

CINTIA ESTEFANIA FERNANDES

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO

TEXTO E CONTEXTO

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Betina Treiger Grupenmacher

CURITIBA

2003

TERMO DE APROVAÇÃO

CINTIA ESTEFANIA FERNANDES

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO TEXTO E CONTEXTO

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre no Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte Banca Examinadora:

Orientadora:


Prof.ª Dr.ª Betina Treiger Gruppenmacher


Prof. Dr. Clemerson Merlin Cleve


Prof.ª Dr.ª Sandra A. Lopez Barbon

Curitiba,

*Ao meu marido Marco Aurélio de George
e à minha filha Lygia Katerine de George,
minha eterna gratidão, pelo apoio e
compreensão, em todas as horas em que
me mantive ausente.*

AGRADECIMENTOS

À Prof^ª. Dr^ª. Betina Treiger Gruppenmacher, orientadora deste trabalho, pela atenção, apoio e incentivo.

À Mariane Elisa Quarenghi, pelo apoio incondicional.

A todos aqueles que direta e indiretamente auxiliaram na concretização deste trabalho.

SUMÁRIO

RESUMO	viii
RESUMÉ	ix
INTRODUÇÃO	1
1 O MODELO ESTATAL E A TRIBUTAÇÃO	5
1.1 O ESTADO MODERNO.....	5
1.2 ESTADO DE DIREITO FORMAL-LIBERAL	6
1.3 ESTADO SOCIAL DE DIREITO.....	9
1.4 A ORDEM ESTATAL E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA DE 1988	13
1.5 O ESTADO CONSTITUCIONALIZADO E A TRIBUTAÇÃO COMO FONTE DE DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZAS E DO ATINGIMENTO DO BEM-ESTAR COLETIVO	17
2 O MODELO ESTATAL E A PROPRIEDADE VINCULADA À SUA FUNÇÃO SOCIAL	22
2.1 O DIREITO DE PROPRIEDADE.....	22
2.1.1 CONCEITO – ÂMBITO DE IMPOSIÇÃO.....	24
2.2 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE.....	25
2.2.1 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E AS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS	28
2.2.2 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE URBANA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO	30
3 O IPTU E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	38
3.1 SISTEMA E PRINCÍPIOS JURÍDICOS	38
3.1.1 NOÇÃO DE SISTEMA NO DIREITO.....	38
3.1.2 A INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA CONSTITUCIONAL	41
3.1.3 OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS RETORES DA ANÁLISE SISTEMÁTICA A SER FEITA.....	43
3.1.3.1 Noção de princípio e princípio jurídico.....	43
3.1.3.2 Hierarquia axiológica e classificação dos princípios jurídicos.....	45
3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DO IPTU.....	50
3.2.1 PRINCÍPIO REPUBLICANO	50
3.2.2 PRINCÍPIO FEDERATIVO.....	53
3.2.3 PRINCÍPIO DA AUTONOMIA MUNICIPAL.....	59
3.2.4 PRINCÍPIO DA TRIPARTIÇÃO DE FUNÇÕES.....	61
3.2.4.1 A teoria da tripartição de funções	61
3.2.4.2 Revisão histórica.....	62
3.2.4.3 Pensamentos contemporâneos - reflexões.....	65
3.2.4.4 Tripartição de funções	68
3.2.4.5 O equilíbrio ideal e o desequilíbrio real - a constatação do problema e a busca de uma solução	70
3.2.5 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	73
3.2.6 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	77
3.2.6.1 Da relevância do princípio.....	77
3.2.6.2 O significado do princípio.....	78
3.2.6.3 Igualdade formal e igualdade material	80
3.2.6.4 O princípio da igualdade como proibição de distinguir entre iguais e o dever de discriminar os desiguais.....	82
3.2.6.5 Princípio da igualdade tributária.....	84
3.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS NORTEADORES DO IPTU	87
3.3.1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	87
3.3.1.1 Histórico.....	87
3.3.1.2 No direito brasileiro	88

3.3.1.3 Contextualização do princípio da capacidade contributiva no âmbito da ciência jurídica e sua eficácia	89
3.3.1.4 Capacidade contributiva e suas diferentes acepções.....	96
3.3.1.4.1 Evolução do conceito	96
3.3.1.4.2 Definições	96
3.3.1.4.2.1 Capacidade contributiva absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva	97
3.3.1.4.2.2 Capacidade contributiva, capacidade econômica e capacidade financeira	104
3.3.1.5 Mensuração da capacidade contributiva e presunções	106
3.3.1.6 Capacidade contributiva e sua contextualização no sistema constitucional tributário e sua aplicação ao IPTU.....	108
3.3.1.7 Capacidade contributiva e extrafiscalidade	115
3.3.2 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO	118
3.3.2.1 Histórico.....	119
3.3.2.2 Definição de confisco e de tributo confiscatório	121
3.3.2.3 Posição do direito comparado.....	124
3.3.2.4 Art. 150, inciso iv da Constituição Federal - vedação do tributo com efeito de confisco	126
3.3.2.4.1 Efeito de confisco.....	126
3.3.2.4.2 Fim visado pela Constituição Federal	127
3.3.2.4.3 A propriedade e os tributos. Os limites da tributação	129
3.3.2.5 Espécies (ou subespécies) tributárias que podem ensejar o efeito de confisco.....	130
3.3.2.6 Critérios necessários para se estabelecer os limites do poder de tributar.....	134
3.3.2.6.1 A limitação do imposto predial e territorial urbano com efeito confiscatório	139
3.3.3 PRINCÍPIO DO MÍNIMO VITAL	143
3.3.3.1 Fundamento, caracterização e eficácia do princípio.....	143
3.3.3.2 Conceito, conteúdo e delimitação do princípio	147
3.3.3.3 Aplicabilidade do princípio.....	151
3.3.3.3.1 Aplicabilidade do princípio ao IPTU.....	152
3.3.4 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE	154
4 DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO IMPLICAÇÕES "LATO SENSU"	169
4.1 O DIREITO POSITIVADO E SUA VISÃO HISTÓRICA.....	169
4.1.1 PERÍODO DE 1799 A 1969.....	170
4.1.2 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	174
4.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIR O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO.....	175
4.2.1 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	175
4.2.2 CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	176
4.2.3 IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO-INCIDÊNCIA.....	177
4.2.4 IMUNIDADE RECÍPROCA.....	180
4.2.5 IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS E DAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS OU ASSISTENCIAIS	180
4.2.6 IMUNIDADE DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	183
4.2.7 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL.....	183
4.3 IPTU – IMPOSTO REAL OU IMPOSTO PESSOAL: UM FALSO PROBLEMA	185
4.4 O DIREITO COMPARADO E O IPTU NO DIREITO BRASILEIRO	193
4.5 DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	196
4.5.1 NORMA JURÍDICA.....	196
4.5.2 NORMA JURÍDICA E A INTERPRETAÇÃO DO DIREITO COMO LINGUAGEM.....	201
4.5.3 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	204
4.5.4 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	211
4.5.4.1 Hipótese de Incidência Tributária.....	212
4.5.4.1.1 Critério material.....	214

4.5.4.1.2 Critério espacial	216
4.5.4.1.3 Critério temporal	217
4.5.4.2 A relação jurídica tributária – o conseqüente normativo.....	219
4.5.4.2.1 Critério pessoal	220
4.5.4.2.2 Critério quantitativo	230
4.6 DA ESTRUTURA À FUNÇÃO DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	235
5 DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO IMPLICAÇÕES "STRICTU SENSU"	239
5.1 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU	239
5.1.1 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (ANTECEDENTE) DO IPTU	239
5.1.1.1 Critério material do IPTU.....	239
5.1.1.1.1 Definição de propriedade, posse e domínio útil no direito positivo	242
5.1.1.1.2 Critério temporal do IPTU	245
5.1.1.1.3 Critério espacial do IPTU	247
5.1.2 DO CONSEQÜENTE NORMATIVO (PRESCRITOR) DO IPTU	255
5.1.2.1 Critério pessoal do IPTU	255
5.1.2.1.1 Sujeição ativa do IPTU.....	255
5.1.2.1.2 Sujeição passiva do IPTU	256
5.1.2.1.2.1 Contribuinte do IPTU.....	256
5.1.2.1.2.2 Responsável tributário do IPTU	265
5.1.2.2 Critério quantitativo do IPTU	267
5.1.2.2.1 Base de cálculo e base calculada do IPTU	268
5.1.2.2.2 Alíquotas do IPTU	279
5.1.2.2.2.1 Imposto com finalidade fiscal e extrafiscal	281
5.1.2.2.2.2 O entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal.....	288
5.1.2.2.2.3 A progressividade fiscal das alíquotas do IPTU	290
5.1.2.2.2.3.1 O fundamento da aplicação da alíquota progressiva fiscal ao IPTU	293
5.1.2.2.2.4 A Emenda Constitucional nº 29 de 13.09.2000	296
5.1.2.2.2.5 Aplicação de alíquotas diferenciadas ao IPTU.....	303
5.1.2.2.2.6 Alíquotas progressivas, seletivas e as legislações municipais anteriores à Emenda Constitucional n. 29 de 13.09.2000.....	309
5.1.2.2.2.7 Aplicação da legislação anterior no caso de declaração de inconstitucionalidade da legislação em vigor	311
5.1.2.2.2.8 A progressividade no tempo de alíquotas do IPTU	312
5.1.2.2.2.8.1 Estatuto da Cidade – lei federal nº. 10.257 de 10.07.2001.....	315
CONCLUSÃO	320
REFERÊNCIAS	335

RESUMO

O Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, deve ser analisado no contexto de um Estado Social Democrático de Direito, regido por uma Constituição que tem como fim precípua promover uma sociedade livre, justa e solidária, erradicando a pobreza e promovendo a igualdade social. Diante de uma interpretação sistemática e principiológica da Constituição, chega-se à conclusão que o IPTU é informado por inúmeros princípios, dentre eles o da capacidade contributiva, que se manifesta como a igualdade na tributação, o do mínimo vital, o da proibição de tributo com efeito confiscatório e o da progressividade fiscal e extrafiscal, tendo como escopo a função social da propriedade. O IPTU foi ainda objeto de análise no contexto do ordenamento do direito positivo brasileiro, através de sua origem histórica, da competência tributária para a sua instituição, de sua classificação em imposto real ou pessoal, de sua relação com o direito comparado e da norma jurídica tributária, tanto estruturalmente quanto funcionalmente. Como marco teórico da proposta estrutural, adotou-se o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, analisando-se o IPTU através de sua regra-matriz de incidência, verificando-se os critérios da hipótese de incidência tributária e do conseqüente tributário, pontuando-se as questões casuísticas do imposto.

RESUMÉ

L'impôt foncier et d'habitation (denommé IPTU en Brésil) doit être étudié dans le contexte d'un État Social Démocratique de Droit régi par une Constitution qui a pour but essentiel promouvoir une société libre, juste, solidaire, en éradiquant la pauvreté et encourageant l'égalité sociale. En face d'une interprétation systématique et principologique de la Constitution, on parvient à la conclusion que l'IPTU est informé par des innombrables principes, parmi lesquels celui de la capacité contributive qui se manifeste en égalité dans la tribulation, celui du minimum vital, celui de la prohibition de tribut avec un effet confiscatoire, celui de la progressivité fiscale et extrafiscale ayant pour dessein la fonction sociale de la propriété. L'IPTU a encore fait l'objet d'une étude dans le contexte de l'arrangement du droit positif brésilien à travers son origine historique, de la compétence tribulaire pour sa institution, de son classement en impôt réel ou personnel, de sa relation avec le droit comparé et de la norme juridique tribulaire, tant structurellement que fonctionnellement. Pour marque théorique de la proposition structurelle, on a adopté l'enseignement de Paulo de Barros Carvalho, en examinant l'IPTU par le moyen de sa règle-mère d'incidence, vérifiant les critères de l'hypothèse d'incidence tribulaire et du conséquent tribulaire, signalant les questions casuistique de l'impôt.

INTRODUÇÃO

O imposto predial e territorial urbano – IPTU, é cada vez mais um tributo de grande importância, pois a cada dia é maior a concentração da população nos grandes centros urbanizados, o que traz uma enorme demanda de serviços básicos, de obras de infra-estrutura e de racionalidade espacial.

Muitos são os interesses que se manifestam quando da cobrança do imposto, como interesses econômicos, sociais e políticos.

Observa-se que o IPTU é pago de forma mais concentrada e constante do que os outros impostos e, por destinar-se a obras visíveis na própria localidade, cria uma relação direta do governo com o cidadão, propiciando a participação deste nas decisões da cidade, facilitando ao contribuinte a exigência de transparência nos gastos públicos ante a facilidade de exigir prestação de contas dos seus governantes, o que fomenta um voto mais consciente, impulsionando a consolidação da democracia ante os embates que se travam diante de sua cobrança, sua discussão exacerbada e acirrada, e a consciência dos contribuintes que o pagam, quanto à sua origem e destinação.

Evidencia-se também que o imposto predial e territorial urbano é essencial para o desenvolvimento dos municípios e para o fortalecimento do princípio federativo, pois sua cobrança de forma adequada faz com que estes dependam menos dos valores circunscritos nos repasses do Governo Central e Estadual, aumentando sua autonomia financeira e, por via de consequência, aumentando também a autonomia administrativa e política.

Para que haja eficiência e isonomia quando da arrecadação tributária, deverá ser respeitada integralmente a regra matriz de incidência do imposto, principalmente no que tange ao aspecto quantitativo do mesmo, mantendo-se os cadastros e a planta de valores devidamente atualizadas, refletindo a realidade imobiliária local, assim como adotando a alíquota adequada à realidade da localidade a ser aplicada. Nos termos colocados por Martim SMOLKA e Fernanda FURTADO "a atualização das plantas de valores raramente acompanha o mercado, e os fatores de atualização, além de definidos segundo critérios administrativos,

devem ser aprovados pela Câmara de Vereadores, que por sua vez é sensível a pressões de interesses políticos de todos os matizes"¹, o que implica em uma diminuição na arrecadação do imposto. Além disso, como argutamente esclarecem, mais uma vez Martim SMOLKA e Fernanda FURTADO, "a arrecadação depende da competência e credibilidade administrativas, que afetam a sonegação fiscal; e por último, mas não menos importante, da freqüência, sistematicidade e compreensividade da atualização dos cadastros de imóveis"².

Trata-se de um imposto de fácil arrecadação, pois o sujeito pode migrar, mas não o seu objeto. Além disso, como já rapidamente explanado, trata-se de um imposto que não está adstrito só a interesses financeiros, econômicos e políticos, mas também a interesses sociais, o que com a Constituição de 1988, ficou claramente demarcado eis que hoje a propriedade não possui só função econômica impositiva, mas sim de bem-estar comum. Houve um grande marco jurídico estrutural já que não se pode falar em propriedade sem conectá-la à sua função social.

Não se pode ainda ignorar que a exigência do tributo imobiliário é absolutamente justa, pois, na maioria das vezes, os proprietários dos imóveis não fazem nada para incrementar suas propriedades, sendo que é a própria coletividade que, com o financiamento das obras de infra-estrutura, acaba por criar as valorizações dos grandes centros, e sendo ela que cria as "plusvalias", nada mais justo que esta valorização a ela reverta através da arrecadação tributária adequada, possibilitando que, por meio destes recursos, possa dar continuidade ao adequado desenvolvimento da cidade, beneficiando não só aqueles mais abastados, mas também a população de mais baixa renda. Há, assim, um compromisso coletivo que deve ser bem administrado pelo ente público responsável.

Outro enfoque a ser dado é o fato de tratar-se este imposto em países em desenvolvimento, como o Brasil e toda a América Latina, de instrumento auxiliar na distribuição de riquezas e de adequação das condições sociais da coletividade, eis que são marcados por uma injusta e desmedida concentração de riquezas que deve

¹ SMOLKA, Martim O.; FURTADO, Fernanda. Argumentos para a reabilitação do IPTU e do ITBI como instrumentos de intervenção urbana (Progressista). **Revista Espaço e Debates**, a. 17, v. 39, p. 92, 1996.

² *Ibidem*, loc. cit.

ser energicamente amenizada, estando dentre os instrumentos apaziguadores, a correta exação tributária que, se utilizada com o pressuposto de atingir uma exigência isonômica, podendo trazer melhorias para a sociedade.

Quanto aos sujeitos passivos do imposto, verifica-se que, de uma forma massiva, o impacto da tributação possui um espectro comum para cada classe social.

A classe economicamente abastada e dominante busca manter sua posição e resiste à exigência de impostos altos. Alguns são grandes possuidores de propriedades imobiliárias, utilizando-as de forma gananciosa e guardando-as com o objetivo de especulação imobiliária, beneficiando-se diretamente dos incrementos decorrentes de obras públicas e conseqüente valorização acelerada dos terrenos, impossibilitando muitas vezes a adequada regularização urbana, sendo aqueles que mais demandam judicialmente contra a cobrança do imposto.

A classe média investe muitas vezes em imóveis para fugir de problemas conjunturais de hiperinflação, e também tende a rechaçar qualquer imposto que ameace o seu desenvolvimento. Para ela a valorização imobiliária não é tão interessante, uma vez que possui *animus* de habitar e permanecer no imóvel que possui, o que torna o aumento do imposto uma ameaça ao seu *status quo*.

A classe economicamente baixa, depois de obter um emprego, buscará fixar-se em algum lugar, sendo que a única opção que lhe resta é o mercado negro da terra marginal e a construção clandestina. O problema é massivo e o governo é impotente para criar outra opção, o que faz com que tolere a situação irregular, incluindo a questão tributária. Esta classe está disposta a pagar o imposto em troca de serviços públicos, mas o governo tende a não lhes cobrar para evitar comprometimento com a regularização das terras invadidas e com a impossibilidade da prestação da infra-estrutura postulada. Mesmo assim, quando há a regularização de tais assentamentos, muitas vezes não há a cobrança do imposto ante ao baixo valor venal dos imóveis.

De qualquer forma, há amplo espaço para o aprimoramento das receitas decorrentes do IPTU, seja pela melhor distribuição da carga fiscal, pelo seu aumento ou pela melhoria de sua gestão.

O IPTU, sem dúvida, ainda é bastante inexpressivo nos municípios brasileiros, representando até 1988, 1,71% da receita orçamentária, e 20,37% das

receitas próprias, sendo que em países como os EUA e a Alemanha, o valor capitalizado dos imóveis (terrenos e edificações) corresponde à cerca de 2,5 vezes o PIB, e o imposto sobre a propriedade nos dez maiores países da OCDE, contribui com o mínimo de 1% de toda a receita tributária, atingindo em alguns casos até 12%. No Brasil, para um valor dos imóveis residenciais urbanos estimado, em torno do montante do PIB, seria de se esperar uma arrecadação aproximada do IPTU residencial urbano entre 0,8% e 1% do PIB. Mas o IPTU contribui com cerca de 20% das receitas tributárias dos municípios, cuja carga bruta correspondia em 1992 a 1,19% do PIB, chegando-se a um montante global do IPTU equivalente a 0,24% do PIB. Pode-se observar que na estimativa antes descrita não se computou os imóveis residenciais e comerciais e os terrenos urbanos, e que estes demais segmentos respondem por mais da metade do que se arrecada em média com o IPTU nos municípios brasileiros. Conclui-se, de todo o exposto, que a carga tributária do IPTU residencial não chega a atingir mais do que 0,12% do PIB, isto é, apenas a oitava parte do que os países desenvolvidos arrecadam.³

Assim, diante desta situação conjuntural, faz-se absolutamente necessário que, seguindo os passos dos mais ilustres doutrinadores brasileiros, prossiga-se na pesquisa deste tão importante e relegado imposto, analisando-se desde o modelo estatal moderno, passando-se para o modelo estatal vigente no país, que possibilita observar quais são os princípios regentes a serem seguidos e efetivados, a conotação da propriedade e de sua função social no ordenamento jurídico, a necessidade de visão sistemática para análise do ordenamento jurídico, o conteúdo dos princípios jurídicos que informam o imposto predial e territorial urbano, a estrutura da norma tributária a ser objeto de estudo e o Imposto Predial e Territorial Urbano, sua origem, e sua Regra Matriz de Incidência.

³ Todos estes dados foram coletados do artigo de SMOLKA, Martim O.; FURTADO, Fernanda, *op. cit.*, p. 87-91.

1 O MODELO ESTATAL E A TRIBUTAÇÃO

1.1 O ESTADO MODERNO

O Estado Moderno⁴ surge com características próprias, quais sejam: o território e o povo, como elementos materiais; o poder (autoridade, governo ou soberania), como elemento formal, e a finalidade (realização de um fim comum), como elemento teleológico⁵, regulando de forma global a vida social, aspectos estes que oscilam na contextualização da doutrina.

Dalmo de Abreu DALLARI, observando a variedade de posições doutrinárias, acata, para fins de análise, apenas quatro características: a soberania, o território, o povo e a finalidade, levando em conta o plano da realidade social, aspectos suficientes para se chegar a um adequado conceito de Estado⁶.

Para Luciano GRUPPI, o Estado Moderno possui elementos que o diferem do Estado do passado: a autonomia (soberania estatal); a distinção originada no século XVII, entre Estado e sociedade civil, embora seja expressão desta; o fato que o Estado Medieval pertencia ao senhor, enquanto que no Estado Moderno existe uma identificação absoluta entre o Estado e o monarca, este representando a soberania estatal. *L'état c'est moi*⁷, identificando-se o monarca com o Estado.

André Noël ROTH lembra que a distinção entre a esfera privada e a pública, a dissociação entre o poderio político e o econômico e a separação entre as funções administrativas, políticas e a sociedade civil são as principais alterações que marcaram o início do Estado Moderno⁸.

O Estado Moderno culmina na organização burocrática, absorvendo o

⁴ Quanto à concepção de Estado Moderno, Lenio Luiz STRECK, Lenio Luiz e José Luis Bolzan de MORAIS enfatizam que trata-se efetivamente de algo novo, eis que insere-se perfeitamente em uma descontinuidade histórica. (**Ciência política e teoria geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 27-28).

⁵ Conforme STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de (*op. cit.*, p. 140).

⁶ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 20. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 72.

⁷ (O Estado sou eu). Luciano Gruppi *apud* STRECK; MORAIS, *op. cit.*, p. 24-25.

⁸ André Noël Roth *apud* STRECK; MORAIS, *op. cit.*, p. 28.

monopólio do sistema monetário, o monopólio do sistema fiscal, o monopólio da realização da justiça e o exército nacional, todos elementos que resultam na realidade material do Estado⁹.

Objetivamente sintetizado por Dalmo de Abreu DALLARI, o Estado "é uma ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território"¹⁰.

Neste contexto, passar-se-á à análise do Estado Liberal e do Estado Social, objetivando traçar o perfil da tributação em cada um deles.

1.2 ESTADO DE DIREITO FORMAL-LIBERAL

A tributação possui características distintas conforme o modelo estatal em que é aplicada, sendo relevante analisar-se tais perfis, pois a apreensão destas características facilitará a compreensão da tributação da propriedade predial e territorial imobiliária urbana, hoje vigente no Brasil.

Existem diversos modelos estatais, no entanto analisar-se-á o modelo liberal e o social, ambos Estados de Direito, decorrentes da evolução histórica da sociedade, possuindo graus de atribuições diferenciadas, o que implica em necessidades financeiras e de tributação também distintas e distintos graus de preocupação social e de destinação dos recursos arrecadados.

Nos séculos XVIII e XIX prevaleceram as idéias do Estado Liberal¹¹, "*L'État Gendarme*", o "Estado Polícia", fundado no individualismo, na consagração da liberdade individual e na intervenção estatal mínima, dentro de uma visão protoliberal, decorrente da acentuada desconfiança em relação ao Estado, atuando apenas na garantia da segurança interna e externa e da paz social.

Segundo Norberto BOBBIO "[...] o liberalismo é uma doutrina do Estado

⁹ Conforme José Antonio Giusti Tavares *apud* STRECK; MORAIS, *op. cit.*, p. 29.

¹⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Op. cit.*, p. 118.

¹¹ Conforme ensina MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 4. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1967, p. 137. "O liberalismo teve seu berço na Inglaterra, e assim, é na história desse país que vamos encontrar as suas origens. O próprio termo liberalismo tem a seguinte origem: O segundo *Bill of Rights* que o Parlamentarismo impôs à Coroa, em 1689."

limitado tanto com respeito aos seus poderes quanto às suas funções."¹².

Prevalecia a doutrina do "*laissez-faire, laissez-passer que le monde va à lui même*", na qual se acreditava na auto-regulação do mercado, lei da oferta e da procura, necessitando apenas da mera supervisão estatal. O mito do liberalismo foi a idéia da liberdade do indivíduo, fim único do Estado. Como ressalta Clèmerson Merlin CLÈVE, "o liberalismo foi a doutrina política que fundamentou a construção da teoria do Estado de Direito"¹³.

Ao tratarem do Estado Liberal de Direito, observam Lenio Luiz STRECK e José Luiz Bolzan de MORAIS, que o nascedouro do conceito de Estado de Direito "emerge aliado ao conteúdo próprio do liberalismo, impondo, assim, aos liames jurídicos do Estado a concreção do ideário liberal no que diz com o princípio da legalidade – ou seja, a submissão da soberania estatal à lei – a divisão de poderes ou funções e, a nota central, garantia dos direitos individuais"¹⁴.

Neste período o que se visava era a defesa da propriedade privada dos meios de produção e a economia de mercado. Vigia o Estado neutro, arquitetado como a República de Platão, isto é, no mundo das idéias, uma idealização sem qualquer concretização no mundo fenomênico. O liberalismo que na teoria era perfeito, na prática resultou em desigualdades extremas, onde a revolução industrial levou a classe operária ao desemprego em massa, ao recebimento de salários ínfimos, ao desmantelamento da família, ao total desamparo do velho e do desvalido, tudo isto diante de outra realidade totalmente oposta, a concentração de grandes fortunas na mão de uma minoria, restando acentuado cada vez mais, o desequilíbrio social, onde o forte passou a esmagar o fraco, tornando a igualdade uma ficção e a liberdade uma utopia¹⁵.

De fato, a grande falha do liberalismo é a flagrante desatenção à igualdade material, restringindo-se a um discurso que apregoava a igualdade apenas formal,

¹² BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Brasiliense, 1988, p. 7.

¹³ (Deixai fazer, deixai passar, que o mundo ande por si mesmo). CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do Poder Executivo no Estado contemporâneo e na Constituição de 1988**. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2000, p. 34.

¹⁴ STRECK; MORAIS, *op. cit.*, p. 57.

¹⁵ MALUF, Sahid. *Op. cit.*, p. 144-146.

sendo esta a base do insucesso, seja teorizando o Estado, seja teorizando a tributação, eis que o protoprincípio igualdade é peça fundamental para a concretização do Estado Democrático de Direito.

Tal fator não passa despercebido por Paulo BONAVIDES que, com arrimo em Bismarck, apregoa que "como a igualdade a que se arrima o liberalismo é apenas formal, e encobre, na realidade, sob seu manto de abstração, um mundo de desigualdades de fato – econômicas, sociais, políticas e pessoais –, termina a apregoadada liberdade, como Bismarck já o notara, numa real liberdade de oprimir os fracos, restando a estes, afinal de contas, tão-somente a liberdade de morrer de fome"¹⁶.

Quanto à igualdade, Elival da Silva RAMOS ressalta que o "direito à igualdade recebia, então, um tratamento meramente formal, a significar que, para a ordem jurídica, bastavam a possibilidade lógico-formal dos indivíduos serem titulares de direitos por ela consagrados e não a efetiva possibilidade de sua fruição. A categoria de indivíduo com que lidava o Liberalismo era a do indivíduo razão, ser abstrato totalmente desvinculado da história e do meio social."¹⁷

No Estado Liberal, a tributação é restrita a fins meramente fiscais, isto é, arrecadação e manutenção do Estado para prestação de sua intervenção mínima, no Estado de Direito Liberal há uma limitação jurídico-legal negativa, eis que a sociedade deve ser resguardada ao máximo de ter diminuído os seus recursos financeiros, os quais serão por ela melhor empregados e aproveitados do que pelo Estado. O lar e a propriedade se tornam invioláveis, sendo inconcebível neste período a pretensão de uma tributação progressiva, seja com finalidade de aferir a igualdade material, seja objetivando a concretização da função social da propriedade que neste período sequer existia, uma vez que o que se visava era a garantia da ordem econômica privada e a possibilidade, única e exclusiva, de uma tributação apenas fiscal.

O que prevalece neste período é a determinação de finança neutra que, segundo Francesco MOSCHETTI, "[...] *debía abstenerse de toda intervención en el*

¹⁶ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 61.

¹⁷ RAMOS, Elival da Silva. O direito à igualdade formal e real. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 79, v. 651, p. 53, jan. 1990.

libre juego de las fuerzas económicas y que tenía como única función asegurar la cobertura de los gastos públicos y dividir las cargas según criterios de igualdad prevalentemente formal."¹⁸

Como salientam Lenio Luiz STRECK e José Luis Bolzan de MORAIS, "No fim do século, um fator novo foi injetado na filosofia liberal. Era a justiça social, vista como a necessidade de apoiar os indivíduos de uma ou outra forma quando sua autoconfiança e iniciativa não podiam mais lhes dar proteção, ou quando o mercado não mostrava a flexibilidade ou a sensibilidade que era suposto demonstrar na satisfação de suas necessidades básicas."¹⁹

Em face da crise estatal decorrente da ineficiência do modelo liberal para fazer frente à necessidade de justiça social e maior igualdade, abre-se mão do Estado Mínimo, fazendo nascer o Estado do bem-estar ou *Welfare State*, também denominado "Estado Providência", "Estado de Serviços" ou "Estado Social".

1.3 ESTADO SOCIAL DE DIREITO

Das Declarações de Direitos inseridas no constitucionalismo, cuja concretização se deu com a Constituição alemã de Weimar (1919), albergam-se os direitos econômicos e sociais com o fim de se efetivar a fruição das liberdades individuais e políticas pelo povo. O Estado passa a atuar de forma intervencionista na economia e traz para si a prestação de diversos serviços públicos, momento em que os direitos individuais dão lugar à constitucionalização dos direitos sociais.

Com o Estado social se substitui o *government by law* do liberalismo, sendo que a igualdade que se quer ver atingida não é a igualdade jurídica, mas sim, a igualdade material, não mais perante a lei, mas de uma igualdade "feita" pela lei, uma igualdade "através" da lei²⁰.

Paulo BONAVIDES bem explica esse novo perfil de Estado:

¹⁸ MOSCHETTI, Francesco. **El principio de la capacidad contributiva**. Traducción: Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 281.

¹⁹ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. *Op. cit.*, p. 57.

²⁰ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 341.

Quando o Estado, coagido pela pressão das massas, pelas reivindicações que a impaciência do quarto estado faz ao poder político, confere, no Estado constitucional ou fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla as profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estrita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, nesse instante o estado pode, com justiça, receber a denominação de Estado social.

O Estado social, por sua própria natureza, é um Estado social intervencionista, que requer sempre a presença militante do poder político nas esferas sociais, onde cresceu a dependência do indivíduo, pela impossibilidade em que este se acha, perante fatores alheios à sua vontade, de prover certas necessidades existenciais mínimas.

O Estado social da democracia distingue-se, em suma, do Estado social dos sistemas totalitários por oferecer, concomitantemente, na sua feição jurídico-constitucional, a garantia tutelar dos direitos da personalidade.²¹

Através da busca pela justiça social, tenta-se corrigir o liberalismo por meio do capitalismo somado ao comprometimento com o bem-estar social e a garantia do desenvolvimento da pessoa humana, que vem a ser a fórmula geradora do *welfare state* neocapitalista no pós-Segunda Guerra Mundial²².

No plano sócio-econômico passa-se a buscar a função distributiva como imperativo de justiça social, justiça distributiva conceituada por Modesto CARVALHOSA como um preceito de ordem dogmática, "o fundamento de um conjunto de regras jurídicas postas pelo Estado, imponíveis às entidades econômicas, visando o benefício da generalidade dos tutelados, individual e coletivamente considerados". Salaria ainda, o respectivo autor que "a realização da justiça distributiva está intimamente ligada à conformação histórica e política do Estado"²³.

Como bem coloca Elival da Silva RAMOS, "ao simplismo seducionista do Liberalismo e do Marxismo é oposta uma complexa visão de equilíbrio dinâmico entre liberdade e a igualdade. Esta deixa de ser concebida como identidade e, definitivamente, passa a ser considerada sinônimo de justiça social"²⁴.

²¹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 186, 200, 204.

²² Conforme STRECK; MORAIS, *op. cit.*, p. 88.

²³ CARVALHOSA, Modesto Souza Barros. **A ordem econômica na Constituição de 1969**. São Paulo: RT, 1972, p. 59-64.

²⁴ RAMOS, Elival da Silva. *Op. cit.*, p. 54.

Passa-se a assegurar um mínimo material para o povo, através da intervenção do Estado na sociedade, na economia e no âmbito individual, originando-se os direitos sociais, também chamados direitos de terceira geração²⁵, dentre eles, o direito à educação, à saúde, ao trabalho, ao lazer, à segurança, à previdência social. A Constituição deixa de ser apenas do Estado, para ser também da sociedade.

A tributação passa a ter nova margem de atuação, deixando de ser meramente fiscal, isto é, deixando de ter o fim único de arrecadar numerário para suprir os cofres públicos, passando a instrumentalizar a função estatal em seus mais diversos fins econômicos e sociais.

Passa-se a ter uma tributação não só destinada a fins meramente arrecadatórios, mas que também tem por fim a busca da igualdade material entre o povo, por meio de uma melhor distribuição de riquezas ou da realização de tributação extrafiscal, tendo como meta o desenvolvimento de instrumentos que sirvam para atender às necessidades sociais.

No dizer de Francesco MOSCHETTI, o conceito de finança neutra que vigia no Estado Liberal passa, no Estado Social, a ser de finança funcional: "[...] *la llamada hacienda neutral [...] sucede la llamada hacienda funcional, que se propone, como segundo objetivo, intervenir en el terreno social y económico con fines de tutela, redistribución, equilibrio, ocupación, desarrollo, y que aplica una división de las cargas públicas según criterios de igualdad sustancial, legitimadores de un mayor gravamen para unos y de exenciones para otros.*"²⁶

Neste perfil estatal, onde a tributação passa a ter um fim maior do que a mera arrecadação de dinheiro para os cofres públicos, e se torna instrumento de uma melhor distribuição de riquezas e de desenvolvimento econômico e social, voltando-se para o bem-estar coletivo, passa-se a exigir uma tributação progressiva e não mais proporcional.

Neste sentido, bem como na tributação do mínimo vital, é o entendimento de

²⁵ Conforme José Joaquim Gomes CANOTILHO (**Direito constitucional e teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 362). O autor, ao tratar dos direitos de terceira geração, assim leciona: "A primeira seria a dos direitos de liberdade, os direitos das revoluções francesa e americana; a segunda seria a dos direitos democráticos de participação política; a terceira seria a dos direitos sociais e dos trabalhadores; a quarta a dos *direitos dos povos*" (*loc. cit.*).

²⁶ MOSCHETTI, Francesco. *Op. cit.*, p. 281.

Francesco TESAURO que, ao analisar o art. 53 da Constituição italiana, especifica o real sentido da tributação no Estado Social:

Na 'República democrática' (art. 1) são reconhecidos e garantidos 'os direitos invioláveis do homem', mas é também requerido 'o adimplemento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social' (art. 2). O dever tributário é propriamente um dever de solidariedade, que o artigo 53 impõe a todos 'em razão da sua capacidade contributiva'. A razão substancial do dever tributário, portanto, não deriva de uma relação comutativa do indivíduo com o Estado, mas do dever de solidariedade ao qual é obrigado todo membro da comunidade, pelo fato mesmo de ser membro da comunidade. O indivíduo deve então contribuir às despesas públicas, não em razão daquilo que recebe do Estado, mas em razão de sua capacidade contributiva, enquanto membro de uma coletividade; e deve fazê-lo, não em razão proporcional, mas em razão 'progressiva' relativamente a sua potencialidade econômica.²⁷

O Brasil passa a ser um Estado Social desde a Revolução de 1930.²⁸

Com a Constituição de 16 de julho de 1934, surgem novos princípios que ressaltam o aspecto social dos direitos fundamentais da pessoa humana sob a influência do modelo da Constituição de Weimar. Surge no Brasil, o modelo de Estado social, em que "a Sociedade e o homem-pessoa – não o homem-indivíduo – são os valores supremos"²⁹, originando-se uma nova modelagem tributária, onde o mínimo vital, a tributação fiscal e extrafiscal passam a fazer parte de uma mesma estrutura estatal, e o bem-estar coletivo passa a ser o pontífice do ordenamento jurídico vigente, o que faz com que a justiça social e a justiça fiscal, sejam buscadas e instrumentalizadas.

²⁷ TESAURO, Francesco. **Instituzioni di diritto tributario**. 5. ed. Torino: Utet, 1997. v. 1: Parte Generale, p. 55. (No original: "Nella 'Repubblica democratica' (art. 1), sono riconosciuti e garantiti 'i diritti inviolabili dell 'uomo', ma è altresì richiesto 'l' adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale' (art. 2). Il dovere tributario è appunto un dovere di solidarietà, che l'art. 53 impone a tutti 'in ragione della loro capacità contributiva.' La ragione sostanziale del dovere tributario, quindi, non deriva da un rapporto comutativo del singolo con lo Stato, ma dal dovere di solidarietà cui è tenuto ogni membro della comunità, per il fatto stesso di essere membro della comunità. Il singolo deve dunque contribuire alle pubbliche spese, non in ragione di ciò che riceve dallo Stato, ma in ragione della sua capacità contributiva, in quanto membro di una collettività; e deve farlo non in ragione proporzionale, ma in ragione 'progressiva' rispetto alle sue potenzialità economiche.)"

²⁸ Conforme BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 184.

²⁹ *Ibidem*, Paulo. **Curso...**, p. 331-334.

1.4 A ORDEM ESTATAL E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA DE 1988

Ao vislumbrar-se o conteúdo das Constituições Federais de 1934, 1946 e 1988, constata-se ser o Estado brasileiro um Estado social.

Paulo BONAVIDES, quanto às Constituições brasileiras assim afirma:

Em 1934, 1946 e 1988, em todas essas três Constituições domina o ânimo do constituinte uma vocação política, típica de todo esse período constitucional, de disciplinar no texto fundamental aquela categoria de direitos que assinalam o primado da Sociedade sobre o Estado e o indivíduo ou que fazem do homem o destinatário da norma constitucional. Mas o homem-pessoa, com a plenitude de suas expectativas de proteção social e jurídica, isto é, o homem reconciliado com o Estado, cujo modelo básico deixava de ser a instituição abstencionista do século XIX, refratária a toda intervenção e militância na esfera dos interesses básicos, pertinentes às relações do capital com o trabalho.³⁰

A Constituição vigente hoje no Brasil é uma Constituição rígida, dirigente e programática, que consagra o Estado social e está fundamentada em princípios materiais estruturantes³¹, sendo eles o Estado de Direito, a Democracia, a República e ainda, a Federação.

O Brasil é um Estado Democrático de Direito, conforme prescreve o art. 1º da CF/88:

A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:

- I. a soberania;
- II. a cidadania;
- III. a dignidade da pessoa humana;
- IV. os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V. o pluralismo político.

José Afonso da SILVA esclarece que "A configuração do *Estado Democrático de Direito* não significa apenas unir formalmente os conceitos de

³⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso...*, p. 333.

³¹ Conforme José Joaquim Gomes CANOTILHO (*Op. cit.*, p. 1099). "Existem, em primeiro lugar, certos princípios designados por *princípios estruturantes*, constitutivos e indicativos das ideias directivas básicas de toda a ordem constitucional [...] o princípio do Estado de direito [...]; o princípio democrático [...]; o princípio republicano" (*loc. cit.*).

Estado Democrático e Estado de Direito. Consiste, na verdade, na criação de um conceito novo, que leva em conta os conceitos dos elementos componentes, mas os supera na medida em que incorpora um componente revolucionário de transformação do *status quo*."³²

O Estado Constitucional moderno tem que se estruturar como Estado Democrático de Direito, como coloca José Joaquim Gomes CANOTILHO, "como uma ordem de domínio legitimada pelo povo. A articulação do 'direito' e do 'poder' no Estado Constitucional significa, assim, que o poder do Estado deve organizar-se e exercer-se em termos democráticos."³³

Sendo assim, para se alcançar a concretização do Estado Democrático de Direito, deve-se pautar nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, estabelecidos no art. 3º da CF/88, princípios estes que possuem função de princípios gerais de toda a ordem jurídica:

Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I. construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II. garantir o desenvolvimento nacional;
- III. erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV. promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Todos estes princípios devem estar abrangidos pelo conteúdo da democracia, onde "Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente" (art. 1º, parágrafo único da CF/88).

Nos termos de José Afonso da SILVA "a tarefa fundamental do Estado Democrático de Direito consiste em superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social."³⁴

Não se pode confundir o que disciplina a Constituição Federal de 1988 com a fragilização intentada por forças escusas ao texto máximo. Os preceitos nela constantes deverão ser seguidos não só pelo legislador, como também pelos

³² SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 123.

³³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 94.

³⁴ SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 126.

Poderes Executivo e Judiciário, nela estando amparadas as interpretações de todo o contexto constitucional, inclusive do Sistema Tributário Nacional.

Este é o sentido a ser seguido, segundo o escólio de Paulo BONAVIDES:

Poderosas forças coligadas numa conspiração política contra o regime constitucional de 1988 intentam apoderar-se do aparelho estatal para introduzir retrocessos na lei maior e revogar importantes avanços sociais, fazendo assim inevitável um antagonismo fatal entre o Estado e a Sociedade. [...] Mas não acontecerá, se o Estado social for a própria Sociedade brasileira concentrada num pensamento de união e apoio a valores igualitários e humanistas que legitimam a presente Constituição do Brasil.

Portanto, os problemas constitucionais referentes a relações de poderes e exercício de direitos subjetivos têm que ser examinados e resolvidos à luz dos conceitos derivados daquela modalidade de ordenamento.

O Estado social brasileiro é portanto de terceira geração, em face desses aperfeiçoamentos: um Estado que não concede apenas direitos sociais básicos, mas os garante.

Com efeito, não é possível compreender o constitucionalismo do Estado social brasileiro contido na Carta de 1988 se fecharmos os olhos à teoria dos direitos sociais fundamentais, ao princípio da igualdade, aos institutos processuais que garantem aqueles direitos e aquela liberdade e ao papel que doravante assume na guarda da Constituição o Supremo Tribunal Federal.³⁵

Não se pode fixar qual a forma de aplicação do Imposto Predial e Territorial Urbano estatuído pela Constituição Federal de 1988 sem antes apreciar-se as tendências traçadas pelo modelo estatal vigente, eis que "o imposto é o sustentáculo do Estado."³⁶

Diante deste enfoque, não se pode olvidar que num Estado social como é o brasileiro, albergado pelo princípio da igualdade material, tanto no âmbito dos direitos e garantias individuais (art. 5º da CF/88³⁷), quanto no âmbito do Sistema Constitucional Tributário (art. 150, inciso II da CF/88³⁸), não só é necessária a atuação da justiça fiscal, seja por meio da fiscalidade ou da extrafiscalidade, como

³⁵ BONAVIDES, Paulo. **Curso...**, p. 336, 338-339.

³⁶ Conforme SIDOU, José Maria Othon. **A natureza social do tributo**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960, p. 8.

³⁷ "Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:"

³⁸ "Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;"

também obrigatória.

Em face da terrível e notória iniquidade existente na divisão de riquezas consolidada no país, onde o Brasil, segundo pesquisa do Banco Mundial, é o país com a pior distribuição de riquezas do mundo³⁹, a tributação como instrumento de sustentação do Estado, mas não só deste, como também da paz social⁴⁰, não poderá se afastar, pelo menos nas condições do Estado vigente, de uma tributação que respeita a imunidade dos valores destinados ao mínimo existencial⁴¹, isto é, a garantia da integralidade dos valores destinados à sobrevivência digna do indivíduo e de sua família, com fulcro no que dispõe os arts. 1º, inciso III e 7º, IV⁴² da CF/88, bem como de uma adequada tributação progressiva, eis que a tributação proporcional não consegue, diante da realidade conjuntural, atender aos ditames constitucionais⁴³. Esta realidade é diferente da situação hoje encontrada nos países tidos como desenvolvidos, onde a tributação proporcional é suficiente para o atingimento da igualdade já devidamente consolidada através de uma adequada distribuição de riquezas.

³⁹ Conforme dados constantes em STRECK; MORAIS, *op. cit.*, p. 78-79, que expõe: "Pesquisa realizada pelo Instituto de Estudos Econômicos (Ipea) e da PUC-RJ informam que cerca de 40% das famílias brasileiras vivem com renda anual inferior a US\$ 1,5 mil. Ao mesmo tempo, as 16 principais instituições financeiras do país tiveram um ganho de US\$ 6,8 bilhões no ano de 1995, somente com a cobrança de tarifas bancárias. Esse resultado, segundo o presidente de Engenheiros Financeiros & Consultores, que preparou uma pesquisa sobre o assunto, foi 225% maior do que o ano de 1993, quando ainda não havia entrado em vigor o Plano Real, e a inflação andava a galope. Naquela época, os bancos faturaram US\$ 2,6 bilhões só com tarifas, afóra o lucro decorrente dos demais setores do sistema bancário. No *ranking* de desenvolvimento humano, o país ocupa 70.º lugar. Segundo pesquisa do Banco Mundial, o Brasil é o país com a pior distribuição de renda do mundo. Os 10% mais ricos possuem 51,3% da renda nacional, enquanto os 20% mais pobres têm apenas 2,1% da renda nacional. No Japão, o capital e as grandes riquezas têm a tributação média de 44,09%. Na Inglaterra, 64,12%; nos EUA, 42,1%. Já no Brasil, o capital paga apenas 8,18% de impostos. Com efeito, 42 milhões de hectares das terras para a agricultura são de propriedade de apenas 512 proprietários. Enquanto isto 4,5 milhões de agricultores não têm terra para trabalhar."

⁴⁰ Conforme SIDOU, José Maria Othon. *Op. cit.*, p. 18.

⁴¹ "O *status negativus* do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representado pelo direito à subsistência." (TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 139).

⁴² Art. 7º, CF. "São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem a melhoria de sua condição social: [...] IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender às 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".

⁴³ No relatório da UNESCO sobre o desenvolvimento humano (*Human Development Report* 1994. New York: United Nations Development Programme, 1994, p.19) observou-se "Nas sociedades pobres o que está em risco não é a qualidade de vida – mas a própria vida."

Além disso, a crise espacial do território urbano, a necessidade de proteção do meio ambiente, enfim, a necessidade da busca do bem-estar social em um plano concreto, faz com que não só medidas fiscais sejam adotadas, mas também que as medidas extrafiscais da tributação sejam consolidadas. Este é o contexto que tem que ser utilizado quando se interpretar a aplicação do IPTU.

1.5 O ESTADO CONSTITUCIONALIZADO E A TRIBUTAÇÃO COMO FONTE DE DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZAS E DO ATINGIMENTO DO BEM-ESTAR COLETIVO

Segundo Friedrich Engels, o Estado somente surge quando, na sociedade, acirram-se as contradições entre as classes resultantes dos modos e formas de produção. Para que os antagonismos econômicos não acarretem a destruição da sociedade, faz-se necessário um poder "nascido da sociedade, mas posto acima dela, se distanciando, cada vez mais, o Estado"⁴⁴.

Já o Estado de Direito, como estabelece Augustin GORDILLO, se caracteriza quando "há a submissão de toda organização estatal a um regime jurídico preestabelecido"⁴⁵.

É o Estado da Constitucionalidade o último grau da evolução jurídica.⁴⁶

Como explicita Hans Kelsen, "um Estado não submetido ao Direito é impensável. [...] Se o Estado é reconhecido como uma ordem jurídica, se todo o Estado é um Estado de Direito, esta expressão representa um pleonismo. Porém, ela é efetivamente utilizada para designar um tipo especial de Estado, a saber, aquele que satisfaz aos requisitos da democracia e da segurança jurídica"⁴⁷. O que deve prevalecer é o Estado Social Democrático de Direito.

⁴⁴ *Apud* DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 3.

⁴⁵ GORDILLO, Augustin. **Princípios gerais de direito público**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 59.

⁴⁶ DERZI; COELHO, *op. cit.*, p. 8.

⁴⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 346.

Há ainda que se atentar para o que determina o art. 1º da Constituição da República, que diz que o Brasil é um "Estado Democrático de Direito", e como acentua Dalmo de Abreu DALLARI: "De certo modo, a afirmação prévia de tratar-se de um Estado Democrático já implica a exclusão da Ditadura e também de um Direito sem legitimidade, que se reduza a simples formalidade"⁴⁸.

Mesmo diante de tão claro ditame constitucional o Brasil e, conseqüentemente, todos os municípios brasileiros, se deparam com as mais diversas realidades econômico-financeiras e sociais, o que faz com que haja a exigência de solidariedade daqueles que participam do Estado, para que as desigualdades sociais possam ser amenizadas.

E diante da realidade sócio-econômica do nosso país, tem-se que um dos principais fins do Estado hoje é a melhor distribuição de riquezas⁴⁹ e a implementação de instrumentos que levem ao bem-estar coletivo, transformando as estruturas econômicas e sociais, tendo como meio de transformação a Constituição brasileira, a qual, dentre muitos caminhos, aponta a tributação.

No Brasil, Ricardo Lobo TORRES, que já defendia a idéia de justiça fiscal, passou a reafirmar que "a justiça fiscal é uma das possibilidades mais concretas de justiça política. Sendo a justiça que se atualiza por intermédio do Fisco, tem a sua problemática indissolúvelmente ligada à das instituições políticas e à da Constituição"⁵⁰.

Para Ricardo Lobo TORRES, a Teoria da Justiça Tributária se orienta por determinados princípios constitucionais:

- a) Capacidade Contributiva – art. 145, §1º da CF: os impostos devem ser cobrados com base na capacidade contributiva de cada contribuinte;
- b) Princípio da equivalência (ou custo/benefício): as taxas e contribuições de melhoria devem ser pagas por quem efetivamente de tais serviços se beneficiou, tendo como limite a despesa tida pelo Estado;
- c) Solidariedade: relativa à arrecadação para a seguridade social;

⁴⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. Estado de direito e cidadania. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago [org.]. **Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 197.

⁴⁹ Conforme Manuel GARCÍA-PELAYO (**Las transformaciones del Estado contemporáneo**. 2. ed. Madrid: Alianza, 1995, p. 33-35).

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 70, p. 34, [s.d.].

- d) Distribuição de renda: deve o ordenamento jurídico-tributário evitar a concentração de riqueza em mãos de grupos ou organizações;
- e) Teoria da justiça orçamentária: com as regras e princípios para a efetivação do justo nas despesas e na receita pública, em especial os princípios da redistribuição de rendas, e da gratuidade na obtenção de bens públicos;
- f) Teoria Geral da Justiça Fiscal: tem como fim a justiça distributiva e a comutativa relativamente à ação do fisco e de sua relação com a justiça social e política.⁵¹

O filósofo americano John Rawls, ao se referir à justiça fiscal, observa que a liberdade de consciência e a igual oportunidade necessitam de um sistema educacional subsidiado pelo governo, que também deve garantir um mínimo social às famílias, subdividindo, para tanto, o governo em quatro ramos: o primeiro, chamado de *allocation branch*, objetiva manter competitivo o sistema de preços, inclusive pela criação de impostos; o segundo, chamado *stabilization branch*, garante a existência de empregos, mantendo ambos os ramos o bom desenvolvimento da economia e do mercado; o terceiro, chamado de *transfer branch*, visa a garantia do mínimo social; e o quarto ramo, denominado *distribution branch*, ao qual incumbe criar impostos subordinados ao princípio da justiça distributiva.⁵²

James Buchanan, que também se dedicou ao estudo da justiça fiscal, defende que a estrutura fiscal deve estar prevista na Constituição de modo a vincular os atos políticos⁵³. Este fato desencadeará a justiça.

Ainda sobre o tema, Klaus Tipke, que é adepto da teoria de John Rawls, chegou a afirmar que o direito tributário é o direito da justiça por excelência, sendo que a justiça financeira se perfaz de duas regras:

- a) *jedem nach seinen Bedürfnissen*, que pode ser entendida como "dar a cada um de acordo com a sua necessidade"; e
- b) *jedem nach seinen Fähigkeiten*, que por sua vez pode ser interpretada como "a cada um de acordo com a sua capacidade"⁵⁴.

Defende o citado autor, a necessidade de distinção entre as normas de

⁵¹ *Ibidem*, p. 35.

⁵² *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça distributiva** ..., p. 38.

⁵³ *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça distributiva** ..., p. 38.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 38-39.

finalidade tributária (obediência ao princípio da capacidade contributiva), e as de caráter social (observância dos interesses econômicos do Estado). Prega, também, a eliminação dos incentivos fiscais e a relevância do Poder Judiciário para o controle da legalidade e retomada da ética fiscal.

Frank Newmark deduziu princípios fundamentais, sugerindo dezoito, dentre os quais, a generalidade, a igualdade, a proporcionalidade e a redistribuição ou progressividade, que são a manifestação da justiça tributária, fim ético a ser alcançado pelo sistema⁵⁵.

Como acentua Misabel Abreu Machado DERZI, são inconciliáveis com o Estado Democrático de Direito vigente no Brasil quaisquer planos, projetos e reformas recessivos que acentuem o desemprego, a miséria e a desigualdade social entre grupos e regiões⁵⁶, eis que nos termos da Constituição Federal de 1988, artigos 1.º e 3.º, a igualdade, a justiça, a solidariedade e o desenvolvimento econômico e social são metas prioritárias.

Como bem coloca Gilberto BERCOVICI, adotando as idéias de Manuel García-Pelayo, "Na questão dos fins do Estado o conceito-chave do Estado Social é a distribuição. [...] Conforme podemos depreender de seus princípios fundamentais, que consagram fins sociais e econômicos em fins jurídicos, a Constituição de 1988 é voltada à transformação da realidade brasileira"⁵⁷.

No Brasil, imperiosa é a consecução da justiça distributiva, onde a sociedade dá a cada um o que lhe é devido, devendo para tanto ser utilizado o instrumento constitucional dirigido a este fim, isto é, a justiça fiscal, atingindo-se com ela a igualdade material. Imperioso ainda, o atingimento do bem-estar coletivo, por meio de uma tributação extrafiscal, seja para fins de proteção ambiental, desenvolvimento urbanístico, desenvolvimento econômico ou social.

É esta a premissa ora adotada, tendo em conta a atual realidade brasileira, especificamente no tocante à problemática da tributação municipal, mais

⁵⁵ *Apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais no poder de tributar**. 7. ed. rev. compl. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 3.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 4.

⁵⁷ BERCOVICI, Gilberto. Constituição e superação das desigualdades regionais. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago [org.]. **Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 96.

especificamente, da tributação através do imposto predial e territorial urbano, que só poderá ser concebido quando vinculado ao princípio fundamental da função social da propriedade, neste estando insculpida a face fiscal e extrafiscal do tributo, sempre vinculado à concretização da justiça redistributiva e da justiça social.

2 O MODELO ESTATAL E A PROPRIEDADE VINCULADA À SUA FUNÇÃO SOCIAL

Após situar-se o modelo estatal brasileiro, para desenvolver-se um estudo adequado sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano, faz-se imperiosa também a análise do desenvolvimento do direito de propriedade e de sua função social, fatores cardiais para que se possa traçar o exato contexto do Imposto Predial e Territorial Urbano a ser aplicado no país.

2.1 O DIREITO DE PROPRIEDADE

A abordagem acerca do direito de propriedade se faz pertinente para o exato dimensionamento da sua finalidade no âmbito da Constituição Federal, tendo em vista que o mesmo é uma das expressões de liberdade do indivíduo e a liberdade é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Para se conceituar o direito de propriedade, deve-se ter em mente o ensinamento de Norberto BOBBIO, para quem "a definição corrente de um termo explica o significado que lhe reconhece uma determinada sociedade, num determinado momento histórico. A etimologia do termo, quando é possível encontrá-la, permite avaliar, mediante cotejo, a eventual diferença entre o significado atual e o original, bem como investigar historicamente, tendo em conta essa mesma base, a sua evolução através dos tempos"⁵⁸.

Para Norberto BOBBIO, "no caso da Propriedade, o confronto etimológico não evidencia mudanças fundamentais com o correr do tempo"⁵⁹, traduzindo este sentido etimológico, também o sentido jurídico:

O conceito que daí emerge é o de objeto que pertence a alguém de modo exclusivo, logo seguido da implicação jurídica: direito de dispor de alguma coisa de modo pleno, sem limites. A implicação jurídica surge logo: ela é, com efeito, um elemento essencial do

⁵⁸ BOBBIO, Norberto. **Dicionário de política**. Tradução de Carmen C. Varialle. 7. ed. Brasília: UnB, 1995, v. 2, p. 1021.

⁵⁹ *Ibidem, loc. cit.*

conceito de Propriedade, dado que todas as línguas distinguem, como já fazia o direito romano, entre 'posse' (manter de fato alguma coisa em seu poder, independentemente da legitimidade de o fazer) e Propriedade (ter o direito de possuir alguma coisa, mesmo independentemente da posse de fato).

Ainda seguindo as lições do mestre de Siena, Pádua e Turim⁶⁰, pode-se destacar alguns elementos essenciais da propriedade, como a relação de um sujeito com um objeto, o direito de usar, de gozar, de dispor e de excluir terceiros, que delineiam a conceituação deste instituto "[...] a relação que se estabelece entre o sujeito 'A' e o objeto 'X', quando A dispõe livremente de X e só esta faculdade de A em relação a X é socialmente reconhecida como uma prerrogativa exclusiva, cujo limite teórico é sem vínculos e onde dispor de X significa ter o direito de decidir com respeito a X, quer possua ou não em sentido material", neste conceito estando inserida a propriedade na definição de poder, mas nela não se esgotando.⁶¹

Segundo Mateo Goldstein, a propriedade da terra e dos demais bens corporais é conhecida por pelo menos 1.300 anos antes da era atual, tema que interessou a sociedade desde os tempos mais remotos.⁶²

Historicamente, pode-se assinalar que "a propriedade, em Roma, constituiu direito absoluto e perpétuo, excluindo-se a possibilidade em exercitá-la vários titulares. A Idade Média, por seu turno, consagrou a superposição de propriedades diversas incidindo sobre um único bem, e a Revolução Francesa instaurou o individualismo e o liberalismo"⁶³.

A propriedade foi considerada pela Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, como "[...] inerente à natureza humana", por isso mesmo, "um direito inviolável e sagrado [...]" (artigo 17).

Com o Código Napoleônico, de 1804, art. 544, primeira parte, é que o direito de propriedade detém sua afirmação máxima.

Mas é a partir da Constituição alemã de Weimar, em 1919, com o

⁶⁰ BOBBIO, Norberto. **Dicionário** ..., p. 1021.

⁶¹ *Ibidem*, p. 1026.

⁶² *Apud* VILLEGAS, Héctor B. El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria. In: BELSUNCE, Horacio A. Garcia [coord.]. **Estudios de derecho constitucional tributario**: en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui. Buenos Aires: Depalma, 1994. p. 217-218.

⁶³ Conforme FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea**: uma perspectiva da usucapião imobiliária rural. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 15.

progressivo reconhecimento da necessidade de uma efetiva ordem econômica e social, que a propriedade passa a ter novo conceito, vinculando-se a ela, a necessidade da mesma deter também uma função social para o atingimento do bem-estar coletivo.

2.1.1 Conceito – Âmbito de Imposição

O Código Civil⁶⁴ conceitua o direito de propriedade como sendo o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los de quem quer que injustamente os possua, direito esse garantido em nosso ordenamento pela Constituição Federal, art. 5º, inciso XXII.⁶⁵

Celso Ribeiro BASTOS afirma "[...] que a propriedade, no direito civil, consiste na fruição plena e exclusiva, por uma pessoa, de um determinado bem corpóreo", sendo sua definição "[...] extraível das prerrogativas que o domínio oferece: usar, gozar, dispor e o de reivindicar a coisa de quem quer que indevidamente a detenha".⁶⁶

Pertinente salientar o que coloca García Belsunce, citado por Héctor B. VILLEGAS: *"la limitación es aceptable y constitucional si se ejerce en mérito de la utilidad general, el logro del bienestar general o la consagración del bien común, es decir, objetivos que tienden a que la propiedad cumpla su función social, no incompatible con el derecho individual sobre ella."*⁶⁷

Com a Constituição Federal de 1988, não há dúvidas que o direito à propriedade teve sua estrutura alterada ante as limitações constitucionais que lhe foram impostas. Neste sentido, ensina Misabel Abreu Machado DERZI: "Não existe direito de propriedade absoluto, porque não existem quaisquer direitos individuais

⁶⁴ Dispõe o Código Civil: "Art. 1.228. O proprietário 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."

⁶⁵ Constituição Federal de 1988: "art. 5.º [...]: inciso XXII - é garantido o direito de propriedade;"

⁶⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 207.

⁶⁷ *Apud* VILLEGAS, Héctor B. *Op. cit.*, p. 226.

absolutos. No caso do direito de propriedade, três dispositivos extraídos do próprio texto constitucional o restringem: a desapropriação, a função social da propriedade e o IPTU."⁶⁸

Leciona Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO que a Constituição, reconhecendo a função social da propriedade, não nega o direito exclusivo do dono sobre a coisa, mas exige que o uso, gozo ou disposição do bem seja condicionado ao bem-estar geral: o proprietário é um procurador da comunidade para a gestão de bens destinados a servir a todos, embora não pertençam a todos.⁶⁹

A propriedade, portanto, por se enquadrar no âmbito do Estado Social Democrático de Direito, deve possuir uma função social a ser observada em prol do bem comum, sob pena de estar eivada de inconstitucionalidade.

2.2 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

Prefacialmente, cabe esclarecer a técnica aqui implementada, pois, em que pese entender-se a função social como princípio fundamental do sistema constitucional vigente hoje no Brasil, princípio este informador do Imposto Predial e Territorial Urbano, tanto no âmbito da tributação fiscal, quanto na extrafiscal, tratar-se-á separadamente do capítulo dos princípios constitucionais que informam o IPTU, por decorrer diretamente da evolução do modelo estatal, o que implica na conveniência de tratá-lo em tópico seqüencial ao desenvolvimento do Estado.

Depara-se hoje com a evolução do conceito de propriedade, esta anteriormente se apresentava como plena e ilimitada, estando hoje intrinsecamente vinculada à sua função social.

Esta evolução se deu, como afirmou André Piettre, com a supremacia da filosofia grega sobre o direito romano, prevalecendo a noção aristotélica, onde a

⁶⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da igualdade no direito e suas manifestações. In: ATALIBA, Geraldo; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio [coord.]. Princípios constitucionais tributários: aspectos práticos – aplicações concretas. Separata de: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, 1991. p. 177.

⁶⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 328.

propriedade é concebida "pelo seu *fim*, seus *serviços* e sua *função*"⁷⁰.

Foi Augusto Comte, por volta de 1850, quem formulou o princípio da função social da propriedade, tendo sido postulado, no começo deste século, por Léon Duguit, unificando-se com isto o direito individual com o direito social num mesmo contexto.

Dizia Augusto Comte que "o princípio universal deve-se certamente estender até à propriedade, na qual o positivismo prevê sobretudo uma indispensável função social, destinada a formar e administrar os capitais, pelos quais cada geração prepara os trabalhos da seguinte"⁷¹.

Léon Duguit, retomando as idéias de Augusto Comte, afirmava que:

A propriedade não é um mero direito, é uma função social. O proprietário, isto é, o detentor da riqueza, tem, devido ao facto de possuir esta riqueza, uma função social a desempenhar; enquanto ele desempenhar essa missão os seus actos de proprietário serão protegidos. Se ele a não desempenhar ou a desempenhar mal – se por exemplo não cultivar a sua terra, deixar a sua casa cair em ruínas –, a intervenção dos governantes é legítima para o obrigar a desempenhar as suas funções sociais de proprietário, que consistem em assegurar o emprego das riquezas que ele detém, de acordo com seu destino.⁷²

A crítica a esta teoria deu-se em razão da intenção do jurista francês em abolir a noção do direito de propriedade. Segundo Rosalina P. C. Rodrigues PEREIRA, criticava-se a afirmação de Léon Duguit que entendia a propriedade como sendo uma função social, sendo que esta não é a função social, esta tem uma função social⁷³.

Surgiram, assim, as encíclicas papais, que afirmaram a doutrina cristã então vigente, entendendo a propriedade como um direito natural que o Estado deve salvaguardar, um direito com obrigações, tendo o seu uso vinculado ao interesse e

⁷⁰ *Apud* GRAU, Eros Roberto. Função social da propriedade: direito econômico. In: FRANÇA, R. Limongi [coord.]. **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 17. v. 39.

⁷¹ *Apud* LÉVY, Jean Philippe. **História da propriedade**. Tradução de Fernanda Trigueiro. Lisboa: Estampa, 1973, p. 126.

⁷² *Ibidem*, p. 126.

⁷³ PEREIRA, Rosalina Pinto Costa Rodrigues. A teoria da função social da propriedade rural e seus reflexos na acepção clássica da propriedade. **Revista de Direito Civil**, São Paulo, a. 17, v. 65, p. 109, jul./set. 1993.

bem-estar da coletividade.⁷⁴

Como bem coloca Eros Roberto GRAU "o que atualmente divisamos, nas formas de propriedade impregnadas pelo princípio, são verdadeiras *propriedades-função social* e não apenas, simplesmente, *propriedades*."⁷⁵

Sem dúvida, o conceito de Léon Duguit foi suavizado, hoje se entendendo que a propriedade tem uma função social, o que fez com que a teoria dos civilistas, que via na propriedade um direito absoluto e exclusivista, fosse rechaçada.

Importante destacar que Larenz "se refere à *Lex Maxima* da República Federal alemã, segundo a qual a propriedade obriga, isto é, seu uso deve servir ao bem da coletividade. Somente a Constituição de Weimar levou a *idéia da função social da propriedade à categoria de princípio jurídico*"⁷⁶.

Segundo leciona o professor Luiz Edson FACHIN "a doutrina da função social da propriedade corresponde a uma alteração conceitual do regime tradicional; não é todavia questão de essência, mas sim pertinente a uma parcela da propriedade que é a sua utilização"⁷⁷.

O mestre paranaense também não acata a teoria de Duguit, afirmando que "considerar que a propriedade é uma função social toma-se um passo, ao que parece, insustentável [...]. A propriedade tem uma função social, princípio jurídico aplicado ao exercício das faculdades e poderes que lhe são inerentes."⁷⁸

Então, como se poderia conceber a função social da propriedade? Mais uma vez busca-se socorro no escólio do mestre, FACHIN, que cita o entendimento de Antonio Hernández: "A função social da propriedade corresponde a limitações fixadas no interesse público e tem por finalidade instituir um conceito dinâmico de propriedade em substituição ao conceito estático, representando uma projeção da

⁷⁴ Conforme Rosalina P. C. Rodrigues PEREIRA (*op. cit.*, p. 110). Ressalta a autora, que o pensamento tomista foi introduzido em várias encíclicas, como: *Rerum Novarum*, do Papa Leão XIII (1891) – segundo a qual o homem não deve possuir as coisas exteriores como privadas, mas como comuns de forma que facilmente as partilhe com os outros; *Quadragesimo Anno*, do Papa Pio XVI (1931); *Mater et Magister*, do Papa João XXIII – para a qual não basta afirmar o caráter natural do direito de propriedade particular, sem ao mesmo tempo não se empregar todo o esforço para que o uso desse direito seja difundido entre todas as classes e cidadãos.

⁷⁵ GRAU, Eros Roberto. **Função social** ..., p. 21.

⁷⁶ [O destaque não consta do original.] *Apud* FACHIN, Luiz Edson. *Op. cit.*, p. 17.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 19.

⁷⁸ *Ibidem*, *loc. cit.*

reação anti-individualista. O fundamento da função social da propriedade é eliminar da propriedade privada o que há de eliminável"⁷⁹.

2.2.1 A Função Social da Propriedade e as Constituições Brasileiras

No Brasil, foi constante a evolução constitucional no sentido de se reconhecer a função social da propriedade. Em 1934, a Constituição Federal reviu a função social da propriedade em seu art. 113, § 17⁸⁰, posteriormente substituída pela Constituição de 1937, ("a polaca", onde Getúlio Vargas implantou o "Estado Novo") art. 122, n.º 14⁸¹, apontava limites ao direito de propriedade. Posteriormente, com o advento da Constituição de 1946, art. 147⁸², no capítulo "Da ordem econômica e social", especificava-se que "o uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social".

Com o advento da Constituição de 1967, art. 157, inciso III, é que se introduz expressamente a função social entre os princípios da ordem econômica e social, cujo principal objetivo era a justiça social, no entanto, ao tratar da propriedade como um direito e garantia individual (art. 150, §22)⁸³, houve a omissão

⁷⁹ FACHIN, Luiz Edson. *Op. cit.*, p. 19-20.

⁸⁰ Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934: "art. 113. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] 17) É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar".

⁸¹ Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937: "art. 122. A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no país o direito, à liberdade, à segurança individual e a propriedade, nos termos seguintes: [...] 14 – O direito de propriedade, salvo a desapropriação por necessidade ou utilidade pública mediante indenização prévia. O seu conteúdo e seus limites serão definidos nas leis que lhe regularem o exercício".

⁸² Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946: "art. 147. O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. A lei poderá, com observância do disposto no art. 141, § 16, promover a justa distribuição da propriedade, com igual oportunidade para todos".

⁸³ Constituição do Brasil de 1967: "art. 150. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida e à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 22. É garantido o direito de propriedade, salvo caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro, ressalvado o disposto no artigo 157, VI, § 1º. Em caso de perigo público iminente, as autoridades competentes poderão usar da propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior".

da expressão *função social* vinculada à propriedade.

Prescrevia a Constituição de 1967, em seu Título II – "Da ordem econômica e social":

Art. 157- A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

I. liberdade de iniciativa;

II. valorização do trabalho como condição de dignidade humana;

III. função social da propriedade;

Ainda na vigência do texto constitucional de 1967, Emenda Constitucional n.º 1/69, mesmo inexistindo previsão no âmbito dos direitos e garantias individuais, estabeleceu, nas disposições de ordem econômica e social, no artigo 160, os fins a serem alcançados com a realização do princípio da função social da propriedade:

Art. 160- A ordem econômica e social tem por fim realizar o desenvolvimento nacional e a justiça social, com base nos seguintes princípios:

[...]

IV. função social da propriedade;

Eros Roberto GRAU já concluía que a ordem constitucional daquela época justificava "a afirmação da configuração da propriedade dos bens de produção como um poder dever; mas também autoriza a afirmação da configuração de que a função social pode e deve expressar-se na imposição de comportamentos positivos ao proprietário;"⁸⁴

É de se concluir que, na história nacional, não se pode, em momento algum, tratar a propriedade desvinculada do princípio de sua função social e, sendo assim, a tributação quando envolver a propriedade, de sua função social também não poderá estar apartada.

⁸⁴ GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, p. 26.

2.2.2 A Função Social da Propriedade Urbana na Constituição de 1988 e o Imposto Predial e Territorial Urbano

Com o advento da CF/88, houve a inclusão da função social da propriedade entre os direitos e garantias individuais (art. 5º, inciso XXIII⁸⁵), tornando-se, portanto, "cláusula pétrea" (art. 60, § 4º, inciso IV⁸⁶).

A Constituição Federal de 1988, em seu Título II – "Dos Direitos e Garantias Fundamentais", Capítulo I – "Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos", estatui que:

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

[...]

XXII – é garantido o direito de propriedade;

XXIII – a propriedade atenderá à sua função social;

Ainda na Constituição Federal de 1988, a função social da propriedade foi mantida entre os princípios da ordem econômica (art. 170, incisos II e III). Saliente-se, porém, que a expressão *atividade econômica* prevista no texto constitucional, como ensina Eros Roberto GRAU, abrange toda a atividade econômica, inclusive aquela desenvolvida pelo Estado, no campo dos serviços públicos, buscando a concretização da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, tendo por fim, assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social⁸⁷.

José Joaquim Gomes CANOTILHO⁸⁸, trata o princípio da função social da propriedade, como um princípio impositivo, afetado por dupla função, "como instrumental e como objetivo específico a ser alcançado" justificando a reivindicação

⁸⁵ Constituição Federal de 1988: "art. 5º [...] Inciso XXIII – a propriedade atenderá a sua função social;"

⁸⁶ Constituição Federal de 1988: "art. 60 [...] §º 4º – Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV – os direitos e garantias individuais."

⁸⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 137.

⁸⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 1.092-1.098.

de políticas públicas.⁸⁹

Estabelece a Constituição Federal vigente:

Art. 170- A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade;

No art. 182 da Constituição Federal de 1988, a função social da propriedade é estabelecida para atender a propriedade urbana através de políticas urbanas.

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.

§1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidade com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§3º - As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§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 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 e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

Do texto constitucional ainda extraiu-se o art. 156, que até a Emenda Constitucional n.º 29 de 2000, possuía a seguinte redação:

Art. 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

[...]

⁸⁹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem...**, p. 248-249.

§1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar a função social da propriedade.

A partir da Emenda Constitucional nº 29/2000, o parágrafo primeiro, passou a ter a seguinte redação:

Art. 156 [...]

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

- I. ser progressivo em razão do valor do imóvel; e
- II. ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Verifica-se dos dispositivos constitucionais expostos, que a função social da propriedade é um elemento de transformação social para se atingir a justiça social, com a adoção da expressa progressividade das alíquotas do IPTU, e que dentre as formas constitucionalmente determinadas, tem-se:

- a) a adoção do IPTU com alíquotas progressivas, tendo como espeque a observação da capacidade contributiva do contribuinte, atendo-se com isto o princípio da justiça distributiva e da igualdade tributária (art. 156, §1º, inciso I), imposto com finalidade fiscal;
- b) a aplicação de alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e uso do imóvel, neste caso tendo-se fim extrafiscal, que também servirá para a realização da função social da propriedade, diverso do buscado pelo art. 182, § 4º, II da CF;
- c) a progressividade do IPTU no tempo, coibindo o uso inadequado da propriedade urbana, segundo as regras contidas no Plano Diretor de cada Município, quando não edificada, não utilizada, ou subutilizada.

Carlos Araújo LEONETTI afirma que, "a partir da CF/88, apenas a propriedade privada que cumpre a sua função social faz jus à proteção jurídica; daí a extraordinária importância da inovação constitucional"⁹⁰.

⁹⁰ LEONETTI, Carlos Araújo. O IPTU e função social da propriedade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 37, p. 24, out. 1998.

O uso da propriedade está vinculado necessariamente ao bem-estar social pois, conforme o escólio de Eros Roberto GRAU⁹¹, é inquestionável que a Constituição de 1988 é uma Constituição dirigente, sendo o conjunto de diretrizes, programas e fins que enuncia, realizados pelo Estado e pela sociedade, por tratar-se de um plano global normativo.

Quanto ao conceito deste princípio, entende-se que o mesmo é dinâmico, variável no tempo e no espaço, e para que se possa ter o sentido exato do que é função social, ter-se-á que considerar o momento em que é feita a sua interpretação. De toda sorte, a propriedade passou a ter uma significação pública, diretamente ligada aos direitos sociais previstos na Constituição Federal, só podendo ser exercida desde que em consonância com os preceitos que enunciam estes direitos.

Conforme lição de Sandra A. Lopez BARBON, da qual se comunga, a função social da propriedade urbana, tem o "compromisso de dar uma resposta à satisfação das necessidades humanas, quer de ordem individual, quer de ordem coletiva."⁹²

A função social da propriedade é um poder-dever que subordina tanto o indivíduo quanto o Estado à sua observância, impondo a estes não só atos omissivos ou negativos, como também atos positivos.

Conclusivamente, verifica-se, é que o conceito de propriedade só pode hoje ser considerado agregando-se a ele o princípio da função social.

Sendo a função social da propriedade um princípio contido em uma norma constante do elenco dos direitos e garantias individuais, a mesma tem aplicação imediata, devendo, portanto, ser efetivada. Neste sentido é o entendimento de Eros Roberto GRAU:

Vê-se desde logo, daí, que garantias não são tidas como subseqüentes aos direitos. Esta visualização, superada, é que permitiu conceber-se a existência de direitos, constitucionais, que não eram constitucionalmente garantidos. Ou seja, a existência de direitos que não se podia fruir porque, embora como direitos concebidos, sua aplicação não era juridicamente (isto é, constitucionalmente) garantida. O novo texto constitucional exclui tal concepção: direitos e garantias são definidos como imediatamente aplicáveis.

⁹¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem...**, p.195.

⁹² BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 125.

Aplicar o direito é torná-lo efetivo. Dizer que um direito é imediatamente aplicável é afirmar que o preceito no qual inscrito é auto-suficiente; que tal preceito não reclama – porque dele independe – qualquer ato legislativo ou administrativo que anteceda a decisão na qual se consome a sua efetividade."⁹³

José Souto Maior BORGES, definindo o termo "aplicação imediata", salienta:

Aplicação imediata é expressão que sinaliza para duas características fundamentais: a primeira é não apenas a prescindência de integração legislativa, ou para se usar a linguagem tradicional, *a regulamentação há de ser dispensada*; em segundo é *que a sua aplicação não tem que ficar condicionada a evento futuro algum*. Sempre que possível e para logo o dispositivo será aplicado. [...] Por outro lado, o art. 60 da Constituição também nos dá preciosa indicação da eminência sintática dos direitos e garantias individuais e portanto da função social da propriedade, ao prescrever, no § 4º, que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

*Abolir não significa necessariamente suprimir de todo o direito, mas a simples tendência para a sua supressão, o seu amesquinamento por via indireta que seja, é inteiramente incompatível com o significado objetivo do texto constitucional. Portanto, não é preciso que eu suprima o dispositivo; é bastante para incidir em impossibilidade diante do texto constitucional um processo que por portas transversas venha a de certa forma mesquinhar a eficácia do próprio preceito.*⁹⁴

Conforme dispõe a Constituição nos arts. 5.º, XXIII, 170, III, 145, § 1.º⁹⁵, 156, § 1.º, 182, §2.º, 182, § 4.º, II, *a propriedade urbana*, objeto deste estudo, está totalmente atrelada à função social, e uma análise de todo o sistema constitucional leva a concluir pela existência de instrumentos suficientes para que tal função tivesse sido aplicada quando do início da vigência do texto máximo que a instituiu.

Oportuna é a manifestação de Sandra A. Lopez BARBON:

Ao regulamentar o direito de propriedade dentre os direitos individuais, estabeleceu a Carta Magna a vinculação desse direito ao princípio da função *social sob um caráter genérico, sem especificação de qualquer modalidade, dando a entender que toda a propriedade deve observar dito princípio*. Assim, a propriedade urbana sofre os influxos dessa recomendação de parte geral⁹⁶.

⁹³ GRAU, Eros Roberto. **A ordem...**, p.313

⁹⁴ [Sem destaque no original.] BORGES, José Souto Maior. Impostos estaduais e municipais: ICMS – IPTU – ISS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 60, p. 179, [s.d.].

⁹⁵ CF/88 – "Art. 145, §1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

⁹⁶ BARBON, Sandra A. Lopez. *Op. cit.*, p. 124. [sem grifo no original]

Diante dos ditames constitucionais trazido à colação, a função social da propriedade já teria que estar implementada desde 1988, ante a existência de total procedibilidade constitucional neste sentido.

Reveste-se a Constituição Federal vigente, do princípio da democracia econômica social que, como descreve José Joaquim Gomes CANOTILHO, "constitui uma autorização constitucional no sentido de o legislador democrático e os outros órgãos encarregados da concretização político-constitucional adaptarem as medidas necessárias para a evolução da ordem constitucional sob a ótica de uma 'justiça constitucional' nas vestes de uma 'justiça social'".⁹⁷

Dentre os instrumentos de realização da função social da propriedade urbana está a progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano, que deve ser implementado pelo legislador ordinário através de legislação própria, estando a propriedade vinculada à função social, que é direito e garantia individual, auto-aplicável (art. 5.º, incisos XXII e XXIII) e princípio dirigente da ordem econômica (art. 170, inciso III), princípio este impositivo, tendo função instrumental e de efetiva concretização de suas especificações, o que justifica a reivindicação de políticas públicas.

Roger Raupp RIOS, Juiz Federal da 10.^a Vara de Porto Alegre/RS, ao abordar o tema ora em epígrafe, fez relevantes considerações, a seguir transcritas:

Comumente levantam-se objeções à eficácia jurídica das normas constitucionais instauradoras da função social da propriedade. Invocam-se argumentos como o da mediata aplicabilidade dessas normas, os quais, data vênua, não podem prosperar. O próprio parágrafo primeiro deste quinto artigo impossibilita dúvidas, ao definir que 'as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata'.

Ainda que ausente tal disposição, a regra é auto-aplicável, independentemente de qualquer regulamentação, pelo princípio da imediata incidência das regras constitucionais, lembrado por Pontes de Miranda (1987, Tomo VI, p. 385). Nesse diapasão, a doutrina de J.J. Gomes Canotilho (18). Outrossim, admitir-se a necessidade de lei infraconstitucional da eficácia da regra constitucional em apreço seria ofensa ao elementar princípio da hierarquia das normas, caso de patente inconstitucionalidade, pois norma de caráter inferior, e omissão do legislador, negaria o comando constitucional.⁹⁸

Conforme ensina José Souto Maior BORGES: "A CF não prevê alternativas

⁹⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 326.

⁹⁸ RIOS, Roger Raupp. A propriedade e sua função social na Constituição da República de 1988. **AJURIS - Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, a. 22, v. 64, p. 315-316, jul. 1995.

para o exercício do direito de propriedade imobiliária urbana: com ou sem função social⁹⁹ a propriedade deverá exercer sempre a função social.

Passando do texto ao contexto, verifica-se que, em que pese a função social da propriedade urbana não possuir o seu conteúdo expressamente delineado pelo texto constitucional, foi determinado que a progressividade do IPTU é um meio de exigir que a propriedade cumpra a sua função social, o que deverá ser observado pelo legislador municipal, sob pena de, assim não procedendo, estar inobservando os ditames constitucionais.

A Constituição Federal, ao prever a função social da propriedade, elegeu o Imposto Predial e Territorial Urbano como um dos instrumentos de realização de tal princípio, possibilitando para tanto, a imposição de alíquotas progressivas, seja para atingir um fim fiscal, seja para atingir um fim extrafiscal.

Através dos fundamentos apontados já é possível observar os primeiros traços do Imposto Predial e Territorial Urbano, estatuído em um Estado Social Democrático de Direito e calcado integralmente na função social da propriedade, que exige a aplicação do IPTU com finalidade fiscal e extrafiscal, impondo a realização da função social da propriedade urbana, esta devendo ser dinamicamente considerada, isto é, através da realização da justiça social.

Ter-se-á a função social da propriedade, por meio de uma justiça redistributiva, que realizar-se-á através da instituição de uma tributação por meio do IPTU, calcado na progressividade fiscal (art. 156, § 1º, II da CF), o qual realiza a função social da propriedade, através de uma política redistributiva de riquezas, atendo a igualdade e a capacidade contributiva dos indivíduos, os quais possuem o dever fundamental de pagar tributos de forma isonômica, mantendo assim uma sociedade mais livre, justa e solidária.

Já a tributação extrafiscal, cumpre a função social da propriedade, através de lei municipal, direcionada pelo Plano Diretor, visando não só uma ordenação da cidade, momento em que impede a existência de imóveis não utilizados, não edificadas e subutilizadas, subutilização espacial (art. 182, § 4º, II, da CF), por meio da progressividade no tempo, mas também, o atendimento à legislação municipal

⁹⁹ BORGES, José Souto Maior. IPTU: progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 16, n. 59, p. 73-94, 1992.

vinculada ao interesse local, que disponha sobre questões urbanísticas ou ambientais (art. 156, § 1º, II, da CF), distintas do mau aproveitamento espacial do imóvel, estabelecendo-se por meio da aplicação de alíquotas diferenciadas em razão do uso e da localização dos imóveis urbanos.

3 O IPTU E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

3.1 SISTEMA E PRINCÍPIOS JURÍDICOS

3.1.1 Noção de Sistema no Direito

Aristóteles é apontado unanimemente como o precursor da organização sistemática da teoria jurídica.

Santo Tomás de Aquino, se não conseguiu, pelo menos ensaiou a criação de um sistema, buscando dar legitimação à ordem religiosa.

Ludwig von BERTALANFFY adotou a expressão "teoria geral dos sistemas" para as ciências físicas e biológicas, afirmando que esta teoria tem por fim "identificar as propriedades, princípios e leis característicos dos sistemas em geral, independentemente do tipo de cada um, da natureza de seus elementos componentes e das relações e *forças* entre eles".¹⁰⁰

Sistema é uma palavra de origem grega, que quer dizer reunião, conjunto ou todo.

Segundo Antonio Menezes CORDEIRO, a idéia de sistema é a base de qualquer discurso científico em Direito, noção esta que provoca dúvidas e discussões, sendo em regra utilizada a noção de Kant para quem "sistema é a unidade, sob uma idéia, de conhecimentos diversos ou, se quiser, a ordenação de várias realidades em função de pontos de vista unitários". Tal concepção é também seguida por Claus-Wilhelm Canaris, Franz-Joseph Peine e Larenz.¹⁰¹

Para Geraldo ATALIBA, sistema "é o conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos", enquanto o sistema normativo, "é o conjunto unitário e ordenado de normas, em função de uns tantos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um

¹⁰⁰ BERTALANFFY, Ludwig von. **Teoria geral dos sistemas**: aplicação à sociologia. Rio de Janeiro: FGV, 1976, p. 1. (Série Ciências Sociais)

¹⁰¹ CORDEIRO, Antonio Menezes. Prefácio. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996, p. lxiv-lxv.

fundamento comum".¹⁰²

Antonio Menezes CORDEIRO ao citar Hassmer, Friedrich Müller, Christiane e Ota Weinberger, Peter Schiffauer, L. Friedmann, Ernst E. Hirsch, Jan Schapp, Niklas Luhmann, E. Hirsch, Robert Weimar, Rita Zimmermann, Erhard Mock e Robert Alexy, faz a seguinte síntese:

Cabe referir a integração de ramos do saber, os quais não devem ser deformados no seu conteúdo pelas limitações humanas que obrigam a um cultivar separado das diversas disciplinas. Desde logo se recordam as relações mutuamente enriquecedoras entre a Hermenêutica e o Direito (99), incluindo a dogmática (100), entre a própria Hermenêutica, a Lógica e a Semântica (101), e, naturalmente, a Filosofia da linguagem (102). Depois, aviva-se o relacionamento entre o Direito, o poder e a estrutura social (103), agora também no sentido enriquecido de o próprio caso concreto ser parte do mundo vivo (104). Os valores fundamentais, designadamente na sua formulação constitucional, conquistam uma dimensão de efectiva capacidade de decisão (105).

Os próprios níveis adjectivos e instrumentais assumem uma dimensão substantiva, devendo ser considerados no todo.¹⁰³

Para o professor José Roberto VIEIRA, que segue os passos dos mestres Lourival Vilanova, Luís Alberto Warat, Paulo de Barros Carvalho e José Souto Maior Borges, pode-se encarar o sistema como um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo unitário (unidade), salientando que o direito posto, ainda que destituído de plena coerência, também é sistema, eis que adentrando no âmbito da lógica, verifica-se que o Direito Positivo, como complexo de normas em vigor num determinado tempo e lugar, disciplinando a vida em sociedade, possui uma linguagem prescritiva de condutas desejadas, enquanto a Ciência do Direito, fazendo do Direito Positivo o seu objeto, descrevendo-o, ordenando-o, hierarquizando-o e explicando-o, constituiu-se como metalinguagem de cunho cognoscitivo e descritivo-explicativo, possuindo esta, Lógica Alética ou Apofântica (lógica das ciências), cujos valores são a verdade e a falsidade, e aquele a Lógica Deôntica (lógica do dever-ser, lógica das normas), cujos valores são a validade e a não-validade.¹⁰⁴

¹⁰² ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 19.

¹⁰³ CORDEIRO, Antonio Menezes. *Op. cit.*, p. Ivii-lviii.

¹⁰⁴ VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, v. 33, p. 57, mar. 2000.

H. J. Wolff assevera que, "A Ciência do Direito ou é sistemática ou não existe."¹⁰⁵

E quais seriam os valores informadores que justificariam a idéia de sistema jurídico? Segundo o escólio do sucessor de Larenz, Claus-Wilhelm CANARIS, seguindo Savigny, "a idéia de sistema jurídico justifica-se a partir de um dos mais elevados valores do Direito, nomeadamente do princípio da justiça e das suas concretizações no princípio da igualdade e na tendência para a generalização. Acontece ainda que outro valor supremo, a segurança jurídica, aponta na mesma direção".¹⁰⁶

À luz do ensinamento de Paulo de Barros CARVALHO, "o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema".¹⁰⁷

No ordenamento jurídico vigente, tem-se as Constituições que formam sistemas¹⁰⁸, e dentro deste sistema de proposições normativas constitucionais, encontrar-se-á subsistemas, onde está localizado o sistema constitucional tributário, "um sistema parcial, inserto no sistema constitucional total".¹⁰⁹

Geraldo ATALIBA define o sistema tributário constitucional como sendo "o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigentes em determinado país", no Brasil, "o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica".¹¹⁰

Outra característica que não pode deixar de ser ressaltada é o fato de, ao contrário de muitos ordenamentos jurídicos, o ordenamento constitucional brasileiro em matéria tributária, é analítico e exaustivo, nele estando contida toda a feição da

¹⁰⁵ *Apud* CANARIS, Claus-Wilhelm. *Op. cit.*, p. 5.

¹⁰⁶ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Op. cit.*, p. 22.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 129.

¹⁰⁸ Conforme ATALIBA, Geraldo. **Sistema...**, p. 3.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 4.

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 8.

competência tributária nacional.

Geraldo ATALIBA assim assinalou: "O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo".¹¹¹

De todo o exposto, constata-se que é imprescindível a interpretação sistemática do Direito, norte que guiará este trabalho em todo o seu desenvolvimento, eis que somente através da materialização desta proposta diante do Direito posto é que se pode encontrar a verdadeira feição dos cânones regentes do Imposto Predial e Territorial Urbano, pois é exatamente a ausência de uma adequada interpretação sistemática quando da análise do IPTU, que tem levado os tribunais superiores a proferir julgamentos equivocados sobre o respectivo imposto.

3.1.2 A Interpretação Sistemática Constitucional

Juarez FREITAS, seguindo o ensinamento de Claus-Wilhelm CANARIS, ensina que o importante mesmo em sede de decisão jurídica, é a qualidade da eleição das premissas, sendo que, para se interpretar, deve-se escolher "as premissas adequadas e necessárias ao longo da jornada de compreensão-decisão, processo que, em essência, gadamerianamente, jamais deve experimentar um corte rígido, sob pena de ser uma abordagem infiel ao mundo real."¹¹²

Explicita Juarez FREITAS dez preceitos de interpretação constitucional. São eles:

1.º - deve-se hierarquizar 'prudencialmente' os princípios, as normas (no sentido de regras) e os valores constitucionais, devemos fazer com que os princípios ocupem o lugar de destaque, e ao mesmo tempo situando-os na base e no ápice do sistema, vale dizer, tomando-os na prática, como fundamento e cúpula do mesmo. Com efeito, uma vez que

¹¹¹ ATALIBA, Geraldo. **Sistema...**, p. 21.

¹¹² FREITAS, Juarez. O intérprete e o poder de dar vida à Constituição: preceitos de exegese constitucional. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago [org.]. **Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 229.

inexiste hipótese que dispense a hierarquização (interpretar é, sempre e sempre, hierarquizar). [...] bem interpretar qualquer dispositivo em face da Carta é colocá-lo, plasticamente, em conexão com a totalidade axiológica do sistema, realizando, de modo tópico-sistemático, a ponderada hierarquização de princípios, de normas e valores, de sorte a obter a máxima justiça possível, substancialmente indispensável para que a Constituição viva. [...] 2.º - o intérprete constitucional deve ser o guardião de uma perspectiva proporcional da Carta, não entendida a proporcionalidade apenas como a adequação meio-fim. Proporcionalidade significa, sobretudo, que estamos obrigados a sacrificar o mínimo para preservar o máximo de direitos. Esta parece ser uma fórmula suficientemente esclarecedora para o preceito, vendo-o como algo mais do que a simples vedação de excessos. Em nenhuma circunstância um direito constitucional deve suprimir, por inteiro, outro direito. [...] 3.º - o intérprete precisa considerar, ampliativamente, o inafastável poder-dever de prestar a tutela, de sorte a facilitar, ao máximo, o excesso legítimo do jurisdicionado. [...] 4.º - o intérprete constitucional deve guardar vínculo com a excelência ou otimização máxima da efetividade do discurso normativo da Carta. [...] 5.º - o intérprete deve buscar uma interpretação racional, objetiva e vitalizante para as suas decisões em diálogo com o sistema, sem adotar jamais soluções 'contra legem'. [...] 6.º - preservação simultânea das características funcionalmente vitais de qualquer sistema democrático digno do nome, vale dizer, a abertura e a unidade. [...] 7.º - zelar pela soberania da vitalidade do sistema constitucional em sua inteireza, adotando, quando necessário, e com extrema parcimônia, a técnica da exegese corretiva, sem incorrer na prática desastrada da amputação afoita. [...] 8.º - os direitos fundamentais não devem ser apreendidos separada ou localizadamente, como se estivessem, todos, encartados no art. 5.º da Constituição Federal. [...] Neste contexto, urge que a exegese promova e concretize o princípio da dignidade da pessoa, sendo, como é, um dos pilares supremos do nosso ordenamento. [...] 9.º - os princípios constitucionais jamais devem ser eliminados mutuamente, ainda quando em colisão, à diferença do que sucede apenas em último caso, com as regras jurídicas de inconstitucionalidade declarável. [...] Os princípios não devem ser quebrados jamais, sob pena de perecer o sistema. [...] 10.º - deve-se realizar, nos limites do sistema, uma diligente interpretação conforme.¹¹³

Sem dúvida, os dez preceitos expostos pelo respeitado administrativista devem informar qualquer interpretação sistemática da constituição que se dirija a um resultado ideal, devendo-se ter em mente que o "intérprete constitucional somente pode declarar a inconstitucionalidade (material ou formal) quando frisante e manifestamente configurada. Dito de outro modo, deve concretizar o Direito, preservando a unidade substancial e formal do sistema em sua juridicidade."¹¹⁴

Considerando o exposto, verifica-se que só se tem uma inconstitucionalidade material quando a norma interpretada afrontar os princípios e o conteúdo da Constituição.

Aqui, desde já, demarca-se o contexto que se seguirá na interpretação do sistema constitucional e constitucional tributário, vendo o sistema como uma unidade harmônica, que deve ser totalmente observada, sob pena do fracionamento

¹¹³ FREITAS, Juarez. *Op. cit.*, p. 230-245.

¹¹⁴ Conforme FREITAS, Juarez. *Op. cit.*, p. 248.

interpretativo levar à ilegalidade do resultado da interpretação.

3.1.3 Os Princípios Jurídicos Retores da Análise Sistemática a ser Feita

Como visto, o sistema define-se como uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de Direito.¹¹⁵ O que faz com que a pesquisa enverede para a questão principiológica.

3.1.3.1 Noção de princípio e princípio jurídico

Seguindo as lições de Roque Antonio CARRAZZA, o princípio é "a *pedra de fecho* do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale, no mais das vezes, a incidir em erronia inafastável e de efeitos bem previsíveis: o completo esboroamento da construção intelectual"¹¹⁶. Rechaçar um princípio implica na quebra de todo o sistema jurídico.¹¹⁷

Paulo de Barros CARVALHO, ao tratar a amplitude semântica dos princípios, afirma que estes têm um farta variedade conotativa, sendo princípio "uma palavra que freqüenta com intensidade o discurso filosófico, expressando o 'início', o 'ponto de origem', 'o ponto de partida', a 'hipótese limite' escolhida como proposta de trabalho. Exprime também as formas de síntese com que se movimentam as meditações filosóficas ('ser', 'dever-ser', 'vir-a-ser', e 'não-ser')."¹¹⁸

Para o reconhecido mestre de São Paulo, os princípios "são 'normas jurídicas' carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando

¹¹⁵ Conforme CANARIS, Claus-Wilhelm. *Op. cit.*, p. 77.

¹¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 31.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 33.

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 15, n. 55, p. 143, jan./mar. 1991.

vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica"¹¹⁹.

Debruçando-se no estudo dos princípios jurídicos que, na sábia lição de Roque Antonio CARRAZA, podem ser definidos como sendo "um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam"¹²⁰. Para este grande jurista, os princípios são a "viga mestra", os "alicerces" do sistema jurídico¹²¹.

Ainda na missão de definir princípio jurídico, imprescindível o ensinamento de Celso Antônio Bandeira de MELLO:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.¹²²

Ivo DANTAS entende que princípio é "categoria lógica e, tanto quanto possível, universal, muito embora não possamos esquecer que, antes de tudo, quando incorporados a um sistema jurídico-constitucional-positivo, refletem a própria estrutura ideológica do Estado. Como tal, representativa dos valores consagrados por uma determinada sociedade."¹²³

Outro ponto que não pode deixar de ser aclarado para o entendimento do item objeto de estudo, é a diferenciação entre regras e princípios que, como ressalta José Joaquim Gomes CANOTILHO, é matéria complexa, que deve ser superada, eis que a existência de regras e princípios "permite a descodificação, possibilitando um 'constitucionalismo adequado', da estrutura sistêmica", já que *a Constituição é um sistema aberto de regras e princípios*. Sugere para tal superação os seguintes

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 147.

¹²⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 33.

¹²¹ *Ibidem*, *loc.cit.*

¹²² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 450-451.

¹²³ DANTAS, Ivo. **Princípios constitucionais e interpretação constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1995, p. 59.

critérios:

- a) *Grau de abstração*: os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado; de modo diverso, as *regras* possuem uma abstração relativamente reduzida.
- b) *Grau de determinabilidade* na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador? Do juiz?), enquanto as regras são susceptíveis de aplicação directa.
- c) *Caráter de fundamentalidade* no sistema das fontes de direito: os *princípios* são normas de natureza com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex.: princípio do Estado de Direito).
- d) "*Proximidade*" da *idéia de direito*: os *princípios* são "standards" juridicamente vinculantes radicados nas exigências de "justiça" (Dworkin) ou na "idéia de direito" (Larenz); a *regras* podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional.
- e) *Natureza normogenética*: os *princípios* são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundante.¹²⁴

Tendo o princípio jurídico uma carga axiológica, relevante se faz a consciência do Estado, desenhada pela Constituição Federal vigente e pelos reais valores por ela perseguidos, consciência esta que define a interpretação correta dos reais fundamentos do sistema jurídico, que se perfaz com um sistema aberto de novas regras e princípios, "apto a captar as mudanças inerentes à evolução de cada sociedade".¹²⁵

3.1.3.2 Hierarquia axiológica e classificação dos princípios jurídicos

Romeu F. BACELLAR FILHO sustenta que, dentro da Constituição, não existe hierarquia normativa entre os princípios e outras normas, mas há uma prevalência axiológica daqueles: "Os princípios constitucionais estão no mesmo plano hierárquico-normativo das regras constitucionais. Vigora, no sistema brasileiro, o princípio da unidade normativa da Constituição, o que não impede a afirmação da hierarquia axiológica dos princípios constitucionais sobre as regras

¹²⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 1.086-1.087.

¹²⁵ BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003, p. 37.

constitucionais"¹²⁶.

No mesmo sentido, o entender de Paulo de Barros CARVALHO; segundo ele, "cabe cogitar de uma hierarquia de valores jurídicos ou, de outra maneira, de uma classificação hierárquica das normas de direito positivo, elegendo-se como critério a intensidade axiológica nelas presentes"¹²⁷. Segundo o referido autor, pode-se falar em "princípios" e "sobreprincípios", assim considerados "normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjugação das primeiras."¹²⁸

Como já antes assinalado, não se tem dúvida que a realidade histórica é fundamental para uma exata compreensão da hierarquia axiológica dos princípios, sendo que a Constituição Federal de 1988 detalha com hialina clareza os seus valores fundantes. Walter Claudius ROTHENBURG, ao tratar de tais valores na Carta Magna vigente, expressa que nesta, a dignidade da pessoa humana "vale mais que o princípio da solução pacífica das controvérsias internacionais (basta pensar nos embargos e outros modos drásticos de pressão contra países que desrespeitam direitos fundamentais). A função social da propriedade deveria preponderar sobre a livre iniciativa."¹²⁹

Ainda, Walter Claudius ROTHENBURG, fulcrando-se nos ensinamentos de Alexy, ressalta que não se pode confundir a teoria dos valores e a dos princípios, eis que aqueles pertencem ao âmbito axiológico, cujo conceito fundamental é o do bem, e os princípios ao deontológico, cujo conceito fundamental é o do dever-ser, ambos aparecendo no Direito como conteúdo e continente.¹³⁰

Mas deve-se observar que os princípios são os valores formalizados juridicamente para reger o Estado, é o que enfatiza Cármen Lúcia A. ROCHA:

Os princípios constitucionais são os conteúdos intelectivos dos valores superiores adotados em dada sociedade política, materializados e formalizados juridicamente para produzir uma

¹²⁶ BACELLAR FILHO, Romeu F. **Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 147-148.

¹²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Princípios...**, p. 149.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 150.

¹²⁹ ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Fabris, 1999, p. 60.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 17.

regulação política no Estado. Aqueles valores superiores encarnam-se nos princípios que formam a própria essência do sistema constitucional, dotando-o, assim, para cumprimento de suas funções, de normatividade jurídica. A sua opção ético-social antecede a sua caracterização normativo-jurídica. Quanto mais coerência guardar a principiologia constitucional com aquela opção, mais legítimo será o sistema jurídico e melhores condições a ter efetividade jurídica e social.¹³¹

A Constituição é um sistema aberto, formado por princípios e regras, como afirma José Joaquim Gomes CANOTILHO: "A articulação dos princípios e regras, de diferentes tipos e características, iluminará a compreensão da Constituição como um sistema interno assente em princípios estruturantes fundamentais que, por sua vez, assentam em princípios e regras constitucionais concretizadoras desses mesmos princípios".¹³²

O fato das regras destinarem-se a concretizar os princípios, não significa que a Constituição não possua uma unidade no sistema, nos termos do princípio da unidade hierárquico-normativa da Constituição, que como expressa José Joaquim Gomes CANOTILHO

[...] significa que todas as normas contidas numa Constituição formal têm igual dignidade [...].

Compreendido desta forma, o princípio da unidade da constituição é uma exigência da *coerência narrativa* do sistema jurídico. O princípio da unidade, como princípio de decisão, dirige-se aos juízes e a todas as autoridades encarregadas de aplicar as regras e princípios jurídicos, no sentido de as *lerem e compreenderem*, na medida do possível, como se fossem obras de um só autor, exprimindo uma concepção correcta do direito e da justiça (Dworkin).¹³³

Diante deste raciocínio fica afastada a teoria seguida na Alemanha de Otto BACHOF, para quem seria possível norma de uma Constituição originária, ser considerada inconstitucional.¹³⁴

Neste sentido conclui Marciano BUFFON:

Com isso, afastam-se prontamente as teses de que a constituição poderia albergar

¹³¹ ROCHA, Cármen Lúcia A. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 23.

¹³² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 1.099.

¹³³ *Ibidem*, p. 1.109.

¹³⁴ BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** Trad. José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Atlântida, 1977.

antinomias normativas ou normas inconstitucionais. O princípio da unidade da constituição é uma decorrência do reconhecimento da positividade das normas constitucionais, servindo como elemento fundamental na interpretação de normas dessa natureza.¹³⁵

Quanto à classificação dos princípios dentro do ordenamento constitucional, existem várias formas definidas pelos autores, muitas delas orientando-se pelo critério da generalidade/positividade, referindo-se primeiro a princípios gerais de Direito, num segundo momento a princípios básicos ligados a concepções político-sociais e, por fim, princípios específicos¹³⁶. Ao estabelecer-se os princípios constitucionais que informam diretamente o Imposto Predial e Territorial Urbano, não apegar-se-á a nenhuma classificação específica, eis que a utilidade das mesmas é discutível¹³⁷, apenas adotando-os pelo seu grau de relevância científica para a confirmação das premissas que serão adotadas através das humildes propostas que virão a ser desenvolvidas, neste trabalho científico sobre o IPTU.¹³⁸

¹³⁵ BUFFON, Marciano. *Op. cit.*, p. 48.

¹³⁶ Conforme ROTHENBURG, Walter Claudius. *Op. cit.*, p. 67.

¹³⁷ Walter Claudius ROTHENBURG (*op. cit.*, p. 71), destaca que todas as classificações podem ser adotadas. "O critério classificador é que importa. Já a utilidade das classificações é discutível e talvez resida antes no efeito aglutinador, que permite reunir princípios afins e assim apresentá-los melhor, do que na revelação de características próprias dos diversos grupos (para o que as tipologias não se mostram muito eficientes)".

¹³⁸ (BARROSO, Luís Roberto. Princípios constitucionais brasileiros (ou de como o papel aceita tudo). *Revista Jurídica THEMIS*, Curitiba, n. 7, p. 26-39, out. 1991). Quanto às classificações dos princípios, ressalta-se a adotada pelo autor em relação à Constituição brasileira de 1988. O autor triparte os princípios em: "*princípios fundamentais* ('que contêm as decisões políticas estruturais do estado'): o *republicano* (Constituição brasileira, artigo 1.º, *caput*), o *federativo* (artigo 1.º, *caput*), o do Estado democrático de direito (artigo 1.º, *caput*), o da separação de Poderes (artigo 2.º), o presidencialista (artigo 76) e o da livre iniciativa (artigo 1.º, IV); - *princípios constitucionais gerais* (desdobramentos menos abstratos dos princípios fundamentais, equívaleando aos 'princípios-garantia' de Canotilho): o da legalidade (art. 5.º, II), o da isonomia (artigo 5.º, *caput e I*), o da autonomia estadual e municipal (artigo 18), o do acesso ao judiciário (artigo 5.º, XXXV), o da irretroatividade (artigo 5.º, XXXVI), o do juiz natural (artigo 5.º, XXXVII e LIII) e o devido processo legal (artigo 5.º, LIV); - *princípios setoriais ou especiais* ('presbídem um específico conjunto de normas afetas a um determinado tema, capítulo ou título da Constituição [...] Por vezes são mero detalhamento dos princípios gerais, como os princípios da legalidade tributária ou da legalidade penal. Outras vezes são autônomos, como princípio da anterioridade em matéria tributária ou do concurso público em matéria de administração pública'): relativos à Administração pública (o da legalidade administrativa, o da impessoalidade, o da moralidade e o da publicidade – art. 37, *caput*; o do concurso público – artigo 37, II; o da prestação de contas – artigos 70, parágrafo único; 34, VII, 'd', e 35), relativos à organização dos Poderes (o majoritário, o proporcional, o da publicidade e da motivação das decisões administrativas – artigo 93, IX e X; o da independência e da imparcialidade dos juizes – artigos 95 e 96; o da subordinação das Forças Armadas ao poder civil – artigo 142); relativos à tributação e ao orçamento (o da capacidade contributiva – artigo 145, III; o da legalidade tributária – artigo 150, I; o da isonomia tributária – artigo, 150 II; o da anterioridade da lei tributária – artigo 150, III; o da imunidade recíproca das pessoas jurídicas de direito público – artigo 150, VI, 'a'; o da anualidade orçamentária – artigo 165, III; o da universalidade do orçamento – art. 165, parágrafo 5.º; o da exclusividade da

Muitos são os princípios que informam o sistema constitucional brasileiro e o subsistema constitucional tributário.

Dentre eles, os principais informadores do sistema constitucional são, nos termos do art. 60, §4º¹³⁹, da CF/88, o da Federação (inciso I), da República e da Democracia (inciso II), da Tripartição de Funções (inciso III) e dos Direitos e Garantias Fundamentais (inciso IV), que estão acima de uma reforma constitucional, delineados como cláusulas pétreas¹⁴⁰.

Além destes, tem-se o da autonomia municipal; o da igualdade, que norteia toda a sistemática constitucional; da legalidade que se espalha para o sistema constitucional tributário como princípio da estrita legalidade; da capacidade contributiva que decorre do princípio da igualdade, deste decorrendo os subprincípios da seletividade e da progressividade; da vedação de tributo com efeito confiscatório e da proteção do mínimo vital, este decorrente da proteção da dignidade da pessoa humana, todos diretamente informadores do IPTU.

Além dos descritos, vários outros princípios regem o ordenamento constitucional, mas, ainda que brevemente, vincular-se-á aos supra-elencados, pois a pesquisa principiológica aqui, é tomada apenas no viés de se atingir a meta que inicialmente foi imposta, isto é, o estudo do Imposto Predial e Territorial Urbano.

matéria orçamentária – artigo 165, parágrafo oitavo); os relativos à ordem econômica (o da garantia da propriedade privada – artigo 170, II; o da função social da propriedade – artigo 170, III; o da livre concorrência – artigo 170, IV; o da defesa do consumidor – art. 170, V; o da defesa do meio ambiente – artigo 170, VI) e os relativos à ordem social (o da gratuidade do ensino público – artigo 206, IV; o da autonomia universitária – artigo 207; o da autonomia desportiva – artigo 217, I)."

¹³⁹ "Art. 60 [...] - §4º - Não será objeto de deliberação e proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; o voto direito, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV os direitos e garantias individuais."

¹⁴⁰ VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilínias brasileiras**. São Paulo, 1999. Tese de Doutorado em Direito – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p.47.

3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NORTEADORES DO IPTU

3.2.1 Princípio Republicano

ARISTÓTELES, em sua obra *A Política*, concebeu três formas básicas de governo: a monarquia, governo de um só, que pode transformar-se em tirania; a aristocracia, governo de mais de um, mas de poucos, que pode transmutar-se em oligarquia; e a república, governo em que o povo governa no interesse do povo, que pode originar a democracia.¹⁴¹

Desde 1889 o Brasil é concebido como República, sendo que desde 1891, a forma republicana de governo está disposta na Constituição como princípio.

A Constituição de 1988, no seu artigo 1.º, prescreve:

Art. 1.º - A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:

Sem dúvida, o Brasil é uma República soberana, configurando-se como um Estado Democrático de Direito, legitimado pelo sufrágio universal, que consagra a soberania popular.

José Joaquim Gomes CANOTILHO, afirma que, primeiramente, República significa "*uma comunidade política*, uma 'unidade colectiva' de indivíduos que se autodetermina politicamente através da criação e manutenção de instituições políticas próprias assentes na decisão e participação dos cidadãos no governo dos mesmos."¹⁴²

Ainda como requisito da República, assevera o mestre português, que esta "é uma ordem de domínio sujeito à *deliberação política* de cidadãos livres e iguais. [...] A República é uma organização política que serve o homem, não é o homem que serve os aparelhos políticos organizatórios."¹⁴³ Prevalece na República a

¹⁴¹ ARISTÓTELES. *A política*. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Martins Fontes, 1992.

¹⁴² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 220.

¹⁴³ *Ibidem*, p. 220.

dignidade da pessoa humana.

Hely Lopes MEIRELLES, expressa que República "é forma de governo caracterizada pela temporariedade das funções políticas e pela responsabilidade dos governantes, diversamente da Monarquia, em que o soberano é vitalício e irresponsabilizável."¹⁴⁴

Já Misabel Abreu Machado DERZI entende que "República significa democracia ou a sua realização"¹⁴⁵, sendo democracia, o governo do povo, ou concentrado no povo.

Para a admirável professora mineira, fulcrando-se nos ensinamentos de Harold Laski, a democracia é uma "'técnica de igualdade'. Não só os privilégios de raça, crença ou linhagem são abolidos, mas se caminha em busca de uma igualdade sócio-econômico-material".¹⁴⁶

Roque Antonio CARRAZZA conceitua República como "o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade."¹⁴⁷

Para Roque Antonio CARRAZZA, "numa República todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de condições sociais e pessoais."¹⁴⁸

Também Geraldo ATALIBA ressaltou a igualdade como o próprio postulado básico, condicional, do desenvolvimento do regime republicano, lecionando que:

Não teria sentido que os cidadãos se reunissem *em república*, erigissem um estado, outorgassem a si mesmos uma constituição, em termos republicanos, para consagrar instituições que tolerassem ou permitissem, seja de modo direto, seja indireto, a violação da igualdade fundamental, que foi o próprio postulado básico, condicional, da ereção do regime. Que dessem ao estado – que criaram em rigorosa isonomia cidadã – poderes para serem usados criando privilégios, engendrando desigualações, favorecendo grupos ou pessoas, ou atuando em detrimento de quem quer que seja. *A res pública* é de todos e para todos. Os poderes que de todos recebe devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos

¹⁴⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 12. ed. atual. por: Célia Marisa Prendes; Márcio Schneider Reis. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 89.

¹⁴⁵ DERZI; COÊLHO. **Do imposto** ..., p. 13.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 13-14.

¹⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso** ..., p. 48.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 49.

os cidadãos. De nada valeria a legalidade, se não fosse marcada pela igualdade.¹⁴⁹

Não há dúvida que do princípio republicano decorre diretamente o princípio da igualdade e que este é a "pedra de toque" daquele.¹⁵⁰

No campo tributário, o princípio que realiza o ideal republicano é o da capacidade contributiva e este se manifestará no IPTU tanto na sua faceta objetiva como fato-signo presuntivo de riqueza, como na sua faceta relativa, por meio da aplicação de alíquotas progressivas com finalidades fiscais.

No dizer de Roque Antonio CARRAZZA:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos [...]

O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo [...]

Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade.¹⁵¹

Quanto à posição do princípio no sistema tributário, muitos doutrinadores¹⁵² entendem que o princípio republicano não é mais cláusula pétrea, por não estar expressamente contido no art. 60, §4.º da CF de 1988, entendimento este que não pode prevalecer, eis que, como leciona José Roberto VIEIRA, seguindo o escólio de Geraldo Ataliba e de Pinto Ferreira, o art. 60, §4º, II da CF de 1988, contém o núcleo do princípio, que é o voto direto, secreto, universal e periódico, sendo portanto, o respectivo princípio intocável pelo poder constituinte derivado.¹⁵³

Da estrutura principiológica ora exposta, conclui-se que a aplicação deste princípio ao IPTU é irrefutável, uma vez que se o IPTU não atender a uma tributação igualitária e justa, estará indo de encontro com o preceito constitucional pétreo.

¹⁴⁹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. atual. por: Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 160.

¹⁵⁰ Conforme Geraldo ATALIBA (**República...**, p. 158 e 160), "Toda violação da isonomia é uma violação dos princípios básicos do próprio sistema, agressão a seus maiores e mais caros fundamentos e razão de nulidade das manifestações estatais. Ela é como a *pedra de toque* do regime republicano".

¹⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, p. 74-76.

¹⁵² Neste sentido, SILVA, José Afonso da. **Curso ...**, p. 107.

¹⁵³ VIEIRA, José Roberto. **República...**, p. 71.

3.2.2 Princípio Federativo

Outro princípio de suma importância a ser estudado, é o Princípio Federativo. Respeitáveis juristas afirmam que a Federação não é composta pelo Município¹⁵⁴, e que este poderia ter sua autonomia diminuída ou até mesmo eliminada, caso o Congresso Nacional, exercendo o seu papel de poder constituinte derivado assim entendesse, já que não fazendo parte da Federação, não teria a proteção de cláusula pétrea.¹⁵⁵

Necessário se faz o enfrentamento dos fundamentos que embasam tal argumento, pois a conclusão implicará no delineamento do ente competente para instituir o IPTU.

Imprescindível o estudo dos princípios federativo e da República, para se poder abordar a competência e autonomia tributária municipal adequadamente, eis que são fundamentos desta. No dizer de Misabel Abreu Machado DERZI, "a competência tributária municipal somente pode ser abordada, de forma conveniente, se partirmos de certos pressupostos que são fundamentais. Dentro da ordem jurídica nacional, é questão, pois que apenas pode ser vista se for considerada à luz do federalismo e da república. São ambos condicionantes, de um quadro no qual se plasma o poder tributário municipal."¹⁵⁶

O federalismo originou-se em 1787, com o nascimento dos Estados Unidos da América do Norte¹⁵⁷. "Na discussão entre os 'federalistas' e os 'antifederalistas', no momento da Convenção de Filadélfia, a existência de 'Estados' dotados de poderes auto-organizatórios e competências próprias revelou-se como a condição ineliminável para a aceitação de um 'executivo forte'."¹⁵⁸

Leciona Roque Antonio CARRAZZA, que Federação "é uma associação,

¹⁵⁴ Dentre eles, CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, p. 143; VIEIRA, José Roberto. Princípios constitucionais e estado de direito. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 14, n.54, p. 102, out./dez. 1990.

¹⁵⁵ Expressamente neste sentido, CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, p. 144.

¹⁵⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Fundamentos da competência tributária municipal. *In*: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 4, n. 13-14, p. 99, jul./dez. 1980.

¹⁵⁷ Conforme DERZI; CÔELHO (**Do Imposto...**, p. 15).

¹⁵⁸ Conforme CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 545.

uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (*o Estado Federal*), diverso dos que dele participam (*Estados membros*)¹⁵⁹. O Estado democrático, hoje, se organiza através da Federação¹⁶⁰, momento em que ocorre a descentralização do poder.

Segundo Hans KELSEN, o que diferencia um Estado unitário de um Estado Federal é o grau de descentralização, existindo os Estados componentes e a Federação, sendo esta a comunidade jurídica total, e aquelas, várias comunidades jurídicas locais, onde cada indivíduo pertence simultaneamente a ambos.¹⁶¹

Assim, a Federação é a união de Estados membros autônomos, autônomo entendido como aquele que é detentor de competências próprias desenhadas pela constituição e a capacidade de auto-organização, auto-governo e auto-administração, que dá origem a um Estado novo (Estado Federal), ambos não se confundindo, mas representando uma organização estatal.

Geraldo ATALIBA, ao resumir diversos outros mestres, preceitua:

Exsurge a federação como a associação de Estados (*foedus, foederis*) para a formação de um novo Estado (o federal) com repartição rígida de atributos da soberania entre eles. Informa-se seu relacionamento pela 'autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal' (Sampaio Dória), caracterizadora de sua igualdade jurídica (Ruy Barbosa), dado que ambos extraem suas competências da mesma forma (Kelsen).¹⁶²

No Brasil implantou-se o Estado Federal pelo Decreto n.º 1, de 15.11.1889, que se originou juntamente com a forma de governo republicana, viabilizando a consecução desta.

Com a Carta de 1891 consagrou-se o federalismo dualista, isto é, aquele formado por dois governos independentes e soberanos (União e Estados) conferindo-se aos Estados-membros grande autonomia. Com a Constituição de 1934, nova forma de federação foi instituída, o "federalismo cooperativo", onde prevalecem atividades nacionais, onde os membros componentes, conjuntamente, elaboram soluções sociais e econômicas. Com o golpe de 1937, o federalismo

¹⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, p. 812.

¹⁶⁰ Conforme BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito** ..., p. 249.

¹⁶¹ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 451-452.

¹⁶² ATALIBA, Geraldo. **República...** *Op. cit.*, p. 37.

restou especificado apenas no papel, tendo sido retomado com a Constituição de 1946. A Constituição de 1967 manteve o federalismo, mas ampliou sobremaneira os poderes da União. Foi com a Carta Constitucional de 1988 que o federalismo cooperativo foi retomado, e as distorções entre os entes federados corrigidas.¹⁶³

O artigo 1.º, ao lado do artigo 18 da Constituição de 1988, além de prescreverem a forma de governo, que é a República, também previram a forma de Estado, que é a Federação, especificando expressamente que o Estado descentralizado no Brasil é formado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

Sendo assim, conforme a imposição do sistema constitucional que, como se viu em tópico anterior, é rígido e exaustivo, os pilares estruturantes da Federação Brasileira não mais se resumem na União e nos Estados, eis que o Distrito Federal e os Municípios vêm dispostos literalmente.

Mas doutrinadores de escol defendem que o Município é ente autônomo e não ente federativo, fundamentando-se nos argumentos de que não é essencial para o federalismo a participação dos Municípios, o de que este não possui representação no Senado Federal e nem Poder Judiciário próprio, doutrinadores de escol defendem que o Município é ente autônomo, mas não ente federativo.

O federalismo se assenta sobre características determinadas, que segundo José Roberto VIEIRA, seria: "a) a repartição constitucional de competências (ou descentralização política constitucional); b) a participação da vontade das ordens jurídicas parciais na vontade da ordem jurídica nacional; e c) a possibilidade autoconstituição (constituições locais)."¹⁶⁴

Mas, em que pese realmente ser necessário o debruçar-se sobre a sistemática constitucional vigente, através desta, chega-se a entendimento diverso.

Hely Lopes MEIRELLES, ao abordar o Município brasileiro, considerando o contexto do que dispõe o art. 1.º e o art. 18 da CF de 1988, o reconhece como "entidade estatal de terceiro grau, ante a outorga de personalidade jurídica, governo

¹⁶³ Conforme VELLOSO, Carlos Mário. Estado federal e Estados federados na Constituição brasileira de 1988: do equilíbrio federativo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 187, p. 2, 8-9, jan./mar. 1992.

¹⁶⁴ VIEIRA, José Roberto. *Princípios...*, p. 102.

próprio e competência normativa."¹⁶⁵

O saudoso administrativista enfrenta os argumentos contrários, afirmando que os Municípios apenas têm uma autonomia menos ampla, mas tais limitações "não descaracterizam sua natureza de entidades estatais, com poderes políticos suficientes para elaborar suas leis (Poder Legislativo) e para convertê-las em atos individuais e concretos (Poder Executivo)."¹⁶⁶

Ubirajara CUSTÓDIO FILHO, ao tratar do tema expressa: "Daí que a autonomia do Município deve ser entendida como a sua prerrogativa, atribuída pelo texto constitucional, de legislar, governar e administrar a comunidade local, sem estar obrigado a consultar e acatar a vontade dos outros membros da federação, dentro dos limites fixados na Constituição Federal."¹⁶⁷

Ao tecer considerações sobre a reconstrução do federalismo próprio nacional, Raul Machado HORTA adverte que:

Projitou-se além da edificação reconstruída, para introduzir novos fundamentos e modernizar o federalismo constitucional brasileiro.

Entre estes fundamentos, sobressai a angular inclusão do Município entre os entes que compõem a união indissolúvel da República Federativa, no artigo inicial da Constituição (art. 1.º). Essa eminência do Município não dispõe da correspondência nas anteriores Constituições Federais Brasileiras, nem tão pouco nas Constituições Federais dos Estados Unidos, do México, Argentina, Venezuela, Áustria, Alemanha, Canadá, Índia, Suíça e Austrália. A inovação da Constituição adveio da atração sugestionadora do movimento municipalista, que rompeu o quadro da lógica constitucional e erigiu o Município autônomo em componente da República Federativa.¹⁶⁸

Regina Maria Macedo Nery FERRARI, mesmo acatando as características do federalismo, nos termos antes expostos, não extirpa o Município da composição federativa. Para a jurista, "[...] na Federação brasileira, conforme determina a Constituição Federal, os Municípios são unidades territoriais, com autonomia política, administrativa e financeira, autonomia essa limitada pelos princípios contidos na própria Lei Magna do Estado Federal e naqueles das Constituições

¹⁶⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal...**, p. 130.

¹⁶⁶ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁶⁷ CUSTÓDIO FILHO, Ubirajara. **As competências do município na Constituição federal de 1988**. São Paulo: Celso Bastos, 2000, p. 33.

¹⁶⁸ HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 523.

Estaduais."¹⁶⁹

Ainda, sustentando a existência de um "ser-federativo-pátrio", Jair Eduardo SANTANA afirma que:

O fato é que não podemos nos esquecer de que os modelos federativos não podem ser transplantados de um Estado para outro. Enfatizamos novamente que cada Estado possui suas próprias características e, assim, tipificam sua estrutura interna. No caso brasileiro é de se dar grande importância a este aspecto, porque, como sabido, todas essas particularidades que o Município apresenta são, em verdade, notas definidoras dos contornos da nossa fisionomia federativa; são especificidades do ser-federativo-pátrio.¹⁷⁰

Celso Ribeiro BASTOS não discrepa desta corrente, afirmando que

Desde o momento que a Constituição brasileira alçou o Município a entidade condômina do exercício das atribuições que, tomadas na sua unidade, constituem a soberania, não poderia, para ser conseqüente consigo mesma, deixar de reconhecer que a própria Federação estava a sofrer um processo de diferenciação acentuada, relativamente ao modelo federal dominante no mundo.¹⁷¹

Valéria Cristina Pereira FURLAN, indo ao encontro da afirmação antes feita, faz as seguintes considerações:

Também pensamos nós que o Município realmente integra a Federação. Com efeito, sabe-se que toda a Federação pressupõe a presença de certos requisitos essenciais para que possa constituir-se, tais como a presença de no mínimo duas ordens jurídicas: uma central, outra parcial. Satisfeitos tais pressupostos, nada impede que cada Federação apresente características próprias, como a inclusão de outro ente federativo, ainda que não tenha representação no Senado. É o caso da República Federativa do Brasil, que, consoante determina o art. 1º da lei Maior, é formada pela união indissolúvel dos Estados e *Municípios* e do Distrito Federal. Demais disso, para roborar essa tese há de se ressaltar que o Município dispõe de *competência e autonomia política* para tratar de assuntos que dizem respeito a seus interesses locais.¹⁷²

Não restam dúvidas, de que hoje no Brasil o que vige é, seguindo o escólio de Jair Eduardo SANTANA, "um ser-federativo-pátrio". A previsão constante no

¹⁶⁹ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Elementos de direito municipal**. São Paulo: RT, 1993, p. 62-63.

¹⁷⁰ SANTANA, Jair Eduardo. **Competências legislativas municipais**. Belo Horizonte: Del Rey, 1993, p. 52.

¹⁷¹ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988, v. 1, p. 232.

¹⁷² FURLAN, Valéria, Cristina Pereira. **Imposto predial e territorial urbano**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 36.

texto constitucional (artigos 1.º e 18), aliada ao fortalecimento concreto da autonomia municipal, não pode ser simplesmente solapada, como tantos direitos que se tem visto esmorecer através de emendas constitucionais, acatar tal assertiva, que retira o Município do resguardo da cláusula pétrea que protege a Federação, é negar a interpretação sistemática que, como viu-se em item anterior, não pode ser rechaçada.

Misabel Abreu Machado DERZI, fundamentando-se nos ensinamentos do mestre Amílcar de Araújo Falcão, afirma ser o Município ente federativo, asseverando que: "O Município é ente institucionalmente criado e corresponde a uma descentralização tanto subjetiva quanto objetiva. Isto é, tal esfera estatal é dotada de personalidade jurídica própria a que se confere o poder de autodeterminação. Para Amílcar Falcão, a união dos elementos subjetivo e objetivo é fundamental característica do federalismo."¹⁷³

Para Pinto FERREIRA há "uma evidente associação entre municipalismo, democracia e liberdade"¹⁷⁴. Desta forma, sendo o Município "um precursor dos princípios democráticos modernos"¹⁷⁵, aceitar que sua autonomia pode ser ceifada do ordenamento jurídico através do poder constituinte derivado, é imaginar o inimaginável.

Não se pode ignorar que, como afirma Santi Romano, o Município "é a fortaleza e garantia da liberdade, não sendo possível a nenhum povo conservar-se politicamente livre por muito tempo sem uma forte organização municipal". Segundo ele, o Município "é o melhor distribuidor de energia do Estado"¹⁷⁶. E ainda acrescentando algo mais, o Município como ente Federativo, é espeque de fortalecimento da República, que também, como já se viu, é intocável.

¹⁷³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Fundamentos da competência** ..., p. 109.

¹⁷⁴ FERREIRA, Pinto. A autonomia política dos municípios. **Revista de Direito Público**, São Paulo, a. 2, v. 7, p. 164, jan./mar. 1969.

¹⁷⁵ Conforme Rafael Bielsa, *apud* FERREIRA, Pinto. *Op. cit.*, p. 165.

¹⁷⁶ *Apud* FERREIRA, Pinto. *Op. cit.*, p. 164.

3.2.3 Princípio da Autonomia Municipal

Para Hans KELSEN a descentralização do poder do Estado é que se coaduna com o ideal democrático:

A descentralização permite uma aproximação maior da idéia de democracia do que a centralização. Essa idéia é o princípio de autodeterminação. A democracia exige a conformidade máxima entre a vontade geral expressa na ordem jurídica e a vontade dos indivíduos sujeitos à ordem, por essa razão, a ordem jurídica é criada pelos próprios indivíduos por ela obrigados, de acordo com o princípio da maioria.¹⁷⁷

Para José Joaquim Gomes CANOTILHO, a garantia da administração municipal autônoma vai além, é um elemento constitutivo do Estado de Direito:

A garantia da administração municipal autônoma é um elemento constitutivo do estado de direito. A história mostra ser o problema da administração autônoma uma questão estreitamente conexas com o *princípio democrático*.

Não obstante a configuração da autonomia local não se traduzir hoje, numa simples auto-organização da sociedade e contrapoder do estado, o princípio da garantia da autonomia local terá a ver com o estado de direito sobretudo nas dimensões de *autonomia normativa* [...] e de *garantia institucional* que assegura aos municípios um espaço de conformação autônoma cujo *conteúdo essencial* não pode ser destruído pela administração estadual.¹⁷⁸

No Brasil, o primeiro registro do princípio da autonomia municipal em texto constitucional, é o que se encontra no art. 68 da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24.02.1891.¹⁷⁹

Tem-se hoje um Federalismo descentralizado, esculpido como princípio fundamental, nos termos do art. 1.º da Constituição Federal e assegurado por cláusula pétrea, art. 60, §4.º, inciso I.¹⁸⁰

Prescreve o art. 1.º da Constituição Federal:

¹⁷⁷ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 445-451.

¹⁷⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 248-249.

¹⁷⁹ Constituição da República – 1891. "Art. 68. Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos municípios, em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse"

¹⁸⁰ "Art. 60 [...] - §4.º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado;"

A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático.

O sistema constitucional brasileiro diferenciou-se de todos os demais sistemas, elevando os Municípios a entes federados, conforme expressamente se verifica do que dispõe o art. 1.º da CF, consolidando sua autonomia constitucional e política, no art. 18¹⁸¹ da CF.¹⁸²

Este é o entendimento de José Afonso da SILVA:

Já escrevemos e agora reafirmamos que a Constituição de 1988 fortaleceu consideravelmente os Municípios modificando profundamente sua posição na Federação, porque os considera componentes da estrutura federativa. Mais do que isso. Pois as Constituições anteriores só lhes outorgavam as capacidades de autogoverno, de auto-legislação e de auto-administração, que aquela manteve e ainda lhes reconheceu o *poder de auto-organização* (arts. 29 e 30).¹⁸³

A Constituição Federal de 1988 ampliou a autonomia municipal, nos aspectos político, administrativo e financeiro (arts. 29, 30, 31, 156, 158, 159, 182 e 183), cabendo aos municípios a elaboração de suas próprias leis orgânicas, instituindo seu próprio governo (Legislativo e Executivo), suas políticas administrativas, determinando a direção e execução dos serviços públicos de natureza local, financeiramente dispondo de seus próprios recursos através da instituição e arrecadação de receitas tributárias e não tributárias.

Em face da autonomia outorgada pela Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem total igualdade, sendo que qualquer norma que invada a competência de cada um desses entes federados, diminuindo seu poder de atuação, ainda que minimamente é inconstitucional.

¹⁸¹ O art. 18 da Carta Magna assegura que "A organização política-administrativa da República Federativa do Brasil, compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição".

¹⁸² Há parte da doutrina, que afirma que o Município não faz parte da Federação. Dentre os doutrinadores estão: CASTRO, José Nilo de. **Direito municipal positivo**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 54-60; HORTA, Raul Machado. *Op. cit.*, p. 621-622.

¹⁸³ SILVA, José Afonso da. Imposto sobre a propriedade territorial urbana: parecer. **Revista de Direito Público**, São Paulo, a. 25, v. 100, p. 18, out./dez. 1991.

3.2.4 Princípio da Tripartição de Funções

3.2.4.1 A teoria da tripartição de funções

Cumpra inicialmente justificar-se o porquê da escolha deste princípio para a fundamentação da abordagem inicialmente pretendida.

As competências tributárias rigidamente demarcadas pelo texto constitucional, devem ser observadas, cabendo ao Poder Legislativo de cada ente federado, a instituição de seus tributos. Caberá ao Poder Legislativo municipal a instituição do IPTU delimitado em sua competência, momento em que será disposta toda regra-matriz de incidência tributária do respectivo imposto, ou seja, critérios material, espacial e temporal, a sujeição passiva e ativa, a base de cálculo e a alíquota a ser aplicável.

Após instituído o imposto, caberá ao Poder Executivo a regulamentação da lei tributária, a efetivação da exação tributária e sua concretização no mundo fenomênico, através do lançamento tributário, a arrecadação e a exigência do tributo.

Nesse sentido, se ao legislativo cabe aprovar a lei com todos os elementos jurídicos que compõem o tributo, ao executivo compete o ato de lançamento, fazendo parte deste, apurar a efetiva base de cálculo prevista legislativamente, não podendo o Judiciário ceifar a competência tributária de um determinado ente federativo, afrontando a lei local e constitucional.

O princípio da tripartição de funções, é princípio que, se inobservado, acarretará irremediável inconstitucionalidade.

É mais um princípio informador do tributo objeto de estudo, sendo relevante ressaltar suas implicações jurídicas.

O que se visa preservar é a liberdade dos seres humanos, distribuindo o poder estatal entre vários órgãos, evitando o exercício excessivo do poder em qualquer deles, distribuindo e controlando o poder político, *le pouvoir arrête le pouvoir*, através do sistema de "freios e contrapesos", *checks and balances*.

3.2.4.2 Revisão histórica

A separação de funções decorreu do liberalismo político contra o absolutismo monárquico dos séculos XVII e XVIII. A acumulação dos poderes legislativo, executivo e judiciário em uma única mão desaguava na erradicação da liberdade e da segurança jurídica do homem em sociedade, que até então eram princípios desconhecidos, eis que escravizados pela tirania.

Aristóteles já citava a existência da divisão do governo em três elementos: um deliberando sobre negócios públicos (assembléia geral), outro referente à magistratura e um terceiro referente ao poder judicante¹⁸⁴. Ressalta-se porém que tais elementos não possuíam identidade com as funções nos termos hoje concebidos, eis que Aristóteles não buscou a análise da composição e da competência de cada um destes poderes, razão pela qual não serviu sua obra como base direta para a teoria tripartição de funções.

Nos termos de Alexandre MARIOTTI, Aristóteles na obra *A Política*, enfatiza a participação das diversas classes sociais no exercício do poder, as diferentes manifestações de poder do Estado são tratadas como obviedades que não reclamam justificação.¹⁸⁵

É com John LOCKE, na obra intitulada "Segundo Tratado Sobre o Direito Civil", que se pode traçar um marco quanto à divisão de poderes no âmbito de uma sociedade política, momento em que repudia o autor que "o príncipe detenha nele próprio a totalidade do poder, legislativo e executivo, [...] não se pode conseguir nenhum juiz, nem quem quer que seja que possa julgar com autoridade, sem injustiça ou parcialidade."¹⁸⁶

John LOCKE entendia que a divisão de poderes se dava através dos poderes legislativo, órgão preponderante para ele¹⁸⁷, ante o contexto histórico de

¹⁸⁴ *Apud* BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 136.

¹⁸⁵ MARIOTTI, Alexandre. **Medidas provisórias**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 7.

¹⁸⁶ LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil**: ensaio sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo civil. Trad. Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1994, p. 135.

¹⁸⁷ John LOCKE afirmava ser "forçosamente supremo e todos os outros poderes, pertençam eles a uma subdivisão da sociedade ou a qualquer um de seus membros, derivam dele e lhe são subordinados" (*op. cit.*, p. 174).

sua época, executivo e federativo da comunidade civil e ainda previa o poder de prerrogativa, sendo que o executivo compreendia a execução das leis internas da sociedade sobre todos os que dela fazem parte e o federativo administrava a segurança e o interesse público externo. Estes dois últimos poderes deveriam manter-se unidos, pois a força pública não poderia estar em mãos diferentes, evitando com isto a desordem e a ruína. Já o poder de prerrogativa se dava quando da ausência de um dispositivo legal, o governo poderia agir de forma discricionária ante a um bem público.¹⁸⁸

Quanto ao Poder Legislativo, John LOCKE lhe impunha limites, sendo eles: uma única regra para ricos e pobres; ter como finalidade o bem do povo; somente se pode tributar a propriedade com o consentimento do povo; não pode o legislativo transferir para outros o poder de legislar¹⁸⁹. Quanto ao Poder Judiciário, suas funções cabem ao próprio Legislativo.

Mas o precursor da separação dos poderes foi o filósofo francês Charles Louis de Secondat, Baron de la Brède e de MONTESQUIEU, em sua obra *O Espírito das Leis*, estabelecendo a divisão entre três poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário. Com isto, visava a segurança e a liberdade do cidadão, através da concretização da liberdade política¹⁹⁰.

Para Montesquieu "tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo dos principais, ou dos nobres, ou do povo, exercesse esses três poderes: o de fazer leis, o de executar as resoluções públicas, e o de julgar os crimes ou as divergências dos indivíduos."¹⁹¹

Montesquieu insere entre os poderes, o de julgar, mas o faz reconhecendo, neste poder, nulidade, sendo que o poder legislativo exerce também um poder regulador.

A famosa *Declaração dos Direitos do Homem*, de 1791, no art. 16, contida na Constituição Francesa de 3 de setembro, prescreveu: "Toda Sociedade que não assegura a garantia dos direitos nem a separação de poderes não possui

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 170, 171 e 182.

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 169.

¹⁹⁰ MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, baron de la Brède et de. *O espírito das leis*. Trad. Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues. Brasília: UnB, 1995, p. 118-119.

¹⁹¹ *Ibidem*, p. 119.

constituição."

Com a codificação, o Poder Legislativo tem preeminência e o poder judiciário possui papel de neutralidade.

A influência de Montesquieu inspirou os constituintes revolucionários da América do Norte, em 1787, lições estas que foram inspiração da obra *O Federalista*, de Alexander HAMILTON, James MADISON e John JAY, com pseudônimo "PUBLIUS". Nesta obra, James Madison afirma que "A acumulação de todos os poderes - Executivo, Legislativo e Judiciário - nas mesmas mãos, quer de um, de poucos ou de muitos cidadãos, por hereditariedade, autonegação ou eleição, pode com justiça ser considerada como caracterizando tirania."¹⁹²

James MADISON critica o poder legislativo, o qual é o único poder que tem acesso ao bolso do povo, decidindo sobre a remuneração dos funcionários lotados nos outros ramos do poder, dentre outros artifícios¹⁹³, usurpando a prerrogativa dos outros poderes.

Na obra *O Federalista*, o poder judiciário é caracterizado como necessário "à defesa da Constituição e dos direitos individuais."¹⁹⁴

Extrai-se deste breve repasse histórico que a teoria da tripartição de funções sempre possuiu características próprias, seja para dar ênfase ao poder legislativo, executivo ou judiciário, ainda que adotando um discurso de divisão e independência entre os poderes, contexto este evidenciado pelo momento político vivenciado no instante em que considerado.¹⁹⁵

Hodiernamente, todos os Estados modernos de democracia clássica

¹⁹² MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. **O federalista**. Trad. Heitor Almeida Herrera. Brasília: UnB, 1984, p. 393.

¹⁹³ *Ibidem*, p. 403-405.

¹⁹⁴ *Ibidem*, p. 579.

¹⁹⁵ Tal assertiva pode ser corroborada através do que levou Montesquieu a sedimentar o seu entendimento, nos termos muito bem colocados pelo professor Clèmerson Merlin CLÈVE, na sua obra (**Atividade legislativa do poder executivo**. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2000, p. 21), "O gênio Montesquieu não formulou sua clássica teorização a partir do nada. Como todos sabem, o pensador teve em Locke [...] um precursor. Além da obra de Locke, o filósofo baseou-se na política inglesa, embora nesse caso, sem maior compromisso com a fidelidade".

Nos termos do professor José Roberto VIEIRA (**Medidas provisórias** ..., p. 65), ao explicar as colocações de Clèmerson Merlin CLÈVE (*op. cit.*, p. 65), "teria sido, muito provavelmente, um pretexto e um artifício de oposição ao absolutismo e defesa da liberdade, pela divisão recomendada; no que se revelou engenhoso e sutil, não só conseguindo driblar a censura, mas também ganhando confiabilidade, em virtude do respeito então endereçado aos ingleses."

receptionaram a teoria da divisão dos poderes.

No Brasil, na época do Império, era adotado o regime parlamentar e o monarca exercia o poder moderador, poder este inspirado nas lições de Benjamin Constant, que criou o poder neutro.

A Constituição de 1934 não buscou solucionar problemas de técnica constitucional ligados à separação de poderes, mas emendas ao texto constitucional surgiram falando em poderes interdependentes.

A Carta de 1937 concentrou os poderes na mão do Poder Executivo.

A Constituição de 1946 consagrou a harmonia e independência dos poderes, com a resistência quanto à delegação de atribuições.

Já a Constituição de 1967 consagrou a idéia de delegação. A emenda n.º 1 de 1969, nos arts. 52 a 54, manteve o instituto da lei delegada.

A Carta Magna de 1988, em seu art. 2.º, especifica que "São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário."

Após a Constituição de 1988 é freqüente a afirmação, que o Poder judiciário diante das prerrogativas que lhe foram constitucionalmente outorgadas, interfere de forma direta na atuação do Estado.

3.2.4.3 Pensamentos contemporâneos - reflexões

Jürgen Habermas, na obra *Direito e democracia: entre facticidade e validade*, discorre sobre o papel do poder judiciário frente ao poder legislativo, situando-os quanto ao princípio da tripartição de funções.

A questão é colocada por Jürgen HABERMAS nos seguintes termos: "de que modo tal prática de interpretação, que procede construtivamente, pode operar no âmbito da divisão de poderes do Estado de direito, sem que a justiça lance mão de competências legisladoras?"¹⁹⁶

Tem-se o Poder Judiciário que detém a possibilidade julgar atos não só do

¹⁹⁶ HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997, v. 1, p. 297

legislativo como do executivo e de outro o princípio da tripartição de funções, onde se esbarra na indefinição dos limites da jurisdição.

Jürgen HABERMAS ressalta que "a concorrência do tribunal constitucional com o legislador legitimado democraticamente pode agravar-se no âmbito do controle abstrato de normas."¹⁹⁷

Para Jürgen HABERMAS deve-se fazer distinção entre norma e valores que, segundo ele, diferenciam-se nos seguintes aspectos:

- através de suas respectivas referências ao agir obrigatório ou teleológico;
- através da codificação binária ou gradual de sua pretensão de validade;
- através de sua obrigatoriedade absoluta ou relativa;
- através dos critérios aos quais o conjunto de sistemas de normas ou de valores deve satisfazer. Por se distinguirem segundo essas qualidades lógicas, eles não podem ser aplicados da mesma maneira.¹⁹⁸

Conclui Jürgen Habermas, considerando uma interpretação liberal do princípio da divisão dos poderes, que os Tribunais Constitucionais devem limitar-se à proteção do procedimento democrático da legislação e não emitir juízos de valores, sob pena de comprometer o Estado de Direito. A escolha é competência constitucional dirigida ao legislador.

Hans KELSEN abordou o tema da separação de poderes na obra *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Para o festejado autor, "a revisão de legislação é uma transgressão evidente do princípio de separação de poderes"¹⁹⁹. Para Hans Kelsen não há três, mas duas funções básicas do Estado: a criação (Legislativo) e a aplicação do Direito (Executivo e Judiciário), sendo que a relação natural existente entre as funções é a feita pelo legislativo sobre os órgãos administrativo e judiciário.

Para o mestre de Viena, a significação histórica do princípio da separação de poderes é que ele opera antes, contra uma concentração, que a favor de uma separação de poderes. Para ele, este princípio, compreendido literalmente como uma separação de poderes ou interpretado como um princípio de divisão de poderes, não é essencialmente democrático. Ressalta ainda o autor, a relatividade

¹⁹⁷ *Ibidem*, p. 300.

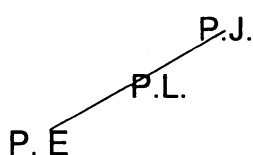
¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 317.

¹⁹⁹ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito*..., p. 263, 275.

da separação de funções, ante o desempenho das várias atividades por cada órgão.²⁰⁰

Augustin GORDILLO²⁰¹ trata do tema, ressaltando que é muito freqüente que a teoria se distorça, e que a prática não ofereça senão um arremedo da divisão dos poderes. Assim, para ele o importante é saber qual é o equilíbrio previsto na Constituição, o que ocorre na realidade, e quais são as tendências que se deve seguir ou evitar.

Graficamente o autor estabelece uma posição de equilíbrio a seguir descrita:



Reconhece que esta posição de equilíbrio talvez nunca tenha existido, eis que o Executivo normalmente não está submetido ao Poder Legislativo e nem ao Judiciário (o Presidente da República tem influência direta sobre os deputados e senadores, tem condições através da mídia de criar uma imagem mais popular que o legislativo, pressionando com isto o Parlamento, muitas vezes tem ingerência formal na própria elaboração da lei, pelo fato da posição do Poder Judiciário achar-se deteriorada, muitas vezes colaborando com o executivo através de suas decisões benévolas), o que acarreta uma inversão do equilíbrio entre os poderes, verificando-se no ápice do gráfico, o Poder Executivo, após o Poder Legislativo e por último o Poder Judiciário.

Conclui o autor que há a necessidade da divisão de poderes, pois sem ela não há liberdade, Estado de Direito ou Estado de Bem-Estar, sendo que quando constatado o mal funcionamento de um dos poderes que o condiciona, deverá haver um esforço em sua correção.

Paulo BONAVIDES entende que a teoria da divisão dos poderes "Em nossos dias é um princípio decadente na técnica do constitucionalismo, em virtude das contradições e da incompatibilidade em que se acha perante a dilatação dos

²⁰⁰ *Ibidem*, p. 275-266.

²⁰¹ GORDILLO, Augustin. **Princípios gerais** ..., p. 52-57.

fins reconhecidos ao Estado e da posição em que se deve colocar o Estado para proteger eficazmente a liberdade do indivíduo e sua personalidade."²⁰²

Para Paulo BONAVIDES, o "sistema parlamentarista contemporâneo que remove a pretensa incomunicabilidade dos poderes, que impõe a supremacia do legislativo é o sistema que pode garantir a liberdade, proteção que segundo ele deixa de ser estritamente jurídica (democracia presidencialista) para se tornar política, dissolvendo a antinomia Estado-indivíduo."²⁰³

Vários são os enfoques abordados, como se pode verificar, seja para questionar a limitação do poder judiciário para julgar atos dos poderes legislativo e executivo como fez Jürgen Habermas, seja para enaltecer o poder legislativo como fez Hans Kelsen, seja para enfatizar a necessidade do equilíbrio entre os poderes, escalando o poder judiciário como controlador máximo, como fez Augustin Gordillo, posição esta com a qual se coaduna, no presente trabalho, ou ainda declarar decadente o princípio da tripartição de funções na concepção de Estado moderno nos termos de Paulo Bonavides, da qual se diverge por desconsiderar que sem o princípio rechaçado inexistirão os limites necessários à intangibilidade da liberdade e da segurança imprescindível para o atingimento do Estado de Direito. Além disso, insistir em tal afirmação seria ignorar o sistema expressamente adotado pela Constituição Federal.

O objetivo das menções acima feitas é, ainda que de forma sucinta, possibilitar uma visão crítica a respeito do tema.

3.2.4.4 Tripartição de funções

O princípio da separação de poderes tem a sua terminologia amplamente criticada, onde muitos autores falam em divisão de poderes, ou ainda da não concentração de poderes ou na tripartição de funções.

Assim, certos autores adotaram o termo função em lugar de "poder", pois como explica Nelson SALDANHA, "O uso da expressão 'funções do poder'

²⁰² BONAVIDES, Paulo. **Do Estado** ..., p. 86.

²⁰³ *Ibidem*, *loc. cit.*

corresponde, na frase, à idéia da indivisibilidade do poder do Estado, que se reflete na idéia de uma soberania indivisível e que permite, contudo, uma pluralização em forma de funções. Daí inclusive porque outros autores, como Codacci-Pisanelli, empregam enfaticamente o termo 'funções soberanas'.²⁰⁴

Michel TEMER, de forma resumida e precisa, afirma que "equivocam-se os que utilizam a expressão 'tripartição dos poderes'. É que o poder é uma unidade. Como já vimos é atributo do Estado. A distinção é entre órgãos desempenhantes de funções."²⁰⁵

Sendo assim, o poder de governo do Estado, ou soberania, é único e geral. No entanto o poder de governo do estado pode manifestar-se de diversas formas, isto é, de funções.

Quanto à elaboração teórica das funções do estado é interessante expor o entendimento de Jorge MIRANDA, catedrático da Universidade de Lisboa onde, após analisar Jellinek, Léon Duguit, Hans Kelsen, Burdeau, Loewenstein e Marcello Caetano, chega às seguintes conclusões:

- a) aparecimento, em todas as classificações, de uma função legislativa, de uma função administrativa ou executiva *strictu sensu* e de uma função jurisdicional, ainda que com diferentes relacionamentos;
- b) correlação ou dependência das classificações das orientações teórico-globais pelos autores;
- c) relatividade histórica ou dependência também da experiência histórica e da situação concreta do Estado;
- d) reconhecimento de que, a par das classificações de funções, se procede a classificação de atos (ou de tipos de atos) jurídico públicos.²⁰⁶

Para se distinguir as funções legislativa, judiciária e executiva, tem-se três critérios: critério orgânico, que considera a atividade do Estado pelo órgão que a cumpre; critério formal, cuja diferenciação se dá em razão da forma como o Estado atua e o critério material, onde o que se considera é a substância e o conteúdo do

²⁰⁴ SALDANHA, Nelson. **O Estado moderno e a separação de poderes**. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 109.

²⁰⁵ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 112.

²⁰⁶ MIRANDA, Jorge. Funções do Estado. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 189, p. 91-92, jul./set.1992.

ato.

Segundo Ivo DANTAS, adotando o entendimento de H. de Carvalho SIMAS, o qual afirma que o critério, puramente formal, não pode permitir uma definição objetiva, deve-se ser considerada para a diferenciação das funções estatais a teoria das funções materiais, em que as múltiplas atividades do Estado se caracterizam e diferenciam segundo a substância e conteúdo dos atos. Seriam elas, a função legislativa, executiva e judiciária.²⁰⁷

3.2.4.5 O equilíbrio ideal e o desequilíbrio real - a constatação do problema e a busca de uma solução

Como já exposto inicialmente quando da análise da obra de Augustin Gordillo, pode-se verificar que o que existe é um equilíbrio ideal das funções exercidas pelo Estado e um desequilíbrio real das mesmas. Isto se dá quando um dos poderes do Estado, seja o Poder Legislativo, o Poder Judiciário, ou o Poder Executivo, se hipertrofia e passa a ser controlado em suas competências primárias ou secundárias, havendo uma inversão da estrutura concebida originariamente pelo Estado idealizado como de Direito.

Infelizmente é este o panorama do Brasil, dentre tantos outros países, principalmente da América Latina, como no caso de Serrano na Guatemala e Fujimori no Peru, onde verifica-se a hipertrofia do Poder Executivo.

Mas o fenômeno da hipertrofia é comum inclusive nos Estados Unidos e na Inglaterra. Como ressalta o mestre Themístocles Brandão CAVALCANTI, "o órgão que se hipertrofia é que varia - nos Estados Unidos será o Judiciário, o governo dos juizes; na Inglaterra já se clama contra a hipertrofia do Parlamento, cuja ação procura penetrar no controle da indústria nacionalizada; entre nós clama-se contra o Executivo."²⁰⁸ O que se verifica, então, é uma tripartição de funções mutilada, e desta falha é que deságuam as deformações dos atos adotados pelo Estado. Sendo

²⁰⁷ DANTAS, Ivo. *Op. cit.*, p. 204-205.

²⁰⁸ CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **Teoria do Estado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 306.

assim, entende-se que o ensinamento de Montesquieu é imprescindível para a ordenação do Estado contemporâneo, não podendo ser esquecido o ensinamento de Foucault de que toda teoria está sempre em evolução e transformação, razão pela qual deve-se aceitá-la com as adaptações que se fizerem necessárias ao Estado Contemporâneo, observando o necessário equilíbrio entre os poderes e também um regime eficaz de controle.

Neste sentido, leciona Themístocles Brandão CAVALCANTI, observando que não há incompatibilidade entre a separação de poderes e o equilíbrio de poderes, e o que se faz necessário para a concretização deste equilíbrio é a existência de um regime eficaz de controle, pois o que é preciso é criar um regime político que elimine a hipertrofia de qualquer dos poderes, porque geralmente a hipertrofia é um fato criado pelas circunstâncias não resolvendo pela mutilação das funções exercidas.²⁰⁹

Além disso, a teoria de Montesquieu não só sobreviveu aos vários regimes políticos, como foi albergada expressamente na Carta brasileira de 1988, sendo uma das cláusulas pétreas, art. 60, parágrafo 4.º, III, prevista inicialmente no art. 2.º e ainda no Título IV, arts. 44 a 75 (Poder legislativo), arts. 76 a 91 (Poder Executivo) e arts. 92 a 126 (Poder Judiciário).

Sendo assim, não há como negar o princípio, pois tal iniciativa seria o mesmo que negar a Constituição Federal que, albergando este princípio, fornece os instrumentos necessários para rechaçar o autoritarismo que muitas vezes assola o país. Cabe fazer uso desses instrumentos para o atingimento do fim maior, que é o bem comum.

Mas o desafio se coloca no momento em que se deve pontuar de que forma controlar esta interpenetração de funções, impedindo que se avilte as competências destinadas a cada função estatal.

Não há dúvida que o que falta no Brasil é um regime eficaz de controle, o que tem implicado num enfraquecimento da democracia.

Deve-se ir à raiz do que desencadeia a falha, tornando o povo capaz de entender, discutir e reivindicar seus interesses, o que só é possível com a educação, que possibilitará a efetiva realização democrática, e com ela a cobrança através da

²⁰⁹ *Ibidem*, p. 306.

opinião pública não manipulada, do órgão que vier a agir em desacordo com o estabelecido constitucionalmente.

Djacir MENEZES afirma que "é realidade bem conhecida dos hoje chamados 'politólogos' a ausência crescente das massas, nos regimes em vigor, na participação direta do processo decisório. [...] o povo não é capaz de discutir ou entender seus interesses – *ce qui forme un des grands inconvenients de la democratie*."²¹⁰

Deve-se atentar, ainda numa visão de solução institucional, que o Legislativo tem que superar a sua fragilidade político-partidária, o que só será possível com a criação de mecanismos que impeçam a formação de partidos sem qualquer conotação ideológica e movidos apenas pela ascensão ao poder, totalmente descompromissados com aqueles que se dizem representar, e por isso manipuláveis pelo Executivo.

Não se pode permitir a sucumbência dos poderes aos grupos de pressão, que representam interesses de setores da sociedade.

No dizer de Paula Bajer Fernandes Martins da COSTA, seguindo o escólio de Nuno Piçarra, "os grupos de pressão e meios de comunicação são capazes de criar fato social capaz de influenciar a tomada de decisões políticas. O interessante é que grupos de pressão não pretendem ocupar funções públicas. Pretendem, sim, criar situações jurídicas que favoreçam suas atividades."²¹¹

Clèmerson Merlin CLÈVE, com a clareza que lhe é peculiar, afirma que "É preciso limitar o Estado, mas é preciso verificar que nem ele nem a sociedade correspondem às imagens oferecidas pelos séculos XVIII e XIX. Reivindica-se, agora, a atuação do Poder Público para quebrar o domínio dos grupos e corporações."²¹²

Assim, devem o Executivo, o Legislativo e o Judiciário assumir as suas reais prerrogativas, exercendo as funções que lhe foram outorgadas pela Constituição

²¹⁰ Em tradução da autora: "o que forma um dos grandes inconvenientes da democracia". (MENEZES, Djacir. *Separação de poderes ou exaustão do poder?*. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 73, n. 257, p. 15-18, jan./mar. 1977).

²¹¹ COSTA, Paula Bajer Fernandes Martins da. Sobre a importância do poder judiciário na configuração do sistema da separação dos poderes instaurado no Brasil após a Constituição de 1988. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 30, p. 256, jan./mar. 2000.

²¹² CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa** ..., p. 44.

Federal, sob pena de afronta à Carta máxima.

No caso do IPTU deve-se verificar que ao Legislativo Municipal compete o estabelecimento de suas alíquotas, sejam elas progressivas ou seletivas. Ao Executivo Municipal compete a atualização da base de cálculo (base calculada) e ao Judiciário, compreender que o Município faz parte de uma República, que é ente federado que possui absoluta autonomia para realizar a função social da propriedade.

3.2.5 Princípio da Legalidade

Um dos princípios basilares da tributação, é o da legalidade²¹³, o qual se manifesta genericamente no campo do Direito, através do que dispõe o art. 5º, II²¹⁴, da Constituição de 1988, e especificamente no campo tributário, através do art. 150, inciso I²¹⁵, neste âmbito se manifestando como estrita legalidade ou como princípio da legalitariedade²¹⁶, como denomina Pontes de MIRANDA, o qual inadmite

²¹³ Historicamente o princípio da legalidade remonta data anterior à da *Magna Charta Libertatum*, datada de 15 de junho de 1215, em Runnumede, na Inglaterra, promulgada pelo rei João sem Terra. Mas segundo Américo Lourenço Masset LACOMBE (**Princípios constitucionais tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 45) "não há dúvida de que a *Magna Carta* foi o primeiro texto escrito que exigiu a autorização dos representantes dos contribuintes para legitimar a cobrança de tributos".

O reconhecimento constitucional se deu através da Constituição norte-americana de 1787 e na Declaração dos Direitos, de 1789, art. 13. No Brasil o princípio da legalidade foi consagrado em todas as Constituições, nunca tendo sido contestado, sendo que a Constituição Federal de 1967 foi a primeira a deter um capítulo relativo ao sistema tributário, traçando a legalidade tributária em seu art. 20.

²¹⁴ "Art. 5º. - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança, à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II – ninguém será obrigado a fazer e deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

²¹⁵ CF/88. "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

²¹⁶ Designação utilizada por Pontes de MIRANDA (**Comentários à Constituição de 1967**: com a Emenda n. 1, de 1969. 2. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, t. 5, p. 1-2). Pontes de Miranda, ao tratar do princípio da legalidade, faz importante referência, afirmando que sendo o Estado democrático, a legalidade disposta no ordenamento constitucional, deve ser lida como sendo "Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de regra jurídica emanada dos representantes do povo (democracia, arts. 27-59), formalmente igual para todos

qualquer exceção quanto a instituição de tributos²¹⁷.

O princípio da legalidade²¹⁸ garante a concretização do Estado de Direito²¹⁹ instrumentalizando a democracia, a Federação e a República, através da realização da segurança jurídica, não se restringindo à uma legalidade formal, mas vinculando-se a uma realidade social²²⁰, que confere ao princípio a necessidade da garantia dos princípios da igualdade e da justiça social.

Quanto à legalidade democrática e sua função de regulamentação fundamental, José Afonso da SILVA, traça os seguintes apontamentos:

O princípio da legalidade é também um princípio basilar do Estado Democrático de Direito. É da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se, como todo Estado de Direito, ao império da lei, *mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais*. Deve-se, pois, ser destacada a relevância da lei no Estado Democrático de Direito, não apenas quanto ao seu conceito formal de ato jurídico abstrato, geral, obrigatório e modificativo da ordem jurídica existente, mas também à sua função de regulamentação fundamental, produzida segundo um procedimento constitucional qualificado. A lei é efetivamente o ato oficial de maior realce na vida política. Ato de decisão política por excelência, é por meio dela, enquanto emanada da atuação da vontade popular, que o poder estatal propicia ao viver social modos predeterminados de conduta, de maneira que os membros da sociedade saibam, de

(igualdade, art. 153, §1º)" (*Ibidem*, p. 2).

²¹⁷ Segundo Misabel Abreu Machado DERZI (Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações** ..., p. 67) "não existem exceções, quer na Constituição anterior, quer na atual, à legalidade, pois todo tributo somente pode ser disciplinado, em seus aspectos substanciais (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo) por diploma legal, emanado do Poder Legislativo". A exceção ocorre quanto à majoração de tributos, nos limites fixados pela lei, segundo o que prescreve o art. 153, §1º da Constituição Federal, que possibilita a alteração das alíquotas dos impostos sobre a importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

²¹⁸ A legalidade genérica e tributária é prevista na maioria dos países. José Roberto VIEIRA (**Medidas provisórias** ..., p. 100-119), professor paranaense analisou 57 Constituições, relativas a países distribuídos por quatro continentes, apontando diversos que possuem a legalidade tributária expressa, assim como no Brasil (art. 150, I), dentre eles, estão: Argélia (art. 78), Argentina (art. 4º), Áustria (art. 13, I), Bélgica (art. 170), Bolívia (art. 59, 2º), Bulgária (art. 64), Chile (art. 19, 20º), China (art. 56), Coreia (art. 38 e 59), Dinamarca (art. 43), El Salvador (art. 231), Equador (art. 53), Espanha (art. 31, 3 e art. 133, 1 e 2), Finlândia (art. 61), França (art. 34), Grã-Bretanha (art. 12, Magna Charta e art. I, da Petição de 1628; art. IV, da Declaração de 1689), Grécia (art. 78, 1), Guatemala (art. 239), Holanda (art. 104), Honduras (art. 109), Índia (art. 265), Irã (art. 51), Itália (art. 23), Japão (arts. 30 e 84), Luxemburgo (art. 99), México (art. 73, VII e art. 126), Nicarágua (art. 115), Panamá (art. 48), Paraguai (arts. 44 e 179), Peru (art. 74), Portugal (art. 106, 2 e 3), Síria (art. 144, I), Suriname (art. 155, 1), Turquia (art. 61) e Venezuela (arts. 31, sexto e 224).

²¹⁹ Segundo DERZI; COELHO, *op. cit.*, p. x.

²²⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito** ..., p. 125. Destaca o grande constitucionalista que "a lei não deve ficar numa esfera puramente normativa, não pode ser apenas lei de arbitragem, pois precisa influir na realidade social."

antemão, como guiar-se na realização de seus interesses.²²¹

Segundo Misabel Abreu Machado DERZI "A concepção de Estado de Direito liga-se à de democracia e de contenção do arbítrio. A segurança jurídica fica, então, hipertrofiada e a lei parece o caminho mais idôneo para alcançá-la."²²²

Do princípio, pode-se extrair dois sentidos, dentre eles, o consentimento daqueles que o pagam e a necessidade de objetividade da norma, garantindo a transparência e a segurança da relação entre o sujeito passivo e o sujeito ativo.²²³ Ainda quanto ao princípio, interessante destacar que a terminologia adotada pelo art. 150, inciso I, é criticada pelo mestre cearense Hugo de Brito MACHADO, que entende que a expressão *exigir*, aproxima-se mais da idéia de cobrar do que de criar, melhor traduzindo a aplicação do princípio, o termo, *instituir ou majorar o tributo*. "A vedação constitucional é pertinente a atividade normativa de instituição, ou criação do tributo."²²⁴

Ainda quanto ao princípio, cabe distinguir a lei em sentido formal e a lei em sentido material. "Em sentido *formal*, ou orgânico, *lei é o ato jurídico produzido pelo órgão estatal competente para exercer a função legislativa, com observância do processo para tanto estabelecido pela Constituição. [...] Lei em sentido material, é a norma jurídica*"²²⁵ *abstrata e genérica*.

Assim como no direito penal se adota de forma determinante, por uma questão de fundamento científico, que "não há crime sem lei anterior que o preveja" (assim como não há cominação de pena fora dos limites da lei), também no direito tributário, historicamente, deve-se atender ao primado *nullum tributum sine lege*.

Sobre o aforisma, ensina Sacha Calmon Navarro COELHO que:

Tanto quanto o Direito Penal, o Direito Tributário registra, ao longo de sua evolução histórica, a luta indormida dos povos para submeter o poder dos governantes ao primado da

²²¹ (O destaque não consta do original.) *Ibidem, loc. cit.*

²²² DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações** ..., p. 72.

²²³ Conforme MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: RT, 1994, p. 17.

²²⁴ *Ibidem*, p. 24.

²²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos** ..., p. 35.

legalidade. O *jus puniendi* e o *jus tributandi* foram, antanhos, absolutos. Hoje, todavia, se repete por toda parte: *nullum tributum, nulla poena sine lege*. Assim o quer a consciência jurídica hodierna. Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão²²⁶.

De fato, a lei através de sua função material, só é aceitável constitucionalmente se realizar os princípios designados pelo Estado Democrático de Direito, dentre eles o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, da justiça social, atuando de forma direta no direito tributário, ao trazer todos os aspectos atinentes à hipótese de incidência tributária, dentre eles o aspecto material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo (*base de cálculo* e alíquota), que necessariamente compõem o tributo.

Roque Antonio CARRAZZA assim o leciona, afirmando que "*todos os elementos essenciais do tributo* devem ser erigidos abstratamente pela lei para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade. Convém lembrar que são 'elementos essenciais' do tributo os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* da obrigação tributária."²²⁷

Ainda quanto ao princípio, cumpre destacar a crítica feita por José Roberto VIEIRA²²⁸, eis que boa parte da doutrina brasileira faz uso das expressões princípio da reserva de lei e princípio da legalidade, como expressões sinônimas, sendo que na realidade normativa brasileira, tratam-se de institutos diversos. No Brasil é plena a competência da lei, os decretos e regulamentos dependem da preexistência de lei, cuja execução fiel motive a sua expedição, não existe matérias com caráter regulamentar fora do domínio da lei (reserva regulamentar) como há na França.

Diante do exposto, observa-se que trata-se de princípio vital para a instrumentalização dos objetivos traçados pela Constituição brasileira, cabendo exclusivamente ao Poder Legislativo a função de criar a legislação tributária e impondo-se de tal forma esta prescrição ao sistema constitucional, que ficam

²²⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**: comentários à Constituição e ao código tributário nacional, artigo por artigo. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 194.

²²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito** ..., p. 221.

²²⁸ VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias** ..., p. 82.

impedidos, o Poder Judiciário e o Poder Executivo, de vir a obstaculizar o processo de sua aplicação e o seu exato sentido.

O princípio aplica-se integralmente ao Imposto Predial e Territorial Urbano, estando a sua regra-matriz de incidência tributária jungida ao que estabelece a lei, a qual, para atender o sistema constitucional, deverá estar de acordo com os princípios, da Democracia, da República, da Federação, da Tripartição de Funções, do Estado Social Democrático Direito, da Justiça Social, da Igualdade, da Capacidade Contributiva, do Mínimo Vital, do não Confisco, enfim, de uma sociedade justa, livre e solidária, sob pena de não atender aos preceitos constitucionais vigentes.

3.2.6 Princípio Constitucional da Igualdade e da Igualdade Tributária

3.2.6.1 Da relevância do princípio

Este princípio, em que pese vir descrito neste trabalho, dentre os últimos princípios retores do sistema constitucional geral, o foi justamente pela sua importância.

No dizer de Misabel Abreu Machado DERZI, "federalismo, democracia (república) e igualdade guardam estreito, senão necessário, relacionamento e se explicam reciprocamente"²²⁹, e sendo assim, após ter-se analisado os princípios federativo e republicano, é o momento da análise do princípio da igualdade, o qual sustentará o estudo do IPTU como a espinha dorsal sustenta o corpo humano.

Ao considerar o sistema constitucional como um conjunto de rios e mares, poder-se-ia concluir que todos os princípios que vigem hoje em nosso ordenamento seriam como rios que permeiam o Estado Social Democrático de Direito, desaguando no mar regido pelo princípio da igualdade.

Quanto à importância deste princípio, não discrepa a mais respeitável doutrina, uns o traçando como princípio nuclear, outros como protoprincípio, ou

²²⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Fundamentos da competência...**, p. 108.

ainda, supra-princípio. O princípio da igualdade é um princípio fundamental em qualquer Estado Social Democrático de Direito.

Ricardo Lobo TORRES afirma que "A igualdade é o mais importante dos princípios jurídicos" sendo no direito constitucional brasileiro princípio "fundamental para a própria legitimidade do Estado de Direito."²³⁰

Para José Afonso da SILVA "a *igualdade* constitui o signo fundamental da democracia."²³¹

Carmén Lúcia Antunes Rocha entende que a "Igualdade constitucional é mais que uma expressão de Direito; é um modo justo de se viver em sociedade. Por isso é princípio posto como pilar de sustentação e estrela de direção interpretativa das normas jurídicas que compõem o sistema jurídico fundamental."²³²

Sintetizando a amplitude do princípio, Américo Lourenço Masset LACOMBE é preciso quando esboça o seu entendimento:

A isonomia é o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É o princípio básico do regime democrático. Não se pode mesmo pretender ter uma compreensão precisa da Democracia se não tivermos um entendimento real do alcance do princípio da isonomia. Sem ele não há República, não há Federação, não há Democracia, não há Justiça. É a cláusula pétrea por excelência. Tudo o mais poderá ser alterado, mas a isonomia é intocável, bem como suas decorrências lógicas.²³³

Segundo Celso Antônio Bandeira de MELLO o preceito da igualdade é norma voltada para o aplicador da lei e para o próprio legislador.²³⁴

3.2.6.2 O significado do princípio

Inicialmente Aristóteles ligava a noção de igualdade à de justiça.²³⁵

²³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos** ..., p. 260-261.

²³¹ SILVA, José Afonso da. **Curso**..., p. 214.

²³² *Apud* SILVA, José Afonso da. **Curso**..., p. 217.

²³³ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais** ..., p. 16.

²³⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 9.

²³⁵ Conforme TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos**..., p. 265.

Hans KELSEN, ao analisar o princípio de justiça da igualdade, entende que este princípio "é a norma segundo a qual todos os homens devem ser igualmente tratados, segundo a qual nenhuma das desigualdades que efetivamente existem entre eles deve ser levada em consideração."²³⁶

Para o teórico de Viena "A chamada igualdade perante a lei é respeitada sempre que a lei é aplicada tal como, de acordo com o seu próprio sentido, deve ser aplicada, sempre que o órgão aplicador do direito considera como relevantes apenas aquelas desigualdades que a lei manda ter em conta. A igualdade perante a lei não é, portanto, de forma alguma, igualdade mas conformidade com a norma."²³⁷

Em que pese a configuração do positivismo de Hans Kelsen em sua obra *Teoria Pura do Direito*, este, quando escreveu *A Democracia*, passou a aceitar uma concepção axiológica, eis que a democracia é defendida se os valores da liberdade e igualdade tiverem sua concretização querida pela sociedade.²³⁸

Jürgen Habermas afirma que a igualdade perante a lei deve ser considerada juntamente com a igualdade substantiva ou material (igualdade na lei), não sendo relevante para ele se duas situações são tratadas de forma igual ou diversa, mas se existe fundamento racional através de um discurso comunicativo entre atores igualmente emancipados e dirigidos a um entendimento comum. Para Jürgen Habermas, deve-se tratar os indivíduos como iguais, e não os tratar igualmente.²³⁹

Ronald Dworkin conceitua igualdade, como tratar os indivíduos como iguais, onde todos os cidadãos de uma determinada sociedade têm o mesmo valor intrínseco, tendo o direito o mesmo grau de respeito e consideração dentro da respectiva comunidade. Para Ronald Dworkin, haverá justiça quando a distribuição de riquezas decorrer de diferenças nas ambições e escolhas das pessoas, havendo injustiça se as diferenças de riqueza resultarem de circunstâncias não escolhidas pelos indivíduos, como no caso de condição social adversa, onde não se tem

²³⁶ KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p.56.

²³⁷ *Ibidem*, p. 60.

²³⁸ Conforme GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 41.

²³⁹ *Ibidem*, p. 83-106.

acesso a recursos básicos como saúde e educação.²⁴⁰

Marciano Seabra de GODOI, que se dedicou ao tema da igualdade, seguindo a noção dos grandes teóricos supratranscritos, conclui que a igualdade é "tratar indivíduos como iguais, no sentido de que todos os componentes de determinada sociedade têm o mesmo valor intrínseco e merecem o mesmo respeito e consideração enquanto cidadãos, tanto na esfera privada, quanto na esfera pública de sua autonomia".²⁴¹

3.2.6.3 Igualdade formal e igualdade material

Cumpra diferenciar a igualdade material, da igualdade formal.

Como já visto em capítulos anteriores, quando da vigência do Estado liberal, com a afirmação da *égalité, liberté et fraternité*, (igualdade, liberdade e fraternidade) o que se vislumbrava era a igualdade de tratamento perante a lei, prevalecendo o aspecto negativo do princípio, momento em que a igualdade se vinculou à idéia de liberdade, isto é, a lei é para todos, não havendo distinção entre os grupos, o que na Constituição Federal de 1988 vem disposto no art. 5º, *caput*.²⁴²

Ernesto Lejeune VALCÁRCEL, professor da Universidade de San Sebastian na Espanha, ao tratar da igualdade tributária, assevera que:

*Y ya hemos explicado suficientemente que igualdad, en nuestra Constitución, no puede ser sólo igualdad formal, sino igualdad de hecho, noción ésta que, por tanto, debe integrar también el concepto de justicia tributaria, con lo cual la tributación extrafiscal con fines de igualdad de hecho, u otros distintos (pero respetando ésta), no sólo no es ajena a la justicia tributaria (ni mucho menos está en contradicción con ella), sino que viene imperativamente exigida por la misma.*²⁴³

Seguindo o entendimento de Norberto Bobbio, Misabel Abreu Machado DERZI afirma que "no Estado Democrático de Direito, a correta aplicação da lei

²⁴⁰ Conforme GODOI, Marciano Seabra de. *Op. cit.*, p. 105-107.

²⁴¹ *Ibidem*, p. 107.

²⁴² Conforme SILVA, José Afonso da. *Curso...*, p. 217.

²⁴³ VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. Aproximacion al principio constitucional de igualdad tributaria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a. 5, v. 15-16, p. 74, jan./jun. 1981.

assegura mais. Assegura que não se distinga onde o legislador não pode e efetivamente não distinguiu. [...] A correta aplicação da lei, no constitucionalismo moderno, deve ser tomada em sentido material, na acepção de correta aplicação da norma válida, à vista dos requisitos formais e substanciais da Constituição Federal."²⁴⁴

Ricardo Lobo TORRES, citando Paul Westen e Niklas Luhmann, salienta que "o princípio da igualdade é vazio, recebendo o conteúdo emanado dos diversos valores e harmonizando-lhes as comparações intersubjetivas."²⁴⁵

No constitucionalismo moderno, o que se pretende é a efetivação da igualdade de fato, a concretização da igualdade material, que na Constituição Federal de 1988 pode ser vislumbrada nos artigos 5º, I, 7º, XXX e XXXI, 3º, III e IV, 170, 193, 196 e 205²⁴⁶.

Robert ALEXY distingue o direito geral da igualdade dos direitos especiais de igualdade, citando os artigos da Constituição alemã para esta diferenciação²⁴⁷, o que no sistema constitucional brasileiro, equivaleria, por exemplo, nos casos dos direitos especiais de igualdade aos artigos 3º, IV, 5º, I e 7º XXX, já o direito fundamental geral de igualdade estaria previsto no artigo 5º, *caput*.

A Constituição brasileira não se limita a realizar a igualdade formal entre os cidadãos, esta traz dentre as suas atribuições a realização da igualdade material. Outro não é o entendimento da doutrina.

José Joaquim Gomes CANOTILHO assevera que:

O princípio da igualdade e o princípio da democracia econômica e social aglutinam-se reciprocamente numa 'unidade' não redutível a momentos unidimensionais de 'estática' ou 'dinâmica' da igualdade. [...] o princípio da igualdade é simultaneamente, um princípio de igualdade de Estado de direito [...] e um princípio de igualdade de democracia econômica e social.²⁴⁸

²⁴⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, p. 532.

²⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos...**, p. 266.

²⁴⁶ Conforme SILVA, José Afonso da. **Curso...**, p. 214.

²⁴⁷ Conforme, ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 381.

²⁴⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Op. cit.*, p. 338.

Marciano Seabra de GODOI, ao tratar da Constituição brasileira, afirma que trata-se de uma "Constituição de um Estado Democrático de Direito de forte conotação social, reafirmamos que o princípio da igualdade não pode ser interpretado com o colorido que se lhe deu ao tempo dos Estados liberais."²⁴⁹

Celso Antônio Bandeira de MELLO, assinala que "Rezam as constituições – a brasileira estabelece no art. 5º *caput* – que todos são iguais perante a lei. Entende-se, em concorde unanimidade, que o alcance do princípio não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, mas que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia."²⁵⁰

Diante do contexto apontado, somente a igualdade material realiza o Estado Social Democrático de Direito.

3.2.6.4 O princípio da igualdade como proibição de distinguir entre iguais e o dever de discriminar os desiguais

A igualdade impõe que se tribute diferentemente os desiguais, na medida em que se diferenciam.

Neste sentido já ensinava Léon Duguit, citando Aristóteles, cuja pertinência não passou despercebida por Rui BARBOSA:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.²⁵¹

Misabel Abreu Machado DERZI, seguindo a definição aristotélica, assinala que o princípio da igualdade é uma norma que dita duas espécies de dever ao legislador: o dever de não distinguir e o dever de discriminar, sendo que ambos "são

²⁴⁹ GODOI, Marciano Seabra de. *Op. cit.*, p. 168.

²⁵⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo** ..., p. 9.

²⁵¹ BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1949, p. 33-34.

ângulos de um único dado: o princípio da isonomia. Interpenetram-se e conjugam-se.²⁵²

Mas quem são os iguais e quem são os desiguais?

Celso Antônio Bandeira de MELLO, define critérios para se estabelecer se as diferenças previstas na lei, são ou não legítimas diante do preceito da igualdade:

Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:

- I. a norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada;
- II. a norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desiquiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator "tempo" – que não descansa no objeto – como critério diferencial;
- III. a norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados;
- IV. a norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente;
- V. a interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desiquiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita.²⁵³

Misabel Abreu Machado DERZI, traçando as linhas mestras da igualdade material, sem a quebra da igualdade formal, ambas aspectos que compõem o Estado Democrático de Direito (arts. 1.º a 3.º da CF de 1988), determina os critérios de comparação para definir os indivíduos em iguais e desiguais:

1. Na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e têm como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre iguais, e na medida dessa desigualdade. No Direito Tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o domínio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;

²⁵² DERZI; COELHO. **Do imposto...**, p. 57.

²⁵³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo...**, p. 47-48.

5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.²⁵⁴

Além destes fatores, necessários para uma satisfatória discriminação de diferenças fáticas a serem consideradas, tem-se ainda que levar em conta, como já estudado anteriormente, que o ordenamento constitucional não pode ser interpretado sem o cuidado de uma completa análise sistemática.

Nesse sentido, José Afonso da SILVA afirma que o princípio da igualdade, disposto no art. 5.º *caput* da Constituição é reforçado pelos demais dispositivos constitucionais que também preceituam a igualdade (art. 3.º, III e IV, art. 170, VII, art. 193, dentre outros)²⁵⁵.

Nesta toada, observa-se que o fator fundamental para se atingir a igualdade é a sua concretização no plano factual, sendo um dos seus principais instrumentos a correta aplicação das normas de direito tributário, as quais devem ser diretamente informadas pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, como se verá quando da abordagem específica destes princípios em tópicos seqüenciais.

3.2.6.5 Princípio da igualdade tributária

Sem dúvida, a Constituição Federal elegeu como uma de suas vigas mestras, o princípio da igualdade, manifestando-se no Direito Tributário, através do princípio da capacidade contributiva, nos termos do art. 145, §1.º, o qual possui "extraordinária força" como estabelece Geraldo ATALIBA.²⁵⁶

Prevê a Constituição Federal:

Art. 3.º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

²⁵⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, p. 530.

²⁵⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso...**, p. 214-215.

²⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. IPTU – progressividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 15, n. 56, p. 79, abr./jun. 1991.

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

[...]

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

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

I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

[...]

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

§1.º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

[...]

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

[...]

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

No dizer de José Afonso da SILVA, "O princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível. Fora disso a igualdade será puramente formal."²⁵⁷

Mas para que se atinja a igualdade material, "a capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária. É o critério de comparação que inspira, em substância, o princípio da igualdade."²⁵⁸

Para Misabel Abreu Machado DERZI, "a juridicidade da capacidade contributiva resulta, como vimos, do lado positivo do princípio da igualdade: o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades."²⁵⁹

Para Hugo de Brito MACHADO, no âmbito do Direito Tributário, o princípio da isonomia já vem definido por um critério de justiça determinado:

²⁵⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso...**, p. 224.

²⁵⁸ Conforme DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, p. 546.

²⁵⁹ DERZI; COELHO. **Do imposto...**, p. 63.

No âmbito do Direito Tributário, o princípio da isonomia jurídica tem utilidade bem menor que o princípio da capacidade contributiva. Enquanto o princípio da isonomia fica a depender da definição dos critérios de justiça, o princípio da capacidade contributiva já está a indicar que justo é o proporcional a tal capacidade. Este é, por assim dizer, o princípio da isonomia com aplicação de um critério de justiça já definido: *a capacidade contributiva*.²⁶⁰

José Geraldo ATALIBA assevera que "obtem-se a igualdade diante dos impostos pelo respeito à capacidade contributiva."²⁶¹

Roque Antonio CARRAZZA segue este mesmo ensinamento, afirmando que o "princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos."²⁶²

Dessas disposições, o que se verifica é que a igualdade também induz como condição *sine qua non*, a aplicação da progressividade nos impostos, como afirma Geraldo ATALIBA: "Parece claro que a pessoalidade dos tributos induz, claramente, a progressividade, sob pena de uma igualdade de aparência – meramente formal – redundar no tratamento igual de pessoas desiguais, com violação, portanto, do preceito do inc. II do art. 150."²⁶³

Sendo assim, ao considerar-se o texto constitucional dentro de uma ordem lógico-sistemática, tendo como escopo os princípios da República, Federativo e da Igualdade, não se pode olvidar que sendo a capacidade contributiva um corolário lógico do princípio da igualdade no Direito Tributário, este necessariamente informará todos os impostos, dentre eles, o imposto predial e territorial urbano, sob pena de assim não se entendendo, haver quebra incorrigível do sistema.

Além da conclusão supra-exposta, não se poderá ainda refutar que, no Brasil, para se realizar o Estado Social Democrático de Direito, e atender à igualdade material, somente ter-se-á uma adequada justiça fiscal, se for observado o princípio da progressividade.

Em capítulo subsequente, deter-se-á de forma mais aprofundada sobre o tema atinente aos princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva, da progressividade, do não confisco e do mínimo vital.

²⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos** ..., p. 58-59.

²⁶¹ ATALIBA, Geraldo. **República**..., p. 161.

²⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso**..., p. 74.

²⁶³ ATALIBA, Geraldo. **IPTU**..., p. 79.

3.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS NORTEADORES DO IPTU

3.3.1 Princípio da Capacidade Contributiva

3.3.1.1 Histórico

A idéia de capacidade contributiva pode ser observada desde os primórdios das exações fiscais.

Há registros de referências a este princípio encontradas mesmo na antigüidade clássica. Em Atenas, havia um imposto direto exigido nos tempos de Sólon, que previa a existência de quatro categorias, conforme a fortuna do contribuinte. Roma também conheceu uma forma de tributação, denominada de Soberbo, que tomava por base a fortuna de cada contribuinte²⁶⁴.

O velho testamento já fazia menção à capacidade contributiva, no Êxodo capítulo 30, versículos 11 a 16, "enunciava a existência de um imposto sobre o culto, exigido quando do recenseamento, pagaria uma contribuição de meio *siclo*, de modo que o rico não pagasse mais, nem o pobre menos".²⁶⁵

Na Idade Média, com a evolução do pensamento filosófico, surgiu uma orientação de São Tomás de AQUINO, no sentido de que cada um deveria pagar os tributos *secundum facultatem* ou *secundum equalitatem proportionis*.²⁶⁶

Em 1776, Adam Smith, na obra *A Riqueza das Nações*, afirmava, que todos deveriam contribuir para as despesas públicas "na razão de seus haveres", sendo que, no atendimento ou não dessa máxima, residiria a chamada "igualdade ou desigualdade da tributação".²⁶⁷

No século XVIII, a noção de capacidade contributiva já era ampla, tendo

²⁶⁴ Conforme CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 37.

²⁶⁵ Conforme, NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Fabris, 2001, p. 17.

²⁶⁶ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 2, n. 4, p. 126, abr./jun.1978.

²⁶⁷ *Apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito tributário: capacidade contributiva**. 2. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 23.

dado origem às revoltas políticas de *Boston Tea Party*, à Tomada da Bastilha e no Brasil, à Inconfidência Mineira, mas foi somente no século XIX, através da Ciência das Finanças, é que originou-se um conceito técnico do princípio.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, fez referência ao Princípio da Capacidade Contributiva em seu art. 13, estabelecendo que "para manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades".

A partir de então, textos constitucionais de diversos países consagraram o princípio, tais como: Constituição Francesa de 1848; República Romana – 1798; Reino das Duas Sicílias – 1820; Espanha – 1812; Portugal – 1822 e 1938.

3.3.1.2 No direito brasileiro

No Brasil, em 1824, a Constituição Imperial dizia que "ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres" (art. 179, inciso XV).

A CF de 1934, no art. 128, fez menção à progressividade dos impostos, prescrevendo que "Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado."

No artigo 113, item 32²⁶⁸, garantiu justiça gratuita e isenção de taxas e custas aos necessitados.

A CF de 1946 consagrou expressamente o princípio da capacidade contributiva em seu art. 202: "os tributos terão caráter pessoal sempre que possível, e serão graduadas conforme a capacidade econômica do contribuinte".

Esse texto foi eliminado expressamente pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, omissão reafirmada pela Constituição Federal de 1967 e pela Emenda Constitucional nº. 01/69.

²⁶⁸ Constituição Federal de 1934. "Art. 113 [...] 32) A União e os Estados concederão aos necessitados assistência judiciária, criando, para esse efeito, órgãos especiais, e assegurando a isenção de emolumentos, custas, taxas e selos".

A omissão quanto ao princípio da capacidade contributiva, gerou insegurança quanto à existência ou não do princípio, no ordenamento jurídico brasileiro.

Mas a doutrina foi majoritária, no sentido de permanência do princípio, diante da análise sistemática do ordenamento jurídico vigente à época.²⁶⁹

O art. 145, §1º da atual Constituição, revigorou esse princípio, nos seguintes termos:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.

3.3.1.3 Contextualização do princípio da capacidade contributiva no âmbito da ciência jurídica e sua eficácia

A ciência das finanças possui princípios e métodos de estudo nos quais se fulcram a ciência das finanças e a ciência jurídica, implicando para cada uma delas resultados distintos quanto ao estudo de um mesmo objeto, bem como laborando em realidades distintas. Para algumas teorias, a capacidade contributiva igualava-se à capacidade econômica e para outras assemelhava-se com as teorias retribucionistas.

Na ciência das finanças o princípio da capacidade contributiva era de tal forma indeterminado, que possuía pouco valor científico diante das diversas possibilidades de aplicação prática.

Sendo assim, os conceitos de capacidade contributiva originados da ciência das finanças não podem ser considerados integralmente pelo Direito.

Em face da derivação do conceito da ciência das finanças, Alfredo Augusto

²⁶⁹ Conforme Marçal JUSTEN FILHO (**Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 258-260). Anteriormente à atual Constituição, já entendia o mestre paranaense que a capacidade contributiva permanecia no texto constitucional, ainda que não expressamente.

Aliomar BALEEIRO entende que "permanece subjacente na Constituição Federal de 1969, que adota um regime democrático, assegura que todos são iguais [...]" (**Limitações** ..., p. 687).

BECKER, se insurgiu em relação ao princípio, afirmando que a expressão "capacidade contributiva" não oferece: "[...] um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão por, si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos".²⁷⁰

Misabel Abreu Machado DERZI ensina que a igualdade e a capacidade contributiva são conceitos condicionados por um determinado ordenamento jurídico, se analisados fora dele conduzem ao subjetivismo ideológico, gerando incertezas e impraticabilidade²⁷¹.

Diante do exposto conclui-se que o princípio para ser considerado, deverá ser contextualizado no ordenamento jurídico e não no da ciência das finanças.

O fato de o princípio em análise estar enquadrado dentre aqueles ditos indeterminados, não lhe retira a juridicidade, quando previsto em determinado ordenamento jurídico, como coloca Héctor B. VILLEGAS, "*Debe agregarse que si bien el principio de la capacidad contributiva no es un concepto jurídico, puede transformarse en tal si los textos constitucionales o alguna norma de derecho positivo lo consigna. Así sucede em Itália y Brasil, donde el principio tiene carácter jurídico al estar incorporado a las respectivas constituciones.*"²⁷²

A dificuldade da determinação de termos não lhe retira a tutela jurídica, bastando lembrar que se convive com noções como as de "ordem pública", "bons costumes" e tantas outras, cotidianamente integradas pela jurisprudência.²⁷³

Ainda quanto ao princípio Héctor B. VILLEGAS, seguindo os ensinamentos de Fernando Sainz de Bujanda, salienta que "Uma coisa é a eficácia operativa da capacidade contributiva, que pode tropeçar com dificuldades para sua aplicação concreta e outra, distinta, é negar-lhe relevância jurídica sob o pretexto de que é um

²⁷⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 439.

²⁷¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. A isonomia, a propriedade privada e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 5., n. 15-16, p. 118-119, jan./jun. 1981.

²⁷² VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1972, p. 100.

²⁷³ Conforme OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 27.

conceito econômico e indefinido"²⁷⁴.

No Brasil, o art. 145, §1º da Constituição Federal, consagra o princípio da capacidade contributiva, possuindo, como já reconhecido por Héctor B. Villegas, juridicidade, só podendo ser a tributação efetivada, desde que adequada ao respectivo princípio.

Do ordenamento jurídico brasileiro, pode-se concluir que a capacidade contributiva, prevista constitucionalmente detém determinadas finalidades, as quais são traçadas com maestria por Rejane Batista de Souza BARBOSA, quando afirma que o princípio de capacidade contributiva, não visa só a repartição da carga tributária, mas também servir ao Estado, realizando a justiça social, a igualdade material e o bem comum, por meio da tributação, um sentido teleológico imprimido pela norma, na interpretação, integração e aplicação das normas jurídicas e pela necessidade de observância pela Administração e pelo Judiciário dos preceitos decorrentes do princípio.²⁷⁵

Quanto à eficácia²⁷⁶ do princípio, momento em que se indaga se o princípio é norma programática ou preceptiva²⁷⁷, primeiramente cumpre esclarecer que após a lição de José Afonso da SILVA, não é mais aceitável o entendimento de que as normas programáticas não produzam efeitos jurídicos.²⁷⁸

Ademais, seguindo o escólio do grande mestre constitucionalista e com espeque no posicionamento de Gisele LEMKE, que afirma que "os princípios não

²⁷⁴ VILLEGAS, Héctor B. **Curso de direito tributário**. Trad. Roque Antonio CARRAZZA. São Paulo: RT, 1980, p. 88-89.

²⁷⁵ BARBOSA, Rejane Batista de Souza. **O princípio da capacidade contributiva**. Curitiba, 2000. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Paraná, p. 169.

²⁷⁶ Quanto à eficácia das normas constitucionais Clèmerson Merlin CLÈVE (**A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: RT, 1995, p. 216) assinala que "Ninguém desconhece que o trânsito da eficácia jurídica (aplicabilidade: grau de aptidão para a produção de efeitos jurídicos) para a eficácia social (efetiva aplicação do dispositivo constitucional pelos destinatários) exige a superação de um longo, difícil e tormentoso caminho que está, sem dúvida, a desafiar a atenção dos juristas brasileiros. Todavia, é vital tecer considerações sobre a aplicabilidade (eficácia jurídica) das normas residentes na Constituição."

²⁷⁷ Conforme anota Clèmerson Merlin CLÈVE (**A fiscalização abstrata ...**, p. 215) normas de eficácia plena, seriam normas auto-executáveis, enquanto as normas de eficácia limitada, são conhecidas por normas não auto-executáveis.

²⁷⁸ Conforme SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 262-263. Ressalta o autor que "Não é fácil determinar um critério para distinguir as normas constitucionais de eficácia plena daquelas de eficácia contida ou limitada. Constitui, mesmo, esse um problema tormentoso de interpretação das normas constitucionais, e a sua solução se reveste, não obstante, de grande importância prática." (p. 91).

são normas programáticas. Eles são normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata [...]. De fato, não há necessidade de normas que os complemente, porque sua eficácia própria esgota-se no servir como diretriz da legislação infraconstitucional, não necessitando essas normas, para tal, de qualquer complementação"²⁷⁹, acata-se a afirmativa de tratar-se o princípio da capacidade contributiva de norma preceptiva.

Nesse mesmo sentido, Edilson Pereira NOBRE JÚNIOR²⁸⁰, José Marcos Domingues de OLIVEIRA²⁸¹ e Sacha Calmon Navarro COELHO²⁸².

Fator determinante, para se ter tal entendimento é o fato de ser a capacidade contributiva, a previsão da isonomia no âmbito tributário, e assim sendo, inegável a sua auto-aplicabilidade.

No dizer de Marciano Seabra de GODOI, a capacidade contributiva é um "subprincípio de algo muito mais amplo, o princípio constitucional da igualdade, sempre que este se manifesta no terreno tributário".²⁸³

Também Douglas YAMASHITA, baseando-se nas lições de Klaus TIPKE, afirma que "o princípio da *capacidade contributiva* é norma definidora da própria garantia fundamental à igualdade em matéria tributária e se, nos termos do art. 5º. parágrafo primeiro, da Constituição Federal/1988, 'as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata', logo, o princípio da

²⁷⁹ LEMKE, Gisele. **Imposto de renda**: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 39.

²⁸⁰ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional** ..., p. 57-63. Ressalta o autor que "se a capacidade contributiva é afirmada como um princípio, o que hoje é indiscutível, possui condão de pauta ordenadora de todas as regras do sistema tributário vigente." (p. 59).

²⁸¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário** ..., p. 161 a 168. O autor é enfático em afirmar que o princípio "além da *tutela negativa* até aqui exposta (de negar validade à lei que em tese o malfira ou suspender-lhe efeitos que o violentem no caso concreto) comporta também *uma tutela positiva*, consistente no direito de exigir do Estado a produção de norma jurídica que venha a garantir a efetividade da sua diretriz, mediante a prolação de sentença (norma concreta), pois não se admite que a omissão dos Poderes Políticos frustre as garantias constitucionais (*inconstitucionalidade por omissão*). (p. 161-162).

²⁸² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 6. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 100-101. O mestre mineiro afirma que "o princípio da capacidade contributiva não é *dispositivo programático*, noção de resto superadíssima pelo moderno constitucionalismo, senão *princípio constitucional de eficácia plena* conferente de um direito público subjetivo ao cidadão-contribuinte, oponível ao legislador."

²⁸³ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 227.

igualdade segundo a capacidade contributiva *tem aplicação imediata*".²⁸⁴

Nesse sentido já se manifestou também o Supremo Tribunal Federal:

O princípio da isonomia, que se reveste de auto-aplicabilidade, não é – enquanto postulado fundamental de nossa ordem político-jurídica – suscetível de regulamentação normativa.

Esse princípio – cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios (RDA 55/114), sob duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório.

A eventual inobservância desse postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade.²⁸⁵

O mestre balizador da distinção das normas constitucionais, por meio da eficácia, José Afonso da SILVA, afirma que "Certas normas constitucionais não são propriamente fundamentais, mas contêm *princípios gerais* informadores de toda a ordem jurídica nacional, como as que consagram o *princípio da isonomia* (art. 5º e seu inciso I), o princípio da legalidade (art. 5º, inciso II), o princípio da irretroatividade das leis (art. 5º, XXXVI). *Estes princípios gerais são de eficácia plena e aplicabilidade imediata – auto-aplicáveis, segundo o mestre constitucionalista*".²⁸⁶

Ainda quanto ao tema, não se pode omitir a opinião contrária da abalizada doutrina, que entende tratar-se o princípio da capacidade contributiva de norma programática, isto é, possuidora de eficácia limitada²⁸⁷. Dentre os doutrinadores que assim entendem, estão Betina Treiger GRUPENMACHER²⁸⁸, Ricardo Mariz de

²⁸⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 56.

²⁸⁵ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº 58-DF. Rel.: Min. Celso Mello. 14.12.90. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, n. 140, p. 747-752, jun. 1992.

²⁸⁶ (Os destaques não constam no original.) SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade** ..., p. 119-120.

²⁸⁷ Segundo a classificação das normas constitucionais, formulada por SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade** ..., p. 86-166. As normas podem ser de eficácia plena, quando impõem um comportamento, possuindo eficácia imediata; de eficácia limitada, exigindo a edição de norma que lhe especifique o conteúdo, possuindo eficácia diferida; de eficácia contida, possuindo eficácia imediata, mas sujeitando-se ao delineamento de eventual norma futura.

²⁸⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 75.

OLIVEIRA²⁸⁹, Giberto de Ulhôa CANTO²⁹⁰, Wagner BALERA²⁹¹.

Pertinente ressaltar que a eficácia do princípio não se restringe à proteção do sujeito passivo tributário, mas sim a todos os membros da sociedade, informando o legislador quanto a necessidade da observância do princípio da generalidade tributária.²⁹²

Francesco MOSCHETTI afirma que *"El requisito de la capacidad contributiva, en efecto, no se erige sólo en tutela del contribuyente gravado, sino de todos los miembros de la coletividad social. No sólo todos deben ser gravados em razón a la capacidad contributiva, sino que también todos aquellos que tienen capacidad contributiva deben ser gravados"*.²⁹³

Quanto às limitações do princípio da capacidade contributiva, as quais se impõe ao legislador; estes limites se manifestam por meio de um limite inferior, através da proteção ao mínimo vital e de um limite superior, a vedação de tributo com efeito confiscatório.

Conforme sintetiza Klaus Tipke, "a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva".²⁹⁴

O mínimo vital é o limite imposto à tributação, que impede a incidência tributária sobre valores destinados à manutenção das necessidades básicas do indivíduo, lhe garantindo a sobrevivência. Não é possível a exigência tributária, ante a ausência de capacidade contributiva, ainda que se constate capacidade econômica.

A vedação de tributo com efeito de confisco, exige que a tributação respeite

²⁸⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1989, p. 164-175. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14)

²⁹⁰ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1989, p. 11-12. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14)

²⁹¹ BALERA, Wagner. Capacidade contributiva no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1989, p. 245. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14)

²⁹² Esta faceta da eficácia do princípio é ressaltada por PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 163.

²⁹³ MOSCHETTI, Francesco. **El principio** ..., p. 359.

²⁹⁴ *Apud* HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 76.

a capacidade contributiva máxima do contribuinte, impedindo que a riqueza deixe de existir diante de seu confisco por meio da tributação, e com isto haja a inviabilização do próprio sistema tributário, eis que restaria prejudicada a sua própria manutenção.

Por fim, relativamente ainda à eficácia do princípio da capacidade contributiva, o mesmo só é devidamente atendido com a aplicação da progressividade. Este é o pensamento de Estevão HORVATH que leciona que "o princípio da capacidade contributiva não se torna efetivo com a aplicação da simples proporcionalidade acima referida, senão que exige *maior sacrifício* daquele que possui maior capacidade de pagamento. Exige-se, isso sim, que a tributação seja *progressiva*."²⁹⁵

Diante do exposto, verifica-se que não se poderá admitir imposição de IPTU, sem se verificar a capacidade contributiva, e por consequência, também a progressividade, seja ela fiscal ou extrafiscal.

²⁹⁵ HORVATH, Estevão. **O princípio ...**, p. 77.

3.3.1.4 Capacidade contributiva e suas diferentes acepções

3.3.1.4.1 Evolução do Conceito

Segundo Carlos Palao TABOADA, ocorreram três momentos para a evolução do conceito do princípio: no primeiro deles, a noção de capacidade contributiva surgia apenas como um princípio de justiça, derivado da noção de que os impostos deveriam estar relacionados com a riqueza dos indivíduos. No segundo momento, o princípio já passa a ser considerado como de observância necessária para a realização do conteúdo material do princípio da igualdade, em seu aspecto formal. No terceiro momento, passa a ser compreendido como uma especificação do princípio da igualdade, entendido este não apenas como princípio abstrato e formal, mas com conteúdo econômico determinado.²⁹⁶

3.3.1.4.2 Definições

Diversos autores apresentam definições sobre a capacidade contributiva, tais como:

Geraldo ATALIBA, que entende capacidade contributiva, como sendo "a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza como lastro à tributação".²⁹⁷

Para Benvenuto GRIZIOTTI, o princípio indica "a potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir com os gastos públicos".²⁹⁸

Para o jurista italiano Emilio GIARDINA, a capacidade contributiva significa "a possibilidade econômica de pagar tributo", ou seja, posse de uma riqueza, em

²⁹⁶ TABOADA, Carlos Palao. **Isonomia e capacidade contributiva** ..., p. 125-154.

²⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 93, p. 233, jan./mar. 1990.

²⁹⁸ GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Buenos Aires: Depalma, 1949, p. 215.

medida suficiente a fazer frente à exigência fiscal.²⁹⁹

Rubens Gomes de SOUSA entende capacidade contributiva como sendo a "soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas".³⁰⁰

Essas definições se complementaram, mas há autores que entendem que capacidade contributiva é um conceito que deve ser compreendido em dois sentidos, um objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo.

Conforme observa José Marcos Domingues de OLIVEIRA:

no primeiro caso, capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação), enquanto no segundo, a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo³⁰¹.

Este é o entendimento que deve ser adotado.

3.3.1.4.2.1 Capacidade contributiva absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva

De fundamental importância é a distinção entre capacidade contributiva absoluta e relativa, pois tal distinção terá implicação fundamental no estudo do imposto predial e territorial urbano.

Primeiramente cumpre aqui ressaltar que capacidade contributiva absoluta também é conceito adotado como sinônimo de capacidade contributiva objetiva, assim como capacidade contributiva relativa e subjetiva também são consideradas, para fins de estudo, como terminologias análogas³⁰².

²⁹⁹ GIARDINA, Emílio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Giuffrè, 1961, p. 3.

³⁰⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. rev. aum. atual. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960, p. 74.

³⁰¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 57.

³⁰² A doutrina não dissente deste entendimento, ora utilizando uma, ora outra terminologia. Neste sentido LEMKE, Gisele. **Imposto ...**, p. 41; COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 29; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário ...**, p. 57; COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**,

Paulo de Barros CARVALHO, tratando da capacidade contributiva absoluta e relativa, afirma que:

seria a qualidade de ser um fato presuntivo de expressão econômica, ou em outras palavras, observar o princípio da capacidade contributiva absoluta não significaria mais do que escolher o legislador, que vai instituir tributo, fatos que exibam conteúdo econômico, que possam ser convertidos em valores economicamente apreciáveis. Já a capacidade contributiva relativa, teria como pressuposto a observância da capacidade contributiva absoluta e representaria a distribuição da carga tributária, na conformidade de critério igualitário adrede escolhido.³⁰³

Diante da regra-matriz de incidência tributária, a capacidade contributiva objetiva ou absoluta, está inserida na hipótese de incidência tributária, mais especificamente na configuração da materialidade da hipótese, configurando-se no momento em que o legislador elege os fatos signo-presuntivos de riqueza, ou seja, fatos com conteúdo econômico, passíveis de tributação.

Do fato signo-presuntivo de riqueza, surge a necessidade de repartição igualitária da carga tributária entre os vários sujeitos passivos das relações jurídico-tributárias, o que pressupõe a análise da capacidade contributiva subjetiva ou relativa.

A análise da capacidade contributiva no contexto da estrutura da norma é apregoada ainda, por Marçal JUSTEN FILHO, que ensina que:

O princípio da capacidade contributiva manifesta-se em dois momentos. Vale dizer, tal princípio informa, primeiramente, a elaboração da hipótese de incidência tributária. Mas também informa a construção do mandamento normativo tributário. [...]

A capacidade contributiva referida à hipótese de incidência tributária corresponde à *relevância econômica* da situação prevista no aspecto material. [...] Nosso raciocínio, aí, corresponde aproximadamente à concepção da capacidade econômica *absoluta*. [...]

Tal como posto, então, reputamos que a capacidade contributiva é aspecto inerente ao regime tributário, no tocante à hipótese de incidência. Indica, portanto, um ângulo do fenômeno tributário que não pode envolver negação de sua presença – ainda que seja possível discutir sobre a terminologia mais adequada. [...]

Mas a expressão seria tomada com acepções totalmente distintas quando referida ao mandamento normativo. Especialmente porque entendemos que a capacidade contributiva, quanto ao mandamento, seria preferível a três ângulos jurídicos distintos. A nosso ver, pode-se cogitar do tema enquanto enfocamos a alíquota, a base impositiva e o sujeito passivo.³⁰⁴

São Paulo, a. 15, v. 55, p. 300, jan./mar. 1991.

³⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Dificuldades jurídicas emergentes da adoção dos chamados "tributos fixos"**. São Paulo: CEAD-AIT-CEET- Resenha Tributária, 1975, p. 22.

³⁰⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva** ..., p. 235, 236, 241-242. Do mesmo autor:

Claríssimo é o apontamento de Fernando Sainz de Bujanda, para quem capacidade contributiva absoluta é a aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos e a capacidade contributiva relativa é o critério para orientar a determinação da carga tributária em concreto. "Cada uma destas espécies de capacidade contributiva se tem em conta em um momento diferente da instituição dos tributos. A primeira, no momento da delimitação das hipóteses de incidência (*presupuestos de hecho*). A segunda, no da fixação dos elementos de quantificação do débito tributário".³⁰⁵

Ainda quanto à capacidade contributiva na sua acepção relativa, Gisele LEMKE, divide o princípio em capacidade contributiva relativa em abstrata e concreta:

Tem-se que a capacidade subjetiva abstrata, quando a graduação do imposto é feita de acordo com a média, de modo que a maior parte dos casos corresponderá aos critérios estabelecidos, isto é, quando a lei faz uso de padronizações. Tem-se a capacidade relativa concreta, quando os critérios estabelecidos permitem a individualização do tributo para cada contribuinte, de modo que se obtenha sua capacidade contributiva real.³⁰⁶

Mas vários doutrinadores de escol se debatem quanto à aplicação da capacidade contributiva. Sacha Calmon Navarro COÊLHO³⁰⁷ entende que a Constituição optou pela verdade real, isto é, elegeu a capacidade contributiva na sua perspectiva subjetiva, enquanto Roque Antonio Carrazza, nega tal assertiva, afirmando que a Constituição albergou somente a capacidade contributiva absoluta.

Roque Antonio CARRAZZA, para fundamentar o seu entendimento, faz a seguinte digressão:

A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjetiva*. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada *contribuinte*, individualmente considerado, mas às suas manifestações *objetivas* de riqueza.³⁰⁸

Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra. **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Universitária/C. E. E. U., 1989, p. 360-363. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14)

³⁰⁵ *Apud* HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco** ..., p. 72-73.

³⁰⁶ LEMKE, Gisele. *Op.cit.* p. 42.

³⁰⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** ..., p. 90, 91.

³⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito** ..., p. 77.

Mas há que se colocar que, necessariamente na norma verifica-se a capacidade contributiva, tanto na sua acepção objetiva quanto subjetiva, pois diante da análise da materialidade da hipótese de incidência tributária, tem-se o fato-signo presuntivo de riqueza, como magistralmente designa Alfredo Augusto BECKER³⁰⁹, o que ensejará a existência de capacidade contributiva absoluta e por via de consequência, a existência da norma tributária e do tributo, e diante da análise do mandamento tributário, tem-se a necessidade de se verificar a capacidade contributiva subjetiva, em cuja manifestação se aplicará a progressividade e a seletividade, aqui referindo-se aos impostos, realizando-se a igualdade material e não apenas formal, condição *sine qua non*, como já se viu em capítulo precedente, do Estado Social Democrático de Direito, no qual se insere o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro.

Pertinente a crítica levantada pela mestre da Universidade Federal do Paraná, Rejane Batista de Souza BARBOSA, em relação ao entendimento de Roque Antonio Carrazza:

o autor, ou não distingue a capacidade contributiva da capacidade financeira ou confere à capacidade contributiva absoluta, sentido diverso daquele veiculado na doutrina. As afirmações de que a capacidade contributiva absoluta significa a necessária eleição de fatos signo presuntivos de riqueza para a composição da materialidade da hipótese de incidência da norma tributária e a afirmação de que há capacidade contributiva naquele que possui uma propriedade valiosa, mas não possui ativos líquidos para saldar o tributo sobre ela incidente, são verdadeiras. Porém, afirmar que a capacidade contributiva relativa não é acolhida pela Constituição Federal, partindo da equiparação deste conceito voltado à determinação do *quantum* tributário com a capacidade financeira, que diz respeito com a disponibilidade de ativos financeiros, não é procedente.³¹⁰

E continua Rejane Batista de Souza BARBOSA, o seu raciocínio a respeito do tema:

No que diz respeito à capacidade contributiva relativa, a sua consagração é explícita, quando impõe no § 1º. do art. 145, a necessária graduação dos impostos de acordo com a capacidade contributiva. Não pretendia o legislador constituinte, neste momento, afirmar a capacidade contributiva absoluta, já consagrada nos artigos constitucionais em que se definiram as materialidades das hipóteses de incidência dos impostos, mas pretendia que a tributação tivesse em vista as peculiaridades da situação de cada contribuinte, tributando-o de acordo com as suas possibilidades econômicas reais, alcançando dessa forma a

³⁰⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 460.

³¹⁰ BARBOSA, Rejane Batista de Souza. **O princípio da capacidade contributiva ...**, p. 99.

igualdade material e não apenas formal entre os contribuintes. A consagração da progressividade e da seletividade na tributação também acentua a adoção do princípio da capacidade contributiva, na sua faceta relativa.³¹¹

A capacidade contributiva necessariamente atuará em dois momentos, no caso dos impostos, sempre objetivando a realização da igualdade tributária "Num primeiro momento, chamando para o dever de contribuir, somente aqueles que detenham riqueza (capacidade contributiva absoluta), e num segundo momento, tributando essas diferentes pessoas, de acordo com a sua capacidade individual de contribuir para as despesas públicas (capacidade contributiva relativa)."³¹² Este mesmo entendimento, é adotado por José Maurício CONTI³¹³ e José Marcos Domingues de OLIVEIRA³¹⁴.

O princípio da capacidade contributiva situa-se em dois momentos distintos: quando tratar-se de capacidade contributiva objetiva, a qual localiza-se no pressuposto de fato do tributo, isto é na hipótese de incidência do tributo, mais especificamente no aspecto material, nesta estando inserida a classificação dos impostos em reais e pessoais; e quando tratar-se da capacidade contributiva subjetiva, contida na concreção de fato do tributo, dando lugar à obrigação tributária, dizendo respeito à relação jurídica tributária propriamente dita.³¹⁵

Paulo de Barros CARVALHO leciona que: "realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta* ou *objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da *capacidade contributiva relativa* ou *subjetiva* quer expressar, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento".³¹⁶

Achille Donato GIANNINI³¹⁷, cujos ensinamentos fundamentaram o voto do

³¹¹ *Ibidem*, p. 101.

³¹² *Ibidem*, p. 98.

³¹³ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 33.

³¹⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário** ..., p. 57.

³¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito** ..., p. 333.

³¹⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*

³¹⁷ GIANNINI, Achille Donato. **Instituzioni di diritto tributario**. Reimp. da 9. ed. Milano: Giuffrè, 1974, p. 159.

Ministro Moreira Alves na decisão proferida no recurso Extraordinário n. 153.771-MG, do Supremo Tribunal Federal³¹⁸, que decidiu pela inconstitucionalidade da progressividade fiscal no IPTU, na mesma obra e página utilizada como base da referida decisão, dá continuidade ao seu pensamento, ressaltando que a distinção entre impostos reais e pessoais, não diz respeito à natureza do direito subjetivo de crédito do ente público, que é sempre um direito pessoal de crédito, mas ao modo pelo qual a lei tributária define o pressuposto do tributo, e portanto, a hipótese de incidência tributária.

Do escólio dos juristas antes citados, conclui-se que o princípio da capacidade contributiva possui duas facetas inseparáveis, que se apresentam conforme o ângulo em que se dispõe a análise, a primeira de cunho objetivo ou absoluto, que se coloca como o fato-signo presuntivo de riqueza, inserida na hipótese de incidência da norma tributária, no seu aspecto material, e a segunda de cunho subjetivo ou relativo, localizada no mandamento do tributo, mais especificamente, no aspecto quantitativo da norma tributária, realizando-se com a concretização da relação jurídica tributária, na qual se manifestará a necessidade da realização da igualdade material, que no âmbito tributário é regida pelo princípio da capacidade contributiva, tendo como instrumentos a progressividade e a seletividade, sendo inafastável, também por este argumento a aplicação da progressividade e da capacidade contributiva ao IPTU.

Quando se abordar o aspecto quantitativo do IPTU, será possível analisar a aplicação em concreto da capacidade contributiva, e por via de consequência, da progressividade e da seletividade, momento em que se abordará a base de cálculo e as alíquotas aplicáveis ao respectivo imposto.

Sendo assim, quando se fala de capacidade contributiva, no contexto da ciência do direito, há que se ter como premissa a estrutura da norma jurídica tributária, e não conceitos da ciência das finanças, como faz, *data venia* Roque Antonio CARRAZZA, pois no Direito Tributário, a capacidade contributiva sempre regerá todos os impostos, tanto na sua acepção objetiva, como subjetiva, nos termos do disposto na discriminação das competências tributárias.

³¹⁸ Decisão publicada na íntegra, na *Revista Trimestral de Jurisprudência do STF*, Brasília, v. 162, p. 726-759, nov. 1997.

Francesco MOSCHETTI, seguindo na esteira de Emílio GIARDINA, adverte para a necessidade de se considerar os elementos jurídicos e não financeiros ou políticos, a fim de se obter um correto entendimento do conteúdo do princípio da capacidade contributiva:

Si bien el principio de capacidad contributiva ha visto la luz en el ámbito de la ciencia económica, no podemos remitirnos inmediatamente a ella puesto que no está en situación de suministrarnos por sí mismo criterios interpretativos determinados y unívocos (9). Como recuerda una autorizada doctrina(10), la capacidad contributiva ha sido referida unas veces a índices objetivos como el patrimonio y la renta, otras a índices subjetivos como el beneficio, la perentoriedad de las necesidades o el sacrificio, cuando no ha sido relacionada con criterios políticos como la valoración social, por otra parte insuficientemente precisada.³¹⁹

Quando se fala em capacidade contributiva relativa ou subjetiva, dever-se-á ter em mente duas implicações distintas, pois em se tratando de imposto que considera como fato-signo presuntivo de riqueza a renda, este dirá respeito à verificação das condições pessoais do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, sua renda, seus dependentes, etc., enquanto que, se o signo-presuntivo de riqueza eleito for um patrimônio, também poder-se-á estar diante da análise subjetiva da capacidade contributiva, pois se levará em consideração uma tributação onde também se realize a igualdade material entre os sujeitos passivos das relações jurídico-tributárias, só que aqui, diante de um patrimônio, estar-se-á a considerar este, sem levar em conta os dados pessoais do sujeito passivo, pois incompatíveis com a tributação levada a efeito, o que possibilita sim uma progressividade fiscal de alíquotas, mas tendo-se como base o valor venal dos imóveis, no caso do IPTU, pois como poder-se-á verificar em momento oportuno, os impostos tidos por alguns doutrinadores³²⁰ como reais, também comportam personificação, a fim de se atender ao princípio constitucional, maior, da igualdade.

Interessante observar ainda, que José Maurício CONTI, quando traça a distinção entre capacidade contributiva sob o ângulo funcional e sob o ângulo estrutural, aborda exatamente a dimensão conceitual da capacidade contributiva

³¹⁹ MOSCHETTI, Francesco. **El principio** ..., p. 110.

³²⁰ Impostos reais e pessoais é uma classificação considerada superada juridicamente, conforme será abordado em item seqüencial, fazendo-se alusão neste momento apenas com intuito didático.

objetiva e subjetiva, no âmbito da ciência do direito.

Entende o referido autor que o ângulo estrutural do princípio "é aquele segundo o qual a capacidade contributiva é uma aptidão para suportar o ônus tributário, a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo". Enquanto que a capacidade contributiva sob o ângulo funcional, destina-se a "diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, e quem são os desiguais, e em que medida e montante se desigalam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles".³²¹

O entendimento esposado só vem a fundamentar a aplicação do princípio de capacidade contributiva a todos os impostos, sendo justamente no ângulo funcional do princípio que se detecta a concreta possibilidade de aplicação da progressividade ou da seletividade aos impostos, especificamente neste estudo, a aplicação da progressividade e seletividade ao IPTU.

3.3.1.4.2.2 Capacidade contributiva, capacidade econômica e capacidade financeira

A Constituição Federal em seu art. 145, § 1º, determina que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, e diante desta terminologia, questiona-se se o ordenamento constitucional quer realmente expressar o significado de capacidade econômica, ou se a expressão mais correta seria a de capacidade contributiva, ou ainda, se podem ser consideradas, expressões sinônimas a serem utilizadas indiscriminadamente.

Esta distinção é de grande importância, diante das implicações dela resultantes.

Edílson Pereira NOBRE JÚNIOR, ao fazer a distinção, ressalta que a capacidade econômica é "de ordem genérica, é aptidão que alguém, pessoa física ou jurídica, possui para produzir ou dispor riqueza. Diversamente, a capacidade contributiva é específica, condizendo com a aptidão de determinado sujeito em

³²¹ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 33.

poder ser obrigado a concorrer à satisfação das despesas públicas".³²²

Também José Maurício CONTI pronuncia-se sobre o tema, afirmando que "A capacidade econômica é aquela que todos – ou quase todos – têm. É a aptidão dos indivíduos de obter riquezas – exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Já a capacidade contributiva é, pois, uma capacidade econômica específica – refere-se à aptidão para suportar determinada carga tributária."³²³

Outra festejada distinção é a feita por Francesco MOSCHETTI, para quem a capacidade contributiva é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade³²⁴.

Mas o que realmente torna significativa a distinção entre capacidade contributiva e econômica, é o mínimo vital ou existencial³²⁵, eis que a capacidade contributiva dar-se-á, sempre que houver capacidade econômica superior ao valor necessário para fazer frente às necessidades primárias e essenciais de uma existência digna.

Nesse mesmo sentido, Emílio Cencerrado MILLÁN, Emílio Giardina e Ignazio Manzoni.³²⁶

Sempre que houver capacidade contributiva haverá capacidade econômica, mas nem sempre que houver capacidade econômica, haverá capacidade contributiva, pois se aquela se resumir à capacidade para se manter o mínimo existencial, afastada restará a capacidade contributiva.

Há ainda que se abordar a distinção resultante de capacidade financeira.

O contexto do conceito de capacidade financeira é elucidado pelo exemplo trazido por José Maurício CONTI:

³²² NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. *Op. cit.*, p. 32.

³²³ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 35-36.

³²⁴ MOSCHETTI, Francesco. *Op. cit.*, p. 103-138.

³²⁵ A Constituição Federal, em seu artigo 7º, estabelece expressamente qual é o mínimo vital a ser considerado no Brasil. "Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais [...] Inciso IV-salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender às suas necessidades vitais básicas e às de sua família, como 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."

³²⁶ Conforme MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El mínimo exento en el sistema tributario español**. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999, p. 36.

A distinção entre capacidade financeira também pode ser esclarecida por meio de um exemplo. Supor determinado contribuinte, proprietário de um imóvel de alto valor que, por qualquer razão, encontre-se em dificuldades materiais. O Município estabelece um valor legítimo para a cobrança do IPTU. O contribuinte, no entanto, não tem como dispor de recursos para arcar com o tributo. Neste caso, o que vemos é um indivíduo que tem capacidade contributiva, sendo sujeito passivo de uma imposição tributária legítima - haja vista ser proprietário de um bem valioso, que é indicador de riqueza -, e também capacidade econômica, pois, como já mencionado, dispõe de riqueza sob a forma de um imóvel de alto valor. Não tem, no entanto, capacidade financeira, dada a falta absoluta de liquidez para obter recursos com a finalidade de pagar o tributo que deve³²⁷.

Muitas vezes, o sujeito passivo possui capacidade econômica, possui capacidade contributiva, mas por estar com seu patrimônio imobilizado ou por estar sem dinheiro em espécie, no momento da exigência tributária, não possui capacidade financeira, sendo assim, a capacidade financeira é a indisponibilidade financeira do contribuinte no momento da exigência tributária.

3.3.1.5 Mensuração da capacidade contributiva e presunções

Basicamente, os autores apresentam três critérios para a mensuração da capacidade contributiva, quais sejam: o da renda auferida; o consumo (renda despendida) e o patrimônio (renda acumulada imobilizada).

O critério da renda é o da renda líquida, ou seja, a renda monetária deduzida da quantia considerada como o mínimo indispensável à subsistência do contribuinte e de sua família, é considerado pela doutrina, como o melhor critério para se aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo³²⁸.

A tributação pode ser graduada em função do patrimônio, buscando alcançá-lo mesmo quando o seu detentor não disponha de renda, mas detenha renda acumulada. Não configurando, nesse caso, desrespeito ao princípio da capacidade contributiva, porquanto este não se confunde com capacidade imediata de pagamento, ou liquidez patrimonial.

E através do consumo, pois é incontestável que a partir dos produtos que adquire transparece a condição econômica do contribuinte. As raras vezes em que a

³²⁷ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários** ..., p. 36.

³²⁸ Neste sentido CONTI, José Maurício. **Princípio tributários** ..., p. 42.

pessoa sem capacidade econômica vier adquirir um produto mais sofisticado não pode ser levada diante da exceção à regra.

Um sistema tributário deve abranger os três indicadores, de modo a melhor evidenciar a capacidade contributiva e promover a justiça tributária. A concentração da tributação em um único imposto dificilmente colheria a verdadeira capacidade contributiva dos cidadãos, devendo ser, por isso, combatida tal idéia.

Quanto à mensuração através do patrimônio, objeto do presente estudo, trata-se de medida fundamental, pois impede que a renda que permanece imobilizada, seja através de aquisição direta, seja através de doação ou herança, venha a ser afastada da tributação, o que causaria tratamento desigual entre os demais sujeitos que optaram por diversa concentração de riqueza, mas que possuem idêntica capacidade contributiva. Portanto, o patrimônio, juntamente com a renda e com o consumo, é índice de capacidade contributiva essencial, sendo esta afirmativa, mais um argumento a sustentar a aplicação da capacidade contributiva do IPTU.

Mas convém ressaltar, no esteio da ressalva feita por Antonia Agulló AGÜERO³²⁹, acompanhada por Rejane Batista de Souza BARBOSA³³⁰, que não se pode reconduzir o índice de patrimônio para o índice de renda, pois o que deve ser tributado não é a renda que o patrimônio produz, mas sim a própria riqueza patrimonial acumulada.

O princípio da capacidade contributiva, ao mensurar, seja a renda o patrimônio, ou o consumo, deverá considerar a riqueza efetiva e atual, devendo ser necessariamente passível de aplicação ao caso concreto. Para tanto, diante da impossibilidade prática de se precisar a exata capacidade contributiva global de cada contribuinte, legítima é a utilização de meios de presunção de existência de riqueza, sob pena de assim não procedendo, inviabilizar a concretização prática do princípio.

A capacidade contributiva para possuir juridicidade, deverá ser praticável no

³²⁹ AGÜERO, Antonia Agulló. Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 11, n. 42, p. 49-50, jul./set. 1987.

³³⁰ BARBOSA, Rejane Batista de Souza. **O princípio da capacidade contributiva** ..., p.121-125.

mundo fenomênico, e para tanto poderão lhe ser aplicáveis técnicas como a presunção, as ficções e as padronizações, as quais não só são compatíveis³³¹, como necessárias à realização do princípio, o que será contido pelos dados do caso concreto, quando demonstrados ao Fisco, o que no IPTU, justifica a aplicação das plantas genéricas de valores para se obter o valor venal dos imóveis passíveis de incidência tributária.

3.3.1.6 Capacidade contributiva e sua contextualização no sistema constitucional tributário e sua aplicação ao IPTU

É de fundamental importância situar-se o princípio da capacidade contributiva no sistema constitucional tributário. Apesar de estar-se tratando do imposto predial e territorial urbano, a análise ainda que a "*vol d'oiseau*", da aplicação da capacidade contributiva, se faz pertinente diante da possibilidade de se fundamentar, com maior cientificidade a sua aplicação integral, isto é, tanto sob o aspecto objetivo, quanto subjetivo, considerando o conteúdo antes traçado e adotado neste trabalho, para o IPTU.

Conforme Francesco MOSCHETTI, para que se possa atender corretamente a amplitude do princípio da capacidade contributiva é necessário interpretá-lo à luz dos princípios constitucionais fundamentais, e em sendo assim, é condição *sine qua non*, para a correta compreensão do princípio, contextualizá-lo segundo o ordenamento constitucional brasileiro e não segundo ordenamentos jurídicos estrangeiros. Leciona o renomado jurista: "*Para valorar plenamente el principio de la capacidad contributiva es consiguientemente necesario interpretarlo a luz de los principios constitucionales fundamentales [...]*".³³²

O princípio da capacidade contributiva é corolário lógico do princípio da isonomia³³³, mas vai além, pois sua autonomia justifica-se diante da constatação de

³³¹ Neste sentido, entende BARBOSA, Rejane Batista de Souza, *op. cit.*, p.121-125.

³³² MOSCHETTI, Francesco. *Op. cit.*, p.74.

³³³ Neste mesmo sentido, BRITO, Edvaldo. IPTU com objetivos extrafiscais. **Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, a. 4, n. 13, p. 107, out./dez. 1995; ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade ..., p. 233.

ser o próprio princípio da igualdade no âmbito tributário³³⁴, o qual é informado diretamente pela igualdade (arts. 5º e 150, II da CF/88), pelo princípio republicano (art. 1º), pelo princípio da origem democrática do poder do Estado (art. 1º, parágrafo único), pelos objetivos fundamentais do Estado (art. 3º da CF/88)³³⁵ e tendo como norte o Estado Social Democrático de Direito. Neste contexto é que o princípio deve ser interpretado, sob pena de não se atender ao sistema constitucional hoje vigente no país, portanto, qualquer lei que não prime por lapidar tais diamantes brutos, não será legítima e porque não dizer, não será constitucional.

O princípio é instrumento de implementação da justiça social no âmbito da tributação. Ernesto Lejeune VALCÁRCEL, professor espanhol, afirma que "*Generalidad y capacidad contributiva no son dos principios distintos del igualdad, sino que se presentan como una mera especificación y exigencia del mismo.*"³³⁶

Para Regina Helena COSTA, "a capacidade contributiva, é um subprincípio, uma derivação de um princípio mais geral que é o da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito."³³⁷

Entende José Marcos Domingues de OLIVEIRA, seguindo Griziotti, Guillermo Ahumada, Valdés Costa, Dino Jarach e Ricca Salerno, "que no Direito Tributário a Igualdade se realiza através do princípio da capacidade contributiva, porque somente garantida a satisfação das necessidades mínimas, comuns a todos, é que, ao depois, se poderá tratar desigualmente os desiguais, discriminando-os licitamente com base nas respectivas riquezas diversas".³³⁸

Também José Maurício CONTI se pronuncia a respeito do tema, deixando

³³⁴ De extrema relevância é salientar a autonomia do princípio da capacidade contributiva em relação ao princípio da igualdade. Como muito bem coloca Renato Lopes Becho, seguido e citado por Herbert Cornélio Pieter de BRUYN JÚNIOR, para quem "não obstante os vínculos da capacidade contributiva com a igualdade (derivada da justiça), cada princípio possui conteúdo próprio. Neste último, [...] há um elemento comparativo representado por um terceiro sujeito em relação ao qual verificamos a igualdade ou desigualdade de tratamento. Na capacidade contributiva, o conteúdo, entendemos, é a dimensão de riqueza exposta no fato jurídico-tributário confrontada com o valor justiça da lei". (BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. **O princípio do não-confisco**. São Paulo: Novas Conquistas, 2001, p. 36)

³³⁵ Segue este mesmo entendimento PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária** ..., p. 174.

³³⁶ VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. **Aproximacion al principio constitucional** ..., p. 38.

³³⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva** ..., p. 39.

³³⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Op. cit.*, p. 51-53.

claro que o princípio da capacidade contributiva é "decorrência prática da aplicação do princípio da igualdade, [...]. Para a correta observância do princípio da igualdade, o sistema tributário previu o princípio da capacidade contributiva".³³⁹

Para Marciano Seabra de GODOI, a relação entre igualdade e capacidade contributiva, é "a relação entre um princípio maior (que engendra um direito fundamental e se aplica a todo e qualquer ramo do direito) e um subprincípio que se consubstancia na eleição (por vezes expressa na constituição) de um critério fundamental – mas não o exclusivo – para operar, na seara tributária, aquele princípio maior."³⁴⁰

Marco Aurélio GRECO, vai além, afirmando que a "igualdade tributária deixa de ser um princípio informador da tributação para se transformar em critério de distribuição de carga tributária, à vista da mesma manifestação de capacidade contributiva. A capacidade contributiva deixa de ser um desdobramento da igualdade para vincular-se diretamente à liberdade e à solidariedade no sentido de busca da justiça".³⁴¹

Paulo de Barros CARVALHO, ao tratar do aspecto quantitativo da norma, mais especificamente da base de cálculo, salienta que, "No Brasil, o sistema do direito positivo exhibe, em todas as figuras tributárias conhecidas, a observância do princípio da *capacidade contributiva absoluta*, uma vez que os fatos escolhidos denotam signos de riqueza. Como decorrência, em todos eles há uma base de cálculo e, com isso, campo para o exercício da diretriz da igualdade."³⁴²

Diante do conteúdo que embasa o princípio da capacidade contributiva, inegável a sua aplicação ao IPTU, sob pena de se rechaçar o sistema constitucional, conclusão esta que se torna impostergável, diante de uma análise de ordem lógico-sistemática do texto constitucional, nos termos dos dispositivos legais antes citados, notadamente se se considerar que, como ora visto, a capacidade contributiva é a própria concretização do princípio da igualdade no sistema constitucional tributário, portanto, sendo inegável sua aplicação ao IPTU.

³³⁹ CONTI, José Maurício. *Op. cit.*, p. 23.

³⁴⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade** ..., p. 192.

³⁴¹ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura "sui generis")**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 193.

³⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** ..., p. 334,

Nesse mesmo sentido, Carlos Valder NASCIMENTO, para quem "a normatividade do imposto há de levar em conta o princípio da capacidade contributiva, visto ter em mira a exteriorização do patrimônio do contribuinte"³⁴³.

Misabel Abreu Machado DERZI, assinala que "o imposto sobre a propriedade deve ser compatível e harmonizado com o princípio da capacidade contributiva. Sendo a hipótese da norma, que o cria, a propriedade de imóveis urbanos, por capacidade tributária deve-se entender o limite de carga tributária suportável pelo contribuinte para manutenção e exercício do direito de propriedade."³⁴⁴

E da aplicação da isonomia e por via direta, da capacidade contributiva, isonomia tributária, ao IPTU, decorrem conseqüências, as quais, mais uma vez, são traçadas com objetividade pela grande mestre mineira:

1. Vedação do confisco da propriedade;
2. o *valor venal* como o melhor critério, apto a medir a materialidade do pressuposto - propriedade imobiliária -, enquanto manifestação de riqueza, uma vez que:
 - a) propicia apurar as variadas disparidades de riqueza imobiliária advindas dos fatos, marcando, em cada caso individual, os limites da capacidade contributiva;
 - b) permite conciliar a diversidade de 'valores' imobiliários tributados, por meio da conjugação de alíquotas uniformes (ou progressivas), com o princípio da igualdade que exige deveres proporcionalmente idênticos;
3. estabelecida pelo legislador ordinário uma tributação progressiva sobre a propriedade, não tem o sujeito passivo o direito de pleitear a regressão, isto é, a incidência de alíquotas menores, em razão de matéria tributável de *valor maior*.³⁴⁵

Ainda quanto ao princípio e sua aplicabilidade ao IPTU, cabe a análise da expressão "sempre que possível", constante do art. 145, §1º da Constituição Federal, e objeto de grande embate da doutrina, diante de opiniões que divergem no sentido daquela expressão referir-se à pessoalidade dos impostos, ou, diversamente, ao princípio da capacidade contributiva.

Na Constituição de 1946, em seu art. 202, a problemática atual não se manifestava, pois a previsão se dava no sentido de que "Os tributos terão caráter

³⁴³ NASCIMENTO, Carlos Valder. A questão da progressividade do IPTU. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, a. 8, n. 34, p. 74, set./out. 2000.

³⁴⁴ DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 67.

³⁴⁵ *Ibidem*, p. 68.

peçoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte", restando superada a discussão quanto à não aplicação do princípio aos tributos ditos por alguns como reais.

No entanto, atualmente, o Supremo Tribunal Federal, conforme decisão proferida no recurso Extraordinário nº153.771-MG³⁴⁶, tem entendido que a capacidade contributiva não se aplica aos tributos ditos reais³⁴⁷, *data venia*, diante de uma compreensão sistematizada do ordenamento jurídico brasileiro, não sendo este o melhor entendimento, pois independentemente do IPTU ser um tributo pessoal ou real³⁴⁸, discussão esta, que como se verá em tópico específico, deve ser superada, o princípio da capacidade contributiva a ele se aplica integralmente³⁴⁹, tanto em sua faceta absoluta, como na relativa, diante da impossibilidade constitucional de se ter um imposto com conteúdo desigual, que não proteja o mínimo vital e possibilite o confisco da riqueza ou do patrimônio do contribuinte, desdobramentos estes verificáveis na ausência da observância do princípio da capacidade contributiva.

Conforme assinala Américo Lourenço Masset LACOMBE:

³⁴⁶ Decisão publicada na íntegra, na **Revista Trimestral de Jurisprudência do STF**, Brasília, v. 162, p. 726-759, nov. 1997.

³⁴⁷ Parte da doutrina comunga com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, dentre os que assim concluem, estão BARRETO, Aires Fernandino e MARTINS, Ives Gandra da Silva. IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda nº 29/2000 é inconstitucional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 80, p. 105-126, maio 2002. Marco Aurélio GRECO (IPTU – progressividade - função social da propriedade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 14, v. 52, p. 110-121, abr./jun. 1990); MELO, Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 37, entre outros.

³⁴⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 138. Adverte o premiado jurista, que mesmo nos "impostos reais (que consideram, objetivamente, a situação material, sem levar em conta as condições do indivíduo que se liga a essa situação) também devem ser informados pelo princípio da capacidade contributiva, que é postulado universal de justiça fiscal.

³⁴⁹ A doutrina majoritária possui este entendimento: CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1999; ATALIBA, Geraldo. **IPTU: progressividade ...**, p. 233-238; DERZI; CÔELHO. **Do imposto ...**, *op. cit.*; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito ...**, p. 75-79; LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais ...**, p. 35; MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios ...**, p. 64-68; FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Imposto predial e territorial urbano**. São Paulo: Malheiros, 2000; BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995; SCARCIOFFOLO, Aurélia Sampere. Imposto predial e territorial urbano. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 14, v. 51, p. 219-229, jan./mar. 1990; NASCIMENTO, Carlos Valder do. A questão da progressividade do IPTU. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, a. 8, n. 34, p. 69-80, set. out. 2000, entre outros.

a expressão 'sempre que possível' só poderá referir-se ao caráter pessoal dos impostos. Não é de ser conectada com a expressão seguinte, vale dizer, graduação 'segundo a capacidade econômica do contribuinte'. Isto porque a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica é um corolário lógico do princípio da igualdade, e, assim sendo, sua referência expressa é desnecessária. A conclusão, portanto, é que os impostos sempre deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.³⁵⁰

Paulo de Barros CARVALHO afirma que o direito somente atua no campo do possível, devendo, portanto, o legislador observar o caráter pessoal e a capacidade contributiva. Assim:

[...] a cláusula – **sempre que possível** – é totalmente despicienda. As normas jurídicas, por força da própria região ôntica sobre que incidem, não podem operar no campo das condutas necessárias ou impossíveis, remanescendo o intervalo do possível como espaço único e exclusivo para o impacto da incidência. Como decorrência inevitável, a citada cláusula é algo que deve estar presente sempre, ali onde houver uma regra de direito.³⁵¹

Sobre a questão relativa à abrangência do princípio a todos os tributos ou apenas aos impostos, já há décadas os doutrinadores italianos vêm discutindo. Aqui, como lá, há dissenso entre os autores.

Há autores que entendem que deve o princípio contemplar todos os tributos³⁵², sob pena de estar-se concebendo um sistema tributário apenas parcialmente tutelado pela ordem constitucional, e ter-se de conviver com o desrespeito à isonomia. Haveria desrespeito à riqueza no plano individual, quando é precisamente de garantia individual ante a exação estatal que o princípio trata.

Outros autores que entendem que o princípio da capacidade contributiva só cabe mesmo aos Impostos³⁵³, no caso doutrina majoritária, porque as taxas e contribuições de melhoria têm como base de cálculo, uma situação relativa ao

³⁵⁰ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais** ..., p. 35.

³⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Legalidade. In: ATALIBA, Geraldo; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio (coord.). **Princípios constitucionais tributários. aspectos práticos – aplicações concretas**. Separata de: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, p. 57, 1991.

³⁵² Quando se cita "todos os tributos", estão incluídos ao menos, impostos, taxas e contribuição de melhoria, não se adentrando nesta dissertação, na discussão das espécies tributárias, por não ser pertinente ao presente estudo. Entendendo que o princípio da capacidade contributiva se aplica a todos os tributos, temos: TARSITANO, Alberto. El principio constitucional de capacidad contributiva. In: BELSUNCE, Horacio A. Garcia [coord.]. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1994. p. 333-334.

³⁵³ Conforme MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios** ..., p. 68; LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais** ..., p. 35; COSTA, Regina Helena. **Princípio da**

sujeito ativo e o princípio diz respeito à uma situação do sujeito passivo que reflita sua capacidade econômica. Dizem esses autores que com relação às taxas, os legisladores devem ater-se à retributividade e à contribuição de melhoria, ao benefício gerado pela obra.

Mesmo esses últimos, colocam que, com relação às taxas, não se possa de alguma forma considerar a capacidade contributiva. Aliás, a isenção de custas judiciais para as pessoas pobres é exemplo.

José Maurício CONTI traz lição clara sobre o tema, afirmando que o princípio da capacidade contributiva não deve ser desconsiderado, mesmo no caso de tributos vinculados, sendo que ainda que estes devam ater-se ao princípio do benefício, devem respeitar os limites impostos pelo princípio, isto é o mínimo vital e o não confisco.³⁵⁴

Ainda que inexistente o consenso a respeito do tema, parece claro que a capacidade contributiva se aplica também aos tributos vinculados, só que de forma específica, eis que imprescindível para uma exação constitucional, a observância da não tributação do mínimo vital e a não utilização do tributo com efeito de confisco, configurando-se assim, a aplicação da capacidade contributiva na sua perspectiva absoluta, no caso das taxas³⁵⁵, informando a hipótese da norma, através da existência de um fato-signo presuntivo de riqueza, e na sua perspectiva relativa, atuando sobre o mandamento da norma tributária, que se manifesta *de forma negativa*, limitando-se a retributividade aos princípios do mínimo vital e do não confisco³⁵⁶.

No caso das contribuições de melhoria, ainda que tendo "na sua materialidade uma atuação estatal, não estão referidas a ela diretamente, tendo também na sua materialidade uma valorização imobiliária, decorrente de uma obra pública. Constituindo tal valorização, verdadeiro acréscimo na capacidade de contribuir do sujeito passivo tributário", aplicando-se o princípio tanto na sua faceta

capacidade ..., p. 56; GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade** ..., p. 202-204.

³⁵⁴ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários** ..., p. 65.

³⁵⁵ "As taxas estão centradas na repartição entre os usuários do custo de um serviço público ou de um ato de polícia." Nos termos de BARBOSA, Rejane Batista de Souza. **O princípio** ..., p. 331.

³⁵⁶ A inclusão do mínimo vital e proibição do confisco na concepção de capacidade contributiva relativa é adotada por GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade** ... p. 199.

absoluta, como na relativa.³⁵⁷

Ainda quanto aos impostos indiretos, a capacidade contributiva também se estabelece, mas através do princípio da seletividade, a qual se dá pela tributação mais elevada de produtos supérfluos³⁵⁸.

Diante das premissas ora adotadas, a aplicação da capacidade contributiva ao IPTU é preceito inafastável.

3.3.1.7 Capacidade contributiva e extrafiscalidade

Este tema é bastante complexo e pouco explorado pela doutrina nacional, o que não significa tratar-se de assunto de pouca relevância.

Existem tributos preponderantemente fiscais e tributos preponderantemente extrafiscais³⁵⁹, sendo aqueles portadores de uma finalidade precipuamente arrecadatória e estes de finalidades outras além da arrecadação, como a política externa, a política social, a política cambial, a saúde pública, a proteção do meio ambiente, etc., e que poderá implicar até mesmo em diminuição da carga tributária.³⁶⁰

Conforme bem coloca Geraldo ATALIBA "consiste a extrafiscalidade no uso

³⁵⁷ Conforme Rejane Batista de Souza BARBOSA (**O princípio da capacidade** ..., p. 331).

³⁵⁸ Esclarece Hugo de Brito MACHADO que, "O ser seletivo em função da essencialidade dos produtos, que a Constituição impõe ao IPI, ou da essencialidade das mercadorias e dos serviços, que a Constituição faculta ao ICMS, é realizar, de certo modo, o princípio da capacidade contributiva." (**Os princípios jurídicos** ..., p. 65).

³⁵⁹ Afirma-se que os tributos são "preponderantemente" fiscais e extrafiscais, pois em qualquer deles, sempre existirá simultaneamente os traços da fiscalidade e da extrafiscalidade, sendo que o que os distinguirá será a preponderância de tais características. Neste sentido é o magistério de Alfredo Augusto BECKER (**Teoria geral** ..., p. 536). "A principal finalidade de muitos tributos [...] não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo, não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo."

³⁶⁰ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco** ..., p. 98. O professor da Universidade Católica de São Paulo, ao tratar da extrafiscalidade, questiona se tributos extrafiscais seriam tributos, concluindo que "o tributo serve para abastecer os cofres públicos, e esta já é uma finalidade de interesse público. Mas o tributo serve, também, como faculta – e, às vezes, *obriga* – a Constituição, para estimular ou desestimular comportamentos, não sendo autorizado a dizer que num caso se está diante de um tributo e no outro não. Ambas as figuras, gizadas que estão – ou devem

de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados".³⁶¹

De acordo com Fábio FANUCCHI "Diz-se que um tributo é fiscal, quando sua cobrança não visa senão a arrecadação de recursos financeiros para os cofres públicos e objetivam a sustentação de cargos que são próprios do órgão central da administração."³⁶²

O tributo será extrafiscal, segundo Misabel Abreu Machado DERZI, quando "visa a ordenar a propriedade de acordo com a função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia."³⁶³

Conforme acentua José Marcos Domingues de OLIVEIRA a tributação extrafiscal "é orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc."³⁶⁴

A princípio, houve entendimento de que havia incompatibilidade entre o princípio da capacidade contributiva e a tributação extrafiscal, asseverando-se que esta era exceção daquele³⁶⁵.

Mais recentemente, a orientação vem no sentido de compatibilizar os dois institutos, visando principalmente a resguardar o mínimo indispensável à sobrevivência do contribuinte³⁶⁶.

Dentre os que adotam este entendimento, está Regina Helena COSTA, visto

estar – dentro da moldura do tributo, tributos são."

³⁶¹ ATALIBA, Geraldo. **IPTU: progressividade** ..., p. 233.

³⁶² FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária/MEC, 1975, v. 1, p. 55-56.

³⁶³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações** ..., p. 576.

³⁶⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário** ..., p. 115.

³⁶⁵ Neste sentido COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários** ..., p. 98; FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Depalma, 1962, v. 1, p. 277.

³⁶⁶ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários** ..., p. 88-90; COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade contributiva** ..., p. 68-70; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário** ..., p. 115-120.

que o que se verifica são apenas derrogações parciais do princípio, uma vez que este não se afasta por completo na tributação extrafiscal, impondo-se para fins de observância "da manutenção do "mínimo vital", o não atingimento do confisco e o não cerceamento de outros direitos constitucionais"³⁶⁷.

Diante deste diapasão, conclui-se que a tributação extrafiscal necessariamente deverá ser observada pelo legislador no seu aspecto absoluto, diante do que estabelece a Constituição Federal no seu art. 3º.

Outro não é o entedimento de Rejane Batista de Souza BARBOSA, para quem a capacidade contributiva é a nota qualificadora do regime jurídico tributário, sendo inafastável a observância do princípio na sua perspectiva absoluta e dos limites dele decorrentes, inclusive quando do uso extrafiscal do tributo.³⁶⁸

No que se refere aos institutos da Isenção e da Imunidade, que se reportam à extrafiscalidade, cabem algumas considerações.

Quanto à isenção, há dois tipos – a técnica e a política. A isenção técnica é a que leva em conta a falta de capacidade contributiva do contribuinte, e por isso mesmo não colide com o princípio. Já a isenção por motivos políticos, geralmente é concedida a pessoas que detêm capacidade de contribuir, como as isenções para empresas se estabelecerem em determinadas regiões do país, por longo período de tempo. Estas constituem-se em verdadeiras exceções ao princípio, só prevalecendo no caso de restar demonstrado que o legislador por seu intermédio observou a isonomia.³⁶⁹

No que diz respeito às imunidades, têm a mesma sorte. Há dois tipos – as ontológicas e as políticas. As imunidades ontológicas são as vedações das pessoas jurídicas de direito públicos tributarem-se umas às outras, por não terem capacidade contributiva. E as demais, de caráter político. As primeiras mesmo que retiradas do texto, por força dos princípios federativo e da autonomia dos municípios, e também pela total ausência de capacidade contributiva, continuariam existindo, já as segundas, se retiradas do texto constitucional, passariam a sofrer tributação normal,

³⁶⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade** ..., p. 69-70.

³⁶⁸ BARBOSA, Rejane Batista de Souza. **O princípio da capacidade** ..., p. 329.

³⁶⁹ Conforme Regina Helena COSTA (**Princípio da capacidade** ..., p. 71).

em face do princípio da capacidade contributiva.³⁷⁰

3.3.2 Princípio da Vedação de Tributo com Efeito Confiscatório

A abalizada doutrina é uníssona quanto à grande dificuldade teórica e prática de se precisar a ocorrência ou não do efeito confiscatório da tributação.

Eduardo Domingos BOTALLO ressalta que "a determinação conceitual do que possa ser entendido como tributo confiscatório oferece dificuldades nem sempre satisfatoriamente superadas. A identificação é quase sempre casuística tendo em vista a conformação peculiar que a lei venha dar a determinado tributo".³⁷¹

Paulo de Barros CARVALHO, ao fazer menção a este princípio ressalta ser o mesmo "de difícil configuração", salientando que "Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, ténue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária."³⁷²

Considerando que a vedação à tributação confiscatória está prevista expressamente na Constituição Federal (art. 150, inciso IV, CF)³⁷³, sendo imperiosa a sua aplicação e observância, devendo ser interpretada em consonância com o ordenamento constitucional vigente³⁷⁴.

Ressalta-se que o princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório, é uma norma de estrutura, sendo um princípio indeterminado encerrando alguma

³⁷⁰ No mesmo sentido Regina Helena COSTA, *op. cit.*, p. 71.

³⁷¹ BOTALLO, Eduardo Domingos. Limitações do poder de tributar. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 13, n. 48, p. 58, abr./jun. 1989.

³⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito** ..., p. 158-160.

³⁷³ CF/88. "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco".

³⁷⁴ Conforme CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. **El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina**. Madrid: Ciencias Jurídicas/McGraw-Hill, 1997, p. 447. Ao tratar do princípio do não confisco, prescreve que "*Debe ser entonces interpretado en consonancia con el resto del Ordenamiento, en especial con el llamado programa constitucional. Esto le permitirá adecuarse a cada momento histórico y a cada realidad jurídica contemplada.*"

vaguidade, explícito pois previsto expressamente pela Constituição Federal e específico.

Segundo a professora Betina Treiger GRUPENMACHER, o princípio da vedação de tributos com efeito confiscatório seria uma norma programática, tendo eficácia limitada pois sua aplicação plena dependeria da interpretação dos tribunais ou de lei. Para a autora, este é um princípio programático assegurador de um direito subjetivo.³⁷⁵

No entanto, conforme leciona Gustavo J. Naveira CASANOVA, para quem "*estando reflejado el principio en la Constitución, no puede negarse ni su existencia, ni su vigencia, ni su operatividad, y que hay que necesariamente encontrarle una ubicación y una función, por modestas que sean, dentro del sistema de principios jurídicos tributarios.*"³⁷⁶ Deve-se ter em mente que, apesar da dificuldade de se delimitar o efeito confiscatório na tributação, isto não afasta a sua vedação imposta expressamente pela Constituição Federal, art. 150, inciso IV e, conseqüentemente, não afasta a sua aplicabilidade imediata.

3.3.2.1 Histórico

O *Princípio do Não Confisco* originou-se do pavor da burguesia em face do poder de tributar dos reis.

Foi com o surgimento do liberalismo que se concretizou a vedação do confisco, passando-se a criticar severamente o ato confiscatório, como o que ocorria em Portugal com os bens dos judeus e o confisco feito pelos protestantes contra os bens da Igreja.³⁷⁷

Na vigência das Ordenações Filipinas, tempo do Império, o confisco era permitido para a punição de determinados delitos, como os crimes de lesa-majestade.

No Brasil, o primeiro dispositivo legal que se tem notícia quanto à vedação

³⁷⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade** ..., p. 113.

³⁷⁶ CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. *Op. cit.*, p. 175.

³⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos** ..., p. 110.

de confisco, é o Decreto de 21 de maio de 1821 que proibiu "tomar-se a qualquer coisa alguma contra a sua vontade, e sem indenização".

A Constituição de 1891 nada previu a respeito, havendo a proibição de tal pena nas Constituições de 1924 (art. 179, §15), de 1934 (art. 113, § 29), na Constituição de 1946 (art. 141, §31), na Constituição de 1967 (art. 153, § 11) e na Emenda Constitucional n. 1 de 1969 (art. 153,§11) antes da EC n.º 11/78).

A Constituição de 1967, previa expressamente a vedação do confisco:

Art. 153 [...] § 11 - Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa, psicológica, adversa, ou revolucionária ou subversiva, nos termos que a lei determinar. Essa disporá, também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública direta ou indireta.

Com o advento da Emenda Constitucional n.º 11/78, foi alterada a redação do art. 153, § 11, tendo sido suprimida a palavra confisco deste artigo, o que ocasionou polêmicas a respeito da prevalência de tal princípio na Constituição Federal.

Na época, manifestou-se Ives Gandra da Silva MARTINS no seguinte sentido:

Não cremos, todavia, tenha alterado mais do que a forma. Não cremos tenha alterado o princípio, mas apenas conciliado a formulação sobre perdimento de bens, num contexto mais racional. Para evitar-se eventual divergência entre a caracterização mais subjetiva do confisco e o limite do perdimento dos bens por danos causados, houve por bem o legislador trazer o dispositivo para a implícita conceituação objetiva dos limites em que a lei poderia atuar, além do que em confisco a sua atuação se tornaria³⁷⁸.

Bernardo Ribeiro de MORAES pronunciou-se a respeito, salientando que o princípio do não confisco estaria implícito em face do direito de propriedade, "No direito pátrio vigente não se encontra dispositivo que vede expressamente o imposto confiscatório. Todavia a tributação não pode, por via direta ou indireta, fazer nulas as garantias constitucionais, notadamente a do direito de propriedade".³⁷⁹

³⁷⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 2, p. 162.

³⁷⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 1, p. 417.

Hugo de Brito MACHADO, salientou ainda que, para saber se o princípio do não confisco prevalece no ordenamento jurídico, há que se verificar se houve a adoção do regime da economia da livre iniciativa.³⁸⁰

De qualquer sorte, até mesmo através de uma análise da composição das Constituintes passadas, as quais eram formadas em sua maioria (90%) por titulares de propriedades, pessoas de formação universitária e de classe abastada, as quais jamais admitiriam o confisco fiscal, resultando assim, na conclusão de que o princípio do não confisco faz parte da tradição constitucional brasileira.

No regime da Constituição Federal de 1988, o tributo com efeito de confisco está vedado expressamente, art. 150, inciso IV, independentemente da interpretação que venha a ser adotada. De forma implícita o art. 5º XXIV veda o confisco quando admite a desapropriação apenas nos casos de utilidade pública ou por interesse social mediante justa e prévia indenização em dinheiro. Já a inviolabilidade da propriedade, vem estabelecida no art. 5º *caput*, atendendo à sua função social, art. 5º, inciso XXIII.

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

[...]

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

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

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

3.3.2.2 Definição de confisco e de tributo confiscatório

Quanto à palavra *confisco* Plácido e SILVA dá o seguinte significado:

³⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos* ..., p. 96.

Confisco ou confiscação, é o vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao Fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou sentença judiciária, fundados em lei.

Em regra, pois, o confisco se indica numa punição. Quer isto dizer que sua imposição, ou decretação, decorre de evidência de crimes ou contravenções praticadas por uma pessoa, em virtude de que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do erário público.

Ele é em verdade, o ato de adjudicação dos bens ao patrimônio do Estado, em virtude de determinação legal ou qualquer outro ato que o autorize.³⁸¹

Ives Gandra da Silva MARTINS salienta a dificuldade de se definir confisco, pronunciando-se no seguinte sentido:

Não é fácil definir o que seja confisco, entendo eu que, sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para as suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento), estar-se-á perante o confisco.

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.³⁸²

José Eduardo Soares de MELO salienta que "O confisco, que se atrela inexoravelmente à capacidade contributiva, existirá sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda ou da propriedade dos contribuintes, sendo aferido, principalmente, pelo exame da alíquota (no caso do imposto) ou da base de cálculo (no caso da taxa)."³⁸³

Não se deve perder de vista que o confisco vedado não é aquele que decorre de sanção de ato ilícito que visa atingir os frutos resultantes do enriquecimento ilícito, ou os danos causados ao Erário Público, cuja pena sempre é imposta através do devido processo legal (art. 5º, XLVI e LIV).

Héctor B. VILLEGAS, referindo-se a tributos confiscatórios, define: "...los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o

³⁸¹ SILVA, Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, v. 1, p. 505.

³⁸² MARTINS; BASTOS. **Comentários** ..., p. 161-162.

³⁸³ MELO, José Eduardo Soares de. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ivens Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U, 1989. p. 160. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 14).

de la renta."³⁸⁴

Ainda ensina Héctor B. VILLEGAS, "*Hay acuerdo en que un tributo es confiscatorio si el monto de su tasa es irrazonable, ante lo cual se convierte en un verdadero despojo, y hay también consenso en que va más allá de la razonabilidad cuando el quantum del tributo absorbe una parte sustancial de la renta o del capital.*"³⁸⁵

José Afonso da SILVA, refere-se ao princípio da vedação ao confisco, como sendo o princípio da proporcionalidade razoável, sendo esta a regra segundo ele que "veda a utilizar tributo com efeito de confisco. Isso, na verdade significa que o tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte."³⁸⁶

De forma sucinta e clara, Aliomar BALEEIRO pronuncia-se: "[...] tributos confiscatórios, como tais entendidos os que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral".³⁸⁷

E Cláudio PACHECO leciona que:

Vigora um princípio básico em relação ao tributo e que é aquele pelo qual nunca se deve expandir ou crescer até afetar a atividade ou a produção da pessoa ou entidade tributada, quando esta atividade ou produção é de proveito ou de benefício coletivo. Assim o tributo não deve ser antieconômico ou anti-social, nem pela sua natureza nem pelas bases de sua incidência, de seu lançamento ou de sua cobrança.

Ele nunca deve ser criado, calculado ou cobrado de modo a prejudicar, tornando ineficiente, ainda menos paralisando ou obstruindo, a atividade produtiva do contribuinte, desde que esta atividade se possa reputar como benéfica à sociedade.

Esse princípio de moderação ou razoabilidade dos tributos deve ser encarado por outro aspecto e então, como o encarou LINHARES QUINTANA, referindo-se à antiga e reiterada jurisprudência da Corte Suprema da Argentina, pode ser denominado de princípio da não confiscatoriedade dos tributos, o qual se funda principalmente na garantia do direito de propriedade. Sob este ponto de vista, referiu o mesmo autor que, para determinar o limite que separa um tributo confiscatório de outro não confiscatório, a jurisprudência da Corte Suprema estabeleceu diversas fórmulas, inspiradas nos princípios da equidade e da razoabilidade, as quais devem ser ajustadas às circunstâncias especiais de cada caso particular, sem que, entretanto, forneçam ao intérprete um critério de certeza bastante para

³⁸⁴ VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas** ..., p. 97.

³⁸⁵ VILLEGAS, Héctor B. **El principio** ..., p. 230-240.

³⁸⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito** ..., p. 695.

³⁸⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações** ..., p. 564.

eliminar todas as dúvidas.³⁸⁸

Todas as definições compõem a idéia que se abstrai de confisco e tributação confiscatória. Cumpre ressaltar do que restou exposto, que o confisco não se resume à apropriação de patrimônio seja esta parcial ou total, mas também ao fato de o tributo vir a atingir a renda resultante deste patrimônio, pois renda faz parte do progresso e crescimento do indivíduo, e vindo esta a ser totalmente absorvida, a ponto de desestimular o contribuinte, estar-se-ia mediante um ato confiscatório. Dentro de tal acepção, deve-se entender que a renda deve ser vista levando-se em conta o fato de a mesma advir de atividade ou conduta considerada adequada para aquele fim.

Observa-se ainda que a maior parte das definições, direta ou indiretamente, fazem menção à razoabilidade e à proporcionalidade razoável, fatores importantes para dimensionar o efeito confiscatório. Nesse sentido, posiciona-se Sacha Calmon Navarro COELHO, quando afirma que, "o princípio do não confisco se nos parece mais com um princípio da razoabilidade na tributação [...]".³⁸⁹

3.3.2.3. Posição do direito comparado

- *Direito Norte-Americano*

A célebre frase de Marshall que afirmava "*the power to taxes involves the power to destroy*" (1819) que o poder de tributar implica o de destruir, foi superada pelas V e XIV Emendas da Constituição Americana, que previram que ninguém será privado da vida, da liberdade e da propriedade, sem o adequado ou idôneo processo da lei (*due process of law*), quando concluíram os Tribunais pela inconstitucionalidade de classificações ou discriminações arbitrárias, não razoáveis, que em verdade visavam o confisco da propriedade extrapolando o exercício do poder de tributar, desde que flagrante a absorção da propriedade e o tratamento

³⁸⁸ PACHECO, Cláudio. **Tratado das Constituições brasileiras**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958, v. 2, p. 397-398.

³⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 253.

desigual entre contribuintes.

Posteriormente, o Juiz Holmes, seguindo o novo entendimento da Corte Suprema de que "*the power to tax is the power to keep alive*" mostrou que as diferenciações legais são diferenciações de graduação e que o "poder de tributar não implicaria no poder de destruir enquanto existisse aquela corte".³⁹⁰

Importante salientar que a Suprema Corte americana, atualmente, só se pronuncia em casos cuja confiscatoriedade seja grotesca, caso contrário, a mesma não se posiciona alegando questão política, de competência do poder legislativo.

- *Direito Alemão*

A jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, considera confiscatório o tributo que estrangula a propriedade (*Erdrosselung*).

Segundo Klaus Tipke, na Alemanha, em que pese o entendimento supracitado, inexistente precedente jurisprudencial que tenha declarado um tributo inconstitucional por ser confiscatório.³⁹¹

- *Direito Espanhol*

Assim como a Constituição Federal brasileira vigente, a Constituição espanhola prevê expressamente a impossibilidade de se exigir tributo com efeito de confisco.

Estabelece o art. 31 da Constituição espanhola de 1978:

Art. 31 - Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo com su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

- *Direito Argentino*

Inicialmente vedado o confisco pela jurisprudência da Corte Suprema e pela Doutrina argentina, a Emenda Constitucional de 1949 estatuiu "*abolida para siempre de la legislación argentina*" o confisco de bens.

³⁹⁰ Conforme Aliomar BALEEIRO (*Limitações constitucionais* ..., p. 568).

³⁹¹ *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos* ..., p. 116.

Em 1853 a Constituição argentina em seu art. 17 prescreveu que "La confiscación de bienes queda borrada para siempre del código penal argentino".

3.3.2.4 Art. 150, inciso IV da Constituição Federal - vedação do tributo com efeito de confisco

3.3.2.4.1 Efeito de confisco

Neste item, primeiramente há que se assinalar que a Constituição Federal utiliza em sua linguagem a expressão "efeito de confisco", e esta, segundo muito bem sustentam os professores Aires Fernandino BARRETO e Regina Helena Costa, não pode ser desconsiderada. Sendo assim concluem os mestres que:

Seria equivocado dizer, pois, 'é vedado o confisco'. O que se proíbe é que, por via da exigência de tributo, se obtenha resultado cujo efeito seja equivalente ao do confisco ... Helena Costa também entende que confisco é absorção total ou parcial da propriedade, sem indenização, lembrando que a utilização da expressão 'efeito de confisco' decorre da circunstância de que se o tributo é instituto que não constitua sanção de ato ilícito, a Constituição só poderia referir-se a efeito de confisco e não a confisco propriamente dito.³⁹²

Quanto à vedação do efeito confiscatório dos tributos, pertinente à observação feita pelo mestre Marçal JUSTEN FILHO

A Constituição Federal, no art. 150, IV, não distingue entre espécies (ou sub espécies) tributárias, ao vedar sua utilização com efeito de confisco. Veda, genericamente, que 'tributo' produza tais efeitos. Tanto bastaria, em uma visão simplista, para solucionar a questão. A vedação constitucional não varia segundo a natureza do instrumento tributário, mas ao possível efeito dele derivável. Ou, em termos mais simples, a proibição constitucional envolve o fim e, não, o meio. [...] Anote-se que o confisco, em si mesmo, é figura de direito penal. Por isso, a Constituição, corretamente, alude à produção de 'efeito' de confisco.³⁹³

De fato, o que se tem é a vedação de tributo *com efeito de confisco*, pelos fundamentos claramente colocados pelos mestres supra-referidos, expressão esta

³⁹² BARRETO, Aires Fernandino. Vedação ao efeito do confisco. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p. 97, [s.d.].

³⁹³ JUSTEN FILHO, Marçal. **Capacidade** ..., p. 381-382.

que se adota no presente trabalho.

3.3.2.4.2 Fim visado pela Constituição Federal

A doutrina, ao se manifestar quanto ao fim visado pela Constituição Federal ao prever a vedação de tributo confiscatório, se debate, existindo duas correntes:

A corrente formal - vê o tributo distintamente das normas que visam preservar os direitos e garantias individuais, entendendo que o art. 150, IV da CF, serve para estabelecer as relações entre os dois institutos jurídicos, sem todavia, confundi-los entre si.

A corrente material - vê o tributo como uma limitação ao direito de propriedade, com efeito de expropriação parcial.³⁹⁴

Aires Fernandino BARRETO citando Peres de Ayala e Palao Taboada explicita:

Peres de Ayala assevera que o efeito confiscatório produz-se quando o pagamento do imposto exige a liquidação total ou parcial do patrimônio. Não em função da peculiaridade de determinado sujeito passivo, não, mas em função da própria estrutura, em razão da qual tenha sido moldado o imposto ou o tributo.

Em resumo, a vedação ao efeito de confisco é uma extensão da garantia ao direito de propriedade, visto sempre com a sua visão social.

Palao Taboada, a seu turno, assevera que o confisco é um freio à progressividade. Não me parece que essa seja uma resposta adequada, porque tributos existirão, que nada obstante não progressivos podem atingir as raías do confisco.³⁹⁵

O professor Hugo de Brito MACHADO faz um questionamento muito interessante a respeito:

Há quem sustente ser a vedação aos tributos confiscatórios uma decorrência da garantia constitucional da propriedade. Em sendo assim, mesmo sem um dispositivo constitucional vedando, especificamente, o tributo com efeito de confisco, essa vedação seria decorrência lógica, em todas as Constituições que garantem o direito de propriedade. Qual seria então, a significação da norma contida no art. 150, item IV, da vigente Constituição ? Seria ela meramente explicitante?³⁹⁶

³⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações** ..., p. 572.

³⁹⁵ BARRETO, Aires Fernandino. **Vedação ao efeito** ..., p. 99.

³⁹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Princípios jurídicos** ..., p. 66.

Antonia Agulló AGÜERO, catedrática da Faculdade de Direito da Universidade de Barcelona, pronuncia-se no seguinte sentido:

A nuestro entender la prohibición de confiscatoriedad debe ser contemplada en función de la justicia del sistema tributario y no únicamente en función de la defensa de la propiedad, es decir, no como una garantía directa de la propiedad, sino como una garantía del propio sistema tributario frente a posibles desviaciones (utilización sancionadora del sistema tributario desvirtuando su naturaleza de instrumento recaudatorio y redistributivo) y como norma de colisión.

La prohibición de confiscatoriedad no trata de proteger directamente la propiedad ni como Derecho subjetivo ni como institución. La propiedad ya está suficientemente garantizada por el art. 33 y se puede entender que la imposición la ataca siempre (Klein) e no (Selmer), según la interpretación que demos a la protección constitucional (Palao). La imposición incide sobre la propiedad y la garantía de ésta no la afecta porque sus ámbitos de actuación son diferentes. No obstante, puede darse una colisión entre ambas instituciones, y es por ello que entre los principios de la imposición se situó la prohibición de confiscatoriedad.

[...]

Ni la protección de la propiedad, ni la conservación de la economía de mercado, ni, desde luego, la adopción de unos determinados criterios técnico-impositivos explican esta declaración expresa, sino el deseo de establecer un límite a la imposición progresiva que sirva para realizar la idea de justicia cuando el sistema tributario entre en colisión con otras instituciones asimismo amparadas por el texto constitucional.³⁹⁷

O princípio normalmente é visto pela doutrina como sendo: "a) projeção do princípio da capacidade econômica; b) um componente a mais do princípio da justiça tributária, e c) limite ao princípio da progressividade". Para Estevão HORVATH, a vedação do confisco abrange pelo menos essas três inferências.³⁹⁸

Da doutrina compulsada, interessante ainda colocar a posição de Ricardo Lobo TORRES, que entende que a vedação de tributo confiscatório não é um simples princípio vinculado à justiça ou à segurança jurídica, mas sim uma imunidade fiscal (para ele imunidade deverá ser um termo reservado às não incidências vinculadas aos direitos humanos - direitos fundamentais. Neste sentido também assinala Pontes de Miranda), pois fundada na liberdade preexistente ao pacto constitucional. Entende o autor que a proibição de tributos confiscatórios nada tem que ver com a idéia de justiça estando inclusive desvinculada do princípio da capacidade contributiva, eis que transcende-lhe os limites possíveis, impedindo a

³⁹⁷ AGÜERO, Antonia Agulló. La prohibición de confiscatoriedad en el sistema tributario español. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 42, p. 28-34, out./dez. 1987.

³⁹⁸ HORVATH, Estevão. *O princípio* ..., p. 32.

tributação além da aptidão para contribuir.³⁹⁹

3.3.2.4.3 A propriedade e os tributos. Os limites da tributação

Não há uma antinomia entre o tributo e a propriedade, o que deve haver, na verdade, é a compatibilização destes dois institutos, pois sem a garantia Estatal a propriedade não prevalece, e sem o tributo necessário para custear o Estado, este está impossibilitado de garantir a propriedade.

Neste sentido ensina Héctor B. VILLEGAS:

La propiedad privada sólo puede ser garantizada por el Estado si cuenta con los recursos tributarios suficientes para mantenerla. [...] Como vemos, no hay antinomia sino, al contrario, complementación, entre el derecho de propiedad y el tributo, pero como se encarga de señalar Spisso, debe existir un límite, a tal facultad de imposición, sin el cual el derecho de propiedad puede llegar a convertirse en sólo una bella palabra. Dicho límite - continúa el autor citado - está dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos, que debe ser precisado conceptual y cuantitativamente a fin de aherrojar el derecho de propiedad, anteponiendo un valladar infranqueable a las demasías fiscales.⁴⁰⁰

Também se pronuncia Gustavo J. Naveira de CASANOVA, que afirma que *"se debe tener presente la relación biunívoca entre derecho de propiedad y tributo, ya que sin uno no existe el outro, y viceversa. Es necesario el tributo para el sostenimiento del aparato estatal, el cual a su vez es necesario para garantizar a cada uno su propiedad."*⁴⁰¹

Quanto ao limite da tributação, não se pode deixar de assinalar o que lecionou Wilhelm Gerloff, citado por Héctor B. VILLEGAS, considerando que os limites estão intimamente ligados à natureza humana não se devendo levar em conta apenas o limite econômico da tributação, mas também o limite psicológico, havendo ainda, segundo Héctor B. Villegas, um limite jurídico originado da Constituição.⁴⁰²

³⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos** ..., p. 111-114.

⁴⁰⁰ VILLEGAS, Héctor B. **El principio** ..., p. 227-228.

⁴⁰¹ CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. **El principio de no confiscatoriedad** ..., p. 84.

⁴⁰² VILLEGAS, Héctor B. **El principio** ..., p. 231.

Dentre os fundamentos da vedação de confisco, há a liberdade, da qual deriva o direito de propriedade que é uma das garantias fundamentais do Estado Democrático de Direito.

3.3.2.5 Espécies (ou subespécies) tributárias que podem ensejar o efeito de confisco

Faz-se necessário precisar quais as espécies ou subespécies tributárias que podem ensejar o efeito de confisco. A doutrina neste assunto se debate tendo cada autor sua visão própria sobre o tema.

Verificam-se várias proposições para desenvolver a questão, dentre elas, a dos autores que entendem que qualquer espécie de tributo pode ensejar o efeito de confisco vedado pelo art. 150, inciso IV da Constituição Federal, a dos autores que entendem que apenas os impostos podem ensejar tal efeito, a dos autores que afastam o efeito de confisco das taxas e das contribuições de melhoria, e a que afasta a taxa, restringindo o efeito confiscatório a apenas alguns impostos e às contribuições em geral.

Ives Gandra da Silva Martins, entende que os impostos, os empréstimos compulsórios, estes considerados pela análise da soma das demais incidências, e as contribuições especiais de intervenção no domínio econômico, estas raramente, poderão ofertar efeito de confisco. Já as taxas e as contribuições de melhoria, devem ser afastadas de tal efeito por serem hipóteses de imposição vinculada, onde o montante da exigência não pode superar o valor do serviço público prestado, ou no caso da taxa, colocado à disposição. Assim sustenta Ives Gandra da Silva MARTINS:

Assim, de plano, afasta-se a possibilidade de confisco para as taxas e as contribuições de melhoria.

Na contribuição de melhoria, entendo que continua a vinculação do custo da obra ao volume total da imposição. O princípio era explícito na antiga Constituição e é implícito na nova.

Pretender cobrar mais do que o custo da obra é conferir natureza de imposto à exigência, o que só poderia ser feito via lei complementar, nos termos do art. 154 inciso I da Constituição Federal (20).

Não há, pois, como se falar em confisco para uma cobrança de tributo pelo custo da obra.

O mesmo se pode dizer da taxa. Seja na hipótese de serviço específico e divisível prestado ou colocado à disposição, seja pelo exercício do poder de polícia, a imposição não pode ser superior ao custo do serviço prestado ou posto à disposição ou ao próprio exercício do poder de polícia (21). Tais espécies, portanto, não comportam o efeito de confisco vedado pela Constituição Federal.

As contribuições especiais de intervenção no domínio econômico, por interesse de categoria ou sociais, na minha opinião não podem ser cobradas além do custo correspondente à sua destinação. ...Não podendo o volume ser superior ao custo da vinculação constitucionalmente permitida, raramente ofertará efeito de confisco.

Os empréstimos compulsórios poderão ser criados para investimentos públicos considerados relevantes, mesmo que faraônicos....Para tais hipóteses, mister se faz verificar também a soma das demais incidências, posto que a inviabilização pode resultar do acréscimo de taxa, elevada ao limite crítico de tolerância, já atingido pela variada carga anterior (23).⁴⁰³

Já o professor Hugo de Brito MACHADO posiciona-se no sentido de que qualquer espécie de tributo pode ensejar o efeito de confisco, salientando que nos impostos sobre o patrimônio e sobre a renda, tal efeito possa ser mais evidente. Os fundamentos utilizados pelo professor Hugo de Brito MACHADO, são os seguintes:

Pode-se pôr em dúvida o efeito de confisco nos denominados *impostos indiretos*. Não nos parece que a classificação dos impostos em diretos e indiretos tenha base científica, posto que a transferência do encargo de um imposto depende de circunstâncias eventuais. Mesmo assim, é inegável que determinados impostos ensejam que a transferência de seu encargo a terceiros se opere mais facilmente, de sorte que se pode considerar, nesses impostos, mais difícil ocorrência do efeito de confisco.

No que pertine à taxa, e à contribuição de melhoria, também é perfeitamente possível ocorrer o efeito confiscatório. Uma taxa notoriamente superior ao custo da atividade administrativa a que se vincula, pode ser considerada confiscatória. Também assim, uma contribuição de melhoria cujo valor seja superior ao incremento de valor que a obra a qual se vincula propiciou ao imóvel do contribuinte.⁴⁰⁴

Comungam do mesmo entendimento José Eduardo Soares de MELO⁴⁰⁵, Agostinho Toffoli TAVOLARO⁴⁰⁶, Fabio Leopoldo de OLIVEIRA⁴⁰⁷, Wagner

⁴⁰³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade econômica e capacidade contributiva. In: _____ [coord.]. **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/ C.E.E.U., 1989, p. 72-77. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14)

⁴⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade contributiva** ... p. 137.

⁴⁰⁵ MELO, José Eduardo Soares. **Capacidade contributiva** ... p. 165.

⁴⁰⁶ TAVOLARO, Agostinho T. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade contributiva** ... p. 212.

⁴⁰⁷ OLIVEIRA, Fabio Leopoldo de. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade contributiva** ... p. 233.

BALERA⁴⁰⁸ e Kiyoshi HARADA⁴⁰⁹, para eles também, todas as espécies tributárias, podem ensejar o efeito de confisco na medida em que comprometem substancialmente o patrimônio, a renda e as atividades dos contribuintes.

Ricardo Mariz de Oliveira sustenta que apenas os impostos podem ensejar o efeito de confisco, estando excluídas portanto, as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais; para chegar a esta conclusão, ele discrimina a existência de três critérios a serem observados, dois critérios gerais e um particular, os quais pela forma inédita e própria do autor comportam ser estudados, sendo objeto do conteúdo do próximo item.

Para Ricardo Mariz de OLIVEIRA não há que se falar em efeito confiscatório para as taxas, porque decorrem do poder de polícia ou da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos prestados ou colocados à disposição do contribuinte, podendo ser cobradas ainda que este não queira se utilizar de tais serviços. Também, a contribuição de melhoria independe da aquiescência do contribuinte, e tem por limite o valor do custo da obra e a valorização do imóvel, e assim como as taxas no que tange aos pressupostos fáticos que dão ensejo à sua cobrança é impossível se falar em efeito confiscatório para as contribuições sociais.⁴¹⁰

Antonio Roberto Sampaio DÓRIA⁴¹¹, seguido por Angela Maria da Motta Pacheco, entendem que apenas os impostos podem ter efeito confiscatório, Angela Maria da Motta PACHECO salienta que "O Estado pratica ele mesmo a atividade não tendo como finalidade lucro. Daí nosso entendimento de que o confisco só pode se referir a um bem ou atividade exercida pelo próprio contribuinte".⁴¹²

O professor Marçal JUSTEN FILHO, entende que o efeito confiscatório é incompatível com a taxa e a contribuição de melhoria, o qual somente se configuraria em caso de desnaturação da espécie. Salienta o mestre que o imposto é a espécie tributária que possui maior potencialidade confiscatória, e dentre os

⁴⁰⁸ BALERA, Wagner. *Op. cit.*, p. 267.

⁴⁰⁹ HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988**: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 118-119.

⁴¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Op. cit.*, p. 179, 186-187.

⁴¹¹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e due process of law**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 200.

⁴¹² PACHECO, Angela Maria da Motta. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade contributiva** ... p. 314.

impostos existem alguns que podem possuir maior propensão ao efeito confiscatório, pela natureza da riqueza sobre a qual incidem, estabelecendo o que segue:

Assim, quando a hipótese de incidência do imposto contempla uma situação de riqueza não renovável ou uma situação de riqueza renovável mas revestida de essencialidade, ter-se-á maior índice de potencialidade confiscatória. Já a tributação de riqueza renovável e não essencial apresenta contornos menos lesivos, teoricamente. Os efeitos confiscatórios podem configurar-se, mas com potencialidade muito mais reduzida.

A potencialidade confiscatória da taxa e da contribuição de melhoria é mais reduzida, em decorrência da própria estrutura dessas espécies tributárias.[...]

Na medida em que os tributos vinculados não têm por pressuposto a riqueza privada, o mandamento normativo não é proporcionado a essa riqueza. Não se destinam, por sua estrutura, a captar parcela da riqueza privada, mas derivam da intensidade e dos efeitos da atuação estatal e do sujeito passivo.

Melhor se esclarece a questão por outra via. O efeito confiscatório é, de regra, incompatível com taxa e com contribuição de melhoria. Para que se produzisse, ter-se-ia de supor que - sob a denominação taxa ou contribuição de melhoria -, existiria um imposto encoberto.

[...] empréstimo compulsório e contribuição especial têm natureza indiscutível. Peculiarizam-se, apenas, por algumas alterações quanto ao regime previsto [...] também empréstimo compulsório e contribuição especial sujeitam-se à vedação enfocada.⁴¹³

Aires Fernandino Barreto especifica que os impostos e as contribuições em geral podem ter efeito de confisco, afastando neste caso as taxas, salienta porém, que poderiam ser confiscatórios apenas os impostos sobre o patrimônio, estática (propriedade imobiliária) e dinamicamente (transmissão de propriedade imobiliária) considerados, e os impostos sobre a renda. Assinala ainda o mestre que os demais impostos não podem ser confiscatórios, a não ser que o preço não possa estar contido na base cálculo; ou se for uma grandeza qualquer, só apurável após a apuração do preço, como é o caso, por exemplo, da receita bruta. As taxas tendo como base de cálculo o custo da atividade estatal, não podem ter cunho confiscatório, pois para isto ter-se-ia que ter uma base de cálculo concretamente considerada desvinculada exatamente do custo da atividade estatal, o que acarretaria a desnaturação da taxa.

A contribuição de melhoria para Aires Fernandino BARRETO é passível de estar eivada pelo efeito de confisco, isto ocorrerá sempre que sobre a base de cálculo (valorização imobiliária causada por obra pública) a alíquota aplicável

⁴¹³ JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva

exceder o limite de 100%. Para as demais contribuições, o critério para apuração do efeito de confisco seria o mesmo proposto para os impostos, isto é, o Estado não pode deter parcela igual ou superior àquela que fica com o produtor da renda ou da receita respectiva.⁴¹⁴

3.3.2.6 Critérios necessários para se estabelecer os limites do poder de tributar

Trata-se de dimensionar, do ponto de vista lógico-formal, a "relação da atividade legiferante criadora ou majorada de tributo com o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária".⁴¹⁵

Na Alemanha, conforme já citado, inexistente decisão jurisprudencial que tenha declarado um tributo inconstitucional por ser confiscatório.

Na Argentina, a jurisprudência tentou transpor esta dificuldade fixando em 33% o teto máximo de validade constitucional na exigência de certos tributos. Tal procedimento foi bastante criticado, inclusive por Héctor B. VILLEGAS, visto que não é o percentual o fator determinante da existência ou não da ilegalidade.

Dentre a doutrina abalizada, Misabel Abreu Machado DERZI, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro, é quem define os critérios a serem observados para a determinação do caráter confiscatório ou não do tributo.

CRITÉRIOS:

- a) a *guerra* é fator de elevação tributária, que não caracteriza confisco;
- b) o *tributo com caráter extrafiscal*, também não caracteriza confisco, devendo este ser compreendido como aquele que visa precipuamente ordenar a propriedade observando a sua função social, ou a intervir em dados conjunturais ou estruturais da economia.

Exemplos: Aplicação de alíquotas progressivas no IPTU, assegurando a função social da propriedade, vinculada à lei que define o plano diretor de

[coord.]. **Capacidade contributiva** ... p. 383-384, 390.

⁴¹⁴ BARRETO, Fernandino Aires. **Vedação** ..., p. 103-106.

⁴¹⁵ Conforme HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco** ..., p. 38.

determinado Município.

ITR - Imposto Territorial Rural - que poderá ser aumentado evitando a existência de propriedade rural improdutiva.

IPI - poderá ter alíquotas gravosas para os artigos supérfluos.

IR - deverá ser progressivo de modo a alcançar mais pesadamente os que possuem maior patrimônio e renda.

Energia Elétrica e Combustíveis - visando a coibir o consumo poder-se-á majorar a tributação.

c) impostos incidentes sobre o consumo

Os tributos indiretos - aqueles pagos pelo contribuinte de direito, mas suportados pelo contribuinte de fato - ex. ICMS, não poderiam a rigor vir a ser considerados como confiscatórios no caso de elevação de alíquotas, justamente pela existência do fenômeno da translação. Salienta-se no entanto que caberá ao Estado, a incumbência de isentar ou cobrar tributo módico de produtos considerados de primeira necessidade.

d) tributação da renda e do patrimônio

Para não haver o confisco deve o Estado permitir a dedução de todos os custos e gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda em sentido lato.

e) - confisco sanção

Não haverá confisco, se houver perdimento de bens resultante de ato que lesou o fisco, criando prejuízo ao interesse público.⁴¹⁶

Ricardo Mariz de OLIVEIRA, discorre sobre a existência de três critérios para se aferir a existência do efeito confiscatório, dois critérios gerais e um critério particular. São eles: 1- em qualquer hipótese, o da liberdade de incorrer ou não no fato gerador; 2- em qualquer hipótese, o do limite quantitativo diretamente decorrente do fato gerador; 3- em hipóteses particulares e específicas, o limite que o prudente critério do juiz fixar em relação às circunstâncias de cada caso concreto.

Leciona o citado autor que:

⁴¹⁶ Conforme Misabel Abreu Machado DERZI (Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações...*, p. 575-579.

A liberdade de entrar ou não no fato gerador decorre do próprio direito de propriedade, inscrito no art. 5º, inciso XXII, da Constituição Federal, e ratificado em seu art. 170, inciso II, de sorte que a obrigação tributária, subtraente de parte dessa propriedade, tem que ser precedida do direito subjetivo da pessoa entrar ou não no respectivo fato gerador.

[...]

Este é, portanto, um critério científico e objetivo para definir tributo com efeito confiscatório, isto é, aquele tributo que seja devido haja ou não o sujeito passivo querido incorrer na hipótese de incidência.

Exemplos disso já temos tido na lei fiscal, como o art. 35 da recente Lei n. 7713/88, que instituiu o imposto de renda de 8% na fonte, sobre os lucros das pessoas jurídicas, a título de antecipação de tributação sobre os dividendos pagos aos seus sócios ou acionistas, haja ou não a distribuição de dividendos, queiram ou não a pessoa jurídica e seus sócios distribuir dividendos.

A exclusão da vontade da pessoa existente no art. 35, faz com que o imposto por ele instituído tenha efeito de confisco.

O segundo efeito de confisco, apurado por critério geral, também ocorre quando o fato gerador existe por ato livre da pessoa, mas o tributo assim devido excede o valor material da hipótese de incidência, isto é, excede o valor do bem, da renda ou do negócio sujeito à tributação.

[...]

Assim, se a importação for feita segundo a vontade do importador, mas o imposto exceder o valor do bem importado, o excesso configurará confisco, porque atingirá uma parte restante do patrimônio individual, não envolvida com o ato de importar. ...

Destarte se o resultado dessa operação matemática exceder o valor do bem, da renda do ato sujeito ao tributo, o excesso necessariamente demonstrará que o tributo excede a própria dimensão do fato gerador, e daí esse excesso não reunir condições para que seja considerado legítimo tributo, assumindo efeito confiscatório.

[...] o critério pessoal do juiz, aplicável a cada caso particular em que, segundo suas circunstâncias, puder existir efeito confiscatório na obrigação tributária.⁴¹⁷

O ensinamento de Héctor B. VILLEGAS também deve ser considerado para se aferir a ocorrência ou não de confisco: "*La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto.*"⁴¹⁸

E Kiyoshi HARADA, estabelece os seguintes critérios:

1º - avaliar a capacidade econômica do contribuinte. Se está além de sua capacidade contributiva, o tributo é confiscatório. Porém, se não estiver além, apesar de sua excessiva onerosidade, deve-se em um segundo momento, verificar se essa onerosidade se harmoniza com o conjunto de princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, de liberdade de iniciativa, da função social da propriedade, etc. Logo, o conceito de capacidade contributiva não pode ser considerado pelo poder tributante em sua concepção teórica, emanada da Ciência das Finanças, mas dentro dos limites das demais

⁴¹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Capacidade contributiva** ..., p. 180-186.

⁴¹⁸ VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas** ..., p. 97.

garantias constitucionais, sob pena de, através de determinado tributo, cometer apossamento da propriedade do contribuinte de elevada capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva deve ser examinado juntamente com o princípio da moderação ou da razoabilidade de que já falamos.⁴¹⁹

Importante neste conjunto de critérios também considerar os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres, para que se possa chegar a uma delimitação mais precisa da ocorrência do confisco na tributação.

Assim como se posiciona a majoritária doutrina e o *Supremo Tribunal Federal*⁴²⁰, Ricardo Lobo TORRES cita o princípio da razoabilidade como critério, mas observa que só o fato de não ser o tributo razoável é insuficiente para caracterizar o confisco, razão pela qual acrescenta a observância do princípio da economicidade (art. 70 da CF), onde o tributo deve corresponder à necessidade mínima do Estado para atender à parcela máxima de interesse público.⁴²¹

Oportuna a transcrição do entendimento do Tribunal Regional Federal:

Tributário. Controle da constitucionalidade. IOF. Lei 8.033/90. Tributo com efeito confiscatório. Necessidade de lei complementar.

I - O controle da constitucionalidade das leis ocorre, no direito pátrio, através do controle direto, de competência exclusiva do colendo STF e Tribunais de segundo grau e do controle incidental, quando qualquer órgão judicial, ao decidir alguma causa de sua competência, tenha de apreciar, preliminarmente, a questão da constitucionalidade de norma legal evocada pela parte interessada.

II - A vedação do confisco, muito embora seja de difícil conceituação no direito pátrio, em face da ausência de definição objetiva que possibilite aplicá-lo concretamente, deve ser estudado em consonância com o sistema sócio-econômico vigente, observando-se a proteção da propriedade em sua função social.

III - As alíquotas de 35%, 25% e 20% incidentes sobre a transmissão de ouro ou transmissão e resgate de título representativo de ouro, a transmissão de ações de companhias abertas e sobre os sequer de caderneta de poupança, exacerbam a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário, inviabilizando, inclusive, as operações realizadas pelos contribuintes.

IV - Muito embora a União Federal tenha competência para instituir Imposto sobre 'Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou Valores Mobiliários' (art. 153, V), a definição do tributo, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes deve ser determinada através de lei complementar (art. 146), conforme interpretação sistêmica.

V - Apelação provida.⁴²²

⁴¹⁹ HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário** ..., p. 117.

⁴²⁰ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RP. 1077-RJ. Rel. Min. Moreira Alves. 28.03.84. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, v. 112, p. 34-67, abr. 1985.

⁴²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos** ..., p. 117.

⁴²² (O destaque não consta do original.) PARAÍBA. Tribunal Regional Federal. MS

Há ainda que se ter em mente que a extrafiscalidade não é fundamento absoluto para afastar o efeito confiscatório da tributação, conclui-se que há que se averiguar o caso concreto para se chegar a tal conclusão, ressalta-se no entanto, que Ricardo Lobo TORRES, acompanhando Antonio Roberto Sampaio Dória e Giuliani Fonrouge, afirma que a extrafiscalidade não justifica o tributo confiscatório, e que a lei neste sentido seria inconstitucional.⁴²³

Quanto à extrafiscalidade, comunga-se com o ensinamento de Héctor B. VILLEGAS, onde este adverte:

*este tema de los fines extrafiscales de la tributación debe ser tomado con cautela. El fin primordial de los tributos es fiscal y consiste en la necesidad de lograr recursos para que el Estado cumpla su cometido. Una exagerada insistencia en los fines extrafiscales puede producir el efecto negativo de destruir la esencia misma del tributo, y, por ende, del derecho tributario, desdibujando la capacidad contributiva y minando los principios básicos en que se apoya esta ciencia. La utilización debe ser excepcionalísima, y de todas maneras debe quedar firme el criterio de que el capital no debe ser cercenado.*⁴²⁴

Partilha do mesmo entendimento Gustavo J. Naveira CASANOVA, para quem *"no puede tomarse el tributo, so pretexto de conseguir fines extrarrecaudatorios, como un instrumento para expropiar o sustituir consumos o conductas. En esos casos, el tributo será inconstitucional, por causar efectos confiscatorios."*⁴²⁵

Não se pode ainda perder de vista o ensinamento de Ives Gandra da Silva Martins no sentido de que a soma da carga tributária também pode vir a acarretar confisco, sendo esta também a opinião de Héctor B. VILLEGAS:

Si se admite la posibilidad de que un tributo puede ser confiscatorio, no se puede negar la posibilidad de que esa misma confiscatoriedad se dé ante tributos concurrentes. Si bien es cierto que la capacidad contributiva se exterioriza de muy distintas formas y ello da lugar a los múltiples tributos, esto no significa que se trate de capacidades contributivas plurales. Siempre es una sola y, en definitiva, todos los tributos que recaen sobre el mismo contribuyente inciden sobre un único patrimonio afectado. Si esa concurrencia va más allá de los límites tolerables aniquila el derecho de propiedad, ya fuere en su sustancia, al

95.05.49273/PB. Rel.: Juiz José Delgado. 20.06.95. DJ 2, 04.08.95, p. 48.734.

⁴²³ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos** ..., p. 119.

⁴²⁴ VILLEGAS, Héctor B. **El principio** ..., p. 244-245.

⁴²⁵ CASANOVA, Gustavo J. Naveira. **El principio de no confiscatoriedad** ..., p. 449.

*disminuir esse patrimonio, o en sus atributos, al impedirle generar frutos.*⁴²⁶

Por fim, a vedação de tributos confiscatórios há que ser entendida como um *modus in rebus*, não havendo no Brasil possibilidade de se instituir tributo com caráter confiscatório.

Esta limitação ao poder de tributar tem como objetivo, dentre outros, a proteção do próprio Estado, pois se este ferir o patrimônio ou a renda existente a ponto de aniquilá-la, fulminará sua fonte de custeio, prejudicando em decorrência a sua estrutura organizacional.

3.3.2.6.1 A limitação do Imposto Predial e Territorial Urbano com efeito confiscatório

A verificação do confisco por meio de tributos é mais clara quando se trata de impostos sobre o patrimônio, evidente é o confisco sobre a propriedade predial e territorial urbana se a alíquota estabelecida pelo Município for de 100%, mas se a alíquota praticada ficar entre 5% ou 10%, tal arguição não seria tão simples.

Aires Fernandino BARRETO, acompanhando Antonio Roberto Sampaio Dória, lembra que o Estado não proporciona ao contribuinte nem metade do que ele necessita, não podendo assim exigir tributo superior a esta metade correspondente à sua contraprestação. Então, se os imóveis rendem 5% a 10% ao ano do seu valor venal, a alíquotas máximas seriam de 2,5% a 5%, acima disto seriam confiscatórias.⁴²⁷

Complementando o raciocínio de Barreto e Dória, destaca Paulo Cesar Baria de CASTILHO, que "a Constituição, ao resguardar o direito de propriedade, exige implicitamente que a renda obtida com o imóvel garanta um mínimo necessário à sua preservação (manutenção do capital) e à produção de outros."⁴²⁸

Estevão HORVATH, também se manifesta a respeito do IPTU, se posicionando no seguinte sentido:

⁴²⁶ VILLEGAS, Héctor B. *El principio* ..., p. 259.

⁴²⁷ BARRETO, Fernandino Aires. *Vedação* ..., p. 105.

⁴²⁸ CASTILHO, Paulo Cesar de. *Confisco tributário*. São Paulo: RT, 2002, p. 111.

Um IPTU que tenha por alíquota 20% do valor venal do imóvel 'expropriaria', em cinco anos, o proprietário do respectivo bem. Se a alíquota fosse de 5%, seriam necessários vinte anos para que o mesmo ocorresse. Se toda sorte, mesmo nessa última hipótese, haveria quem pudesse entender ser *irrazoável* tal percentual e, portanto, confiscatório.

[...]

Se se cuida do IPTU, uma vez que a Constituição da República proclama que a propriedade deve atender sua função social (art. 5º, XXIII), e um ingrediente dessa função deve ser, por exemplo, a utilização do imóvel de modo a ser mais bem aproveitado, especialmente nos grandes centros urbanos, parece que uma alíquota de 5% sobre o valor venal desse imóvel não repugna tanto – é, pois, *razoável* – como sucederia se inexistisse essa previsão.⁴²⁹

Na jurisprudência espanhola, é possível observar situações concretas, quanto à ocorrência ou não do confisco, no caso da exigência de imposto sobre bens imóveis.

O Tribunal Superior de Justiça de Navarra, Sentença de 14 de fevereiro de 1994, se manifesta da seguinte forma:

*– el tributo no tiene carácter confiscatorio en cuanto que la liquidación y pago no se acercan en modo alguno a la privación de la propiedad del bien o patrimonio afectado, que es en eso en lo que consiste la confiscatoriedad. A parte de lo expresado se dice que, en cuanto al exceso de valoración del metro cuadrado y de la liquidación correspondiente, el actor 'deberá probar en todo caso el desajuste real y jurídico de esa ponencia, acreditando de forma concreta y con datos técnicos contradictorios dónde se halla el desajuste, cosa que no se ha hecho, sino que simplemente se há limitado a expresar genéricas protestas'. Agrega el tribunal una valoración personal, en cuanto que el precio atribuido al inmueble es bastante más bajo que el corriente en plaza, no sólo en el centro de la ciudad, sino también en sus alrededores.*⁴³⁰

O Tribunal Superior de Justiça de Galicia, Sentença de 16 de março de 1993, relativamente a uma impugnação de reajuste de valor cadastral de imóvel, decide no seguinte sentido:

[...] no basta con la mera argumentación de que 'aquel carácter confiscatorio denunciado provenía de la circunstancia de que la finca tenía asignado, en el año 1989, un valor catastral de 6.334.231 pesetas, alcanzado el impugnado la cifra de 25.830.900, dato que por sí solo, como es sabido, es insuficiente para deducir de él carácter confiscatorio con el que se tacha a dicha revisión catastral, si a mayores, se tiene en cuenta que estamos en presencia de un solar de 560 m2, ubicado en la calle Principal de la Villa de Borio, en el que existe una construcción de dos plantas (baja y 1ª con una superficie de 159 m2 cada una), datos que ponen de relieve que el valor catastral asignado aún está lejos del valor de mercado, representando una actualización justa del valor catastral precedente que

⁴²⁹ HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco* ..., p. 124-125.

⁴³⁰ CASANOVA, Gustavo J. Naveira. *El principio de no confiscatoriedad* ..., p. 191-192.

*notoriamente estaba lejos del valor medio del mercado.*⁴³¹

Na jurisprudência argentina, também é possível observar situações concretas análogas. A Corte Suprema de Justiça, na Nação Argentina - CSJN, por meio da Sentença proferida em 31 de outubro de 1940, no caso "Harilaos de Olmos, Adelia M. C. Provincia de Córdoba", expressou que:

*es necesario probar la absorción por el tributo de una parte sustancial de las utilidades efectivamente producidas por el inmueble gravado, así como que aquéllas constituyen el rendimiento normal medio de una correcta explotación del mismo, no disminuido por la inapropiada administración del contribuyente o por circunstancias eventuales.*⁴³²

Dos tribunais espanhol e argentino, pode-se verificar que, para que se configure o confisco por meio da tributação, a propriedade patrimonial deverá restar reduzida, comprometendo o exercício do respectivo direito, somente sendo possível ser constatada tal privação por meio de dados técnicos suficientes, isto é, circunstâncias de fato devidamente comprovadas, que demonstrem cabalmente a distorção dos valores cadastrais em relação aos reais valores de mercado, sendo que o desajuste, para ser considerado confiscatório, deverá ser relevante.

No Brasil, a jurisprudência a respeito do tema é realmente escassa, o que não implica em se rechaçar o princípio expressamente previsto pelo texto constitucional e integralmente aplicável ao Imposto Predial e Territorial Urbano, devendo ser feita análise do caso concreto, para fins de constatação de eventual inconstitucionalidade.

Das várias definições trazidas, evidencia-se a razoabilidade como pressuposto da tributação e sendo assim, deve-se levar em consideração, para fins de interpretação, o tempo, o lugar e as condições nestes apresentadas.⁴³³ Além disso, deve ser considerado o princípio da economicidade e o fato de que a extrafiscalidade não é fundamento absoluto para afastar o efeito confiscatório da tributação.

⁴³¹ *Ibidem*, p. 192-193.

⁴³² *Ibidem*, p. 232.

⁴³³ Segundo Gustavo J. Naveira CASANOVA (**El principio de no confiscatoriedad** ..., p. 242) "*El límite admisible de la carga fiscal no es absoluto, sino variable en el tiempo y en las circunstancias, y solo encuentra óbice en los que una tradicional jurisprudencia del tribunal há fijado*".

A vedação ao tributo com efeito confiscatório é um princípio que visa a proteção à liberdade preservando, por via de consequência, o direito de propriedade, não se confundido, porém, com o princípio da capacidade contributiva, mas estando para este como está o mínimo vital, isto é, a relevância da capacidade contributiva é apenas negativa, a proteção do mínimo vital impede a tributação aquém da capacidade para contribuir.

Pode ser entendido também como uma limitação à progressividade. Mas, como leciona Estevão HORVATH, "não é só isso. A limitação que sofre a progressividade não se acha desvinculada, por outro lado, do próprio direito de propriedade. Deveras, alíquotas progressivas devem pretender servir como instrumento de realização da justiça da tributação e como forma indireta de distribuição de riqueza, não porém, como expropriação sem a devida e obrigatória indenização".⁴³⁴

Ainda quanto a relação do princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório, com o princípio da progressividade tributária, Gustavo J. Naveira CASANOVA aponta este como um dos princípios com o qual aquele mais se relaciona, eis que *"tendrá al principio de no confiscatoriedad como un contrapeso lógico para evitar que por vía tributaria, dada la progresividad excesiva, se produzcan resultados claramente violatorios de otros derechos constitucionales"*.⁴³⁵

O princípio em análise se relaciona também com os princípios da igualdade, da justiça, da generalidade, e como já foi dito, com o princípio da capacidade contributiva, eis que o princípio do não-confisco será verificável de acordo com o espaço deixado pelo princípio da capacidade contributiva.⁴³⁶

O princípio ora em análise tem também como escopo garantir o próprio sistema tributário, impedindo que este entre em conflito com outros institutos amparados pela Constituição Federal, e é por esta razão que se entende fundamental, no bojo deste trabalho científico sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano, permitir-se um capítulo sobre um princípio que lhe está estreitamente ligado, como restou demonstrado.

⁴³⁴ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco** ..., p. 80.

⁴³⁵ CASANOVA, Gustavo J. Naveira. **El principio de no confiscatoriedad** ..., p. 176.

⁴³⁶ Neste sentido, Gustavo J. Naveira CASANOVA, *op. cit.*, p. 176-177.

3.3.3 Princípio do Mínimo Vital

Outro princípio fundamental a ser analisado, objetivando-se uma visão adequada do conteúdo do Imposto Predial e Territorial Urbano, é o princípio do mínimo vital, ou ainda chamado mínimo existencial, mínimo material, mínimo essencial ou mínimo indispensável, todas expressões utilizadas como sinônimas pela doutrina nacional e estrangeira.

Conforme já traçado superficialmente quando da análise do princípio da capacidade contributiva, aquele decorre do limite negativo deste, mas como ver-se-á está vinculado não só à capacidade contributiva, mas à igualdade, ao Estado Democrático de Direito, à dignidade da pessoa humana, à uma sociedade livre justa e solidária, informando todos os tributos, inclusive o IPTU.

3.3.3.1 Fundamento, caracterização e eficácia do princípio

Diego Marín-Barnuevo FABO afirma que o princípio do mínimo vital decorre diretamente do princípio da capacidade contributiva⁴³⁷, eis que *"este principio establece el fundamento de la imposición y, también, un parámetro de distribución de las cargas tributarias basado en la titularidad de riqueza, resulta evidente que se puede deducir del mismo la prohibición de someter a gravamen el primer tramo de riqueza de los sujetos que necesariamente debe ser destinado a la atención de sus necesidades básicas"*.⁴³⁸

Klaus TIPKE aponta no mesmo sentido, afirmando que "o princípio da capacidade contributiva protege o *mínimo existencial*. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva."⁴³⁹

Mas o Tribunal alemão vai além, o *Bundesverfassungsgericht* (BverfG)

⁴³⁷ Este é o entendimento da doutrina espanhola, conforme assinala Juan Arrieta Martínez de PISÓN (*Técnicas de desgravatorias y deber de contribuir*. Madrid: Ciencias Jurídicas/Mc Graw Hill, 1999, p. 34).

⁴³⁸ FABO, Diego Marín-Barnuevo. *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Madrid: Colex, 1996, p. 24-25.

⁴³⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal* ..., p. 34.

afirma, em decisão de 29-5-1990⁴⁴⁰, que "o Estado deve isentar (do pagamento de impostos) os rendimentos do contribuinte quando tal seja necessário para alcançar as condições mínimas requeridas por uma existência digna [...] o que deriva ao art. 1º, I da Lei Fundamental".

João Pedro Silva RODRIGUES, assistente da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, acatando a decisão alemã e utilizando-se dos ensinamentos de Casalta Nabais e Herrera Molina, vai além da capacidade contributiva como fundamento do mínimo vital, afirmando que "a não tributação daquela parte do rendimento pessoal que possa ser considerado como a garantia económica de uma existência digna tem que ser fundado no princípio da capacidade contributiva e, em termos mais vastos, na própria dignidade humana. Criando assim um limite para o legislador ordinário quando regula a tributação do rendimento".⁴⁴¹

Para o advogado português, os fundamentos do mínimo de existência, protegem o rendimento mínimo para manter a vida, a saúde, a integridade da pessoa, o livre desenvolvimento da personalidade, direito dos trabalhadores remunerados com salário mínimo digno, assegurado pelo Estado e o direito à segurança social, evitando que o indivíduo venha a ter que pleitear auxílio social para sobreviver.⁴⁴²

Francesco MOSCHETTI inclui como fundamento do princípio, além da capacidade contributiva, também o caráter solidário do dever de contribuir, para ele "*la contribución a los gastos públicos, precisamente por su carácter solidario, debe ser realizada por los que tienen, incluso en lugar de los que no tienen*".⁴⁴³

O princípio da capacidade contributiva, segundo Carmelo Lozano

⁴⁴⁰ O Tribunal Constitucional alemão, em 29 de maio e 12 de junho de 1990, exarou duas sentenças, que se tornaram grandes precedentes a respeito do princípio do mínimo vital. Baseando-se nos princípios da dignidade da pessoa humana e do Estado Social (art. 1º GG e 20.1 GG da Constituição de Bonn de 1949) e na preservação de valores mínimos voltados à subsistência dos cidadãos alemães e de seus filhos, estabeleceu critérios objetivos para a determinação do valor exato que deveria ser protegido da exação tributária do Estado, apontando como mínimo existencial, o valor da renda mínima assistencial paga pelo Estado alemão para a manutenção e sobrevivência das famílias pobres de sua população. Conforme Diego Marín-Barnuevo FABO (*La protección del mínimo existencial* ..., p. 33-49).

⁴⁴¹ RODRIGUES, João Pedro Silva. Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental. *Revista de Direito e Gestão Fiscal – Fiscalidade*, Lisboa, v. 9, p. 6-7, jan. 2002.

⁴⁴² *Ibidem*, p. 15-20.

⁴⁴³ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva* ..., p. 267-268.

SERRANO, quando expressamente previsto nas constituições, faz com que o mínimo vital, goze do mesmo respaldo, ainda que não expressamente previsto, como ocorre no ordenamento constitucional italiano (art. 53) e espanhol (art. 31.1), eis que constitui-se em exigência lógica, jurídica e de justiça do princípio da capacidade contributiva.⁴⁴⁴

Na doutrina nacional, acatando como fundamento do mínimo vital o princípio da capacidade contributiva, ainda que em seu aspecto negativo, tem-se Regina Helena COSTA⁴⁴⁵ e José Maurício CONTI⁴⁴⁶.

Ricardo Lobo TORRES, tendo como base de seus apontamentos o ordenamento jurídico brasileiro, elege como fundamento do princípio, a liberdade, a idéia de felicidade, os direitos humanos e a igualdade, não sendo "totalmente infensa à idéia de justiça e ao princípio da capacidade contributiva. Mas se estrema dos direitos econômicos e sociais".⁴⁴⁷

É certo que no Brasil, o princípio do mínimo vital tem fundamento na capacidade contributiva, considerando o seu aspecto negativo, mas não se limita a este princípio, pois suas raízes se amparam também no princípio da dignidade da pessoa humana, na solidariedade social, na liberdade, pois está embasado no próprio Estado Social brasileiro.

Existem ordenamentos constitucionais que possuem previsões expressas a respeito do mínimo vital⁴⁴⁸, dentre elas, a Constituição do principado de Liechtenstein, de 5 de outubro de 1921 (art. 24): "O Estado estabelecerá por via legislativa um sistema tributário equitativo mediante a fixação de um mínimo vital isento e uma maior imposição das fortunas e rendas mais altas" e a Constituição do Kuwait, de 11 de novembro de 1962 (art. 48): "O pagamento das taxas e impostos é um dever jurídico. A lei estabelece isenções tributárias para as rendas modestas

⁴⁴⁴ SERRANO, Carmelo Lozano. **Exenciones tributarias y derechos adquiridos**. Madrid: Tecnos, 1988, p. 24.

⁴⁴⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade ...**, p. 65.

⁴⁴⁶ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários ...**, p. 54.

⁴⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos ...**, p. 129.

⁴⁴⁸ Os textos constitucionais citados foram extraídos todos, inclusive a própria citação da Constituição brasileira, como texto que expressamente prevê o mínimo vital, da obra de Emilio Cencerrado MILLÁN (**El mínimo exento en el sistema tributario español**. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 29).

com o fim de consentir, ao menos, a manutenção de um nível de vida mínimo".

Ricardo Lobo TORRES, aponta o art. 25 da Constituição do Japão que prevê que: "Todos terão direito à manutenção de padrão mínimo de subsistência cultural e de saúde". Aponta também, a recente tentativa de se acrescentar ao art. 105 da Constituição alemã que "o mínimo existencial é imune à impostos"⁴⁴⁹.

O Brasil, no período de vigência da Constituição de 1946, previa em seu art. 15, §1º, preceito expresso em relação ao princípio: "São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica".

Dentre os países que ainda prevêm a necessidade de proteção do mínimo vital, ainda está o Brasil, que no art. 7º, inciso IV, da Constituição brasileira estabelece que:

Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender às 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.

Ainda assim, existem autores, que entendem tratar-se de princípio previsto de forma implícita no nosso ordenamento jurídico⁴⁵⁰, postura esta não adotada no presente trabalho, por entender-se que o dispositivo constitucional citado é suficiente para delinear com clareza não só a previsão constitucional do princípio, assim como o seu conteúdo e aplicabilidade.

Quanto à caracterização do princípio, por ser o mesmo uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado, pode ser considerado como uma imunidade tributária, diante da previsão constitucional que estabelece a inexistência de capacidade contributiva da parcela a se proteger, só se verificando capacidade econômica.

Nesse mesmo sentido, a opinião de Ricardo Lobo TORRES, ao salientar

⁴⁴⁹ Conforme TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos ...**, p. 142.

⁴⁵⁰ *Ibidem*, p. 125.

que o princípio possui um *status negativo*, o qual se afirma no campo tributário através das imunidades fiscais, o que não deixa de ser paradoxal, por proteger o pobre e o rico, no limite da dignidade da pessoa humana, possui ainda, um *status positivo*, que se manifesta eis que a afirmação do princípio depende das prestações positivas e igualitárias do Estado⁴⁵¹.

O princípio do mínimo vital, assim como o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, tem aplicação plena e imediata, por também se tratar "de princípio geral informador de toda a ordem jurídica nacional"⁴⁵², estando o legislador subordinado à sua observância não podendo delimitar a sua abrangência, prescindindo de previsão legal para sua aplicação integral, podendo o indivíduo que se deparar com a tributação de seus rendimentos ou patrimônio necessário para fazer frente às suas necessidades básicas, buscar a preservação destes valores junto ao Poder Judiciário.

Não é só a doutrina nacional que entende tratar-se de princípio com eficácia plena, João Pedro Silva RODRIGUES, fundamentando-se nos ensinamentos de Herbert Krüger, J. Miranda, José Joaquim Gomes Canotilho e Vieira de Andrade, afirma que "este direito fundamental não depende da lei para a sua afirmação. [...] daí que a eficácia imediata que se reconhece aos direitos, liberdades e garantias coloca a legislação num plano subordinado ao respeito a esses direitos que, desta forma, não estão na estrita dependência da programática concretização finalística por parte do legislador."⁴⁵³

3.3.3.2 Conceito, conteúdo e delimitação do princípio

A doutrina espanhola conceitua o mínimo vital como sendo:

⁴⁵¹ *Ibidem*, p. 125, 139-157.

⁴⁵² Adota-se a classificação de José Afonso da SILVA (**Aplicabilidade** ..., p. 119-120). Conforme já exposto anteriormente, os princípios ditos gerais, tem eficácia plena e aplicabilidade imediata, não podendo ser considerados princípios programáticos.

⁴⁵³ RODRIGUES, João Pedro Silva. **Algumas reflexões sobre a não tributação** ..., p. 27-28.

la no tributación de una determinada cantidad por estar inexorablemente destinada a la atención de las necesidades vitales, como la posibilidad jurídica de 'excluir de tributación aquellos supuestos relativos a una figura impositiva concreta caracterizados por no alcanzar en su valoración económica un límite determinado'. Se trata, por tanto, de excepciones de tributación de los recursos vitales del individuo. [...]

*Existe, por tanto, una práctica unanimidad doctrinal en el concepto y en el fundamento de los mínimos exentos; en el concepto, porque se entiende que existe una parte de renta, bienes, riqueza [...] que há de quedar excluida de gravamen por tratarse de supuestos básicos, primarios o vitales para los sujetos pasivos.*⁴⁵⁴

Especificamente Emílio Cencerrado MÍLLAN, após desenvolver profunda obra sobre o tema, conceitua o mínimo vital como "*el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza*".⁴⁵⁵

O mínimo vital deve ser considerado para uma existência digna não só do indivíduo, como de toda a sua família, isto é, de todos aqueles que dependam deste indivíduo para sobreviver⁴⁵⁶, aplicando-se apenas às pessoas físicas, por fundamentar-se na dignidade da pessoa humana, não sendo, portanto, compatível com a natureza das pessoas coletivas, e portanto, se prestando a proteger um "mínimo de subsistência empresarial"⁴⁵⁷.

Ainda poder-se-ia indagar quanto a compatibilidade do princípio nos casos em que ocorre o pagamento do tributo através do responsável tributário. Nestes casos, o princípio é aplicável, mas considerando o sujeito passivo que manifesta a capacidade contributiva, traçada quando do lançamento do tributo.

Emílio Cencerrado MILLÁN coloca que "*las exigencias del principio de capacidad económica y del mínimo exento deben referirse siempre a la personas obligadas a contribuir de acuerdo com la regulación del tributo. En consecuencia, en ningún caso harán referencia a la persona del responsable que jamás asume dicha*

⁴⁵⁴ PISÓN, Juan Arrieta Martínez de. **Técnicas de desgravatorias** ..., p. 32.

⁴⁵⁵ MILLÁN, Emílio Cencerrado. **El mínimo exento** ..., p. 63.

⁴⁵⁶ Neste mesmo sentido: PAUMIER-BIANCO, Madalena Sofia. **Família e imposto: a tributação da casa de morada de família**. Coimbra: Coimbra, 1992, p. 29; FABO, Diego Marín-Barnuevo. **La protección del mínimo** ..., p. 28.

⁴⁵⁷ Neste sentido João Pedro Silva RODRIGUES (**Algumas reflexões sobre a não tributação** ..., p. 30-31).

condición."⁴⁵⁸

Assim como o princípio da capacidade contributiva, o princípio do mínimo vital possui em seu conteúdo, um elemento objetivo (manifestação de um signo-presuntivo de riqueza) e um elemento subjetivo (valoração da riqueza à luz do dever de contribuir), entendendo-se o elemento objetivo, como sendo a ausência de riqueza ou a porção insuficiente para contribuir, e como elemento subjetivo, o momento em que se valoraria a ausência de riqueza segundo as circunstâncias políticas, econômicas e sociais da coletividade em um momento histórico determinado.⁴⁵⁹

Quanto ao aspecto subjetivo do princípio, é claro que cada ordenamento jurídico apontará a margem protegida de sua comunidade, sendo necessário assegurar pelo menos os gastos que são inevitáveis, como a alimentação, a habitação com condições básicas e a saúde, cujo incremento dependerá da discricionariedade do legislador e de seu momento histórico⁴⁶⁰.

José María Naharro MORA, traça importante conclusão, diante do rio de tinta, que já foi derramado para justificar a quantificação do mínimo vital. Para o autor espanhol, o "*mínimo de existencia es un concepto elástico, dependiente de factores de lugar, tiempo, costumbre y precios variables, que no pueden conducir a ninguna solución unívoca del problema. El mínimo de existencia tiene que ser en la teoría de la Hacienda un dato, esto es, una magnitud conocida*".⁴⁶¹

Mas convém ressaltar a delimitação traçada por Emílio Cencerrado MILLÁN, quanto à possibilidade de discricionariedade do legislador, pois "*el legislador goza de un amplio margen para la fijación de la cuantía eximida, que no debe confundirse con arbitrariedad o absoluta discrecionalidad, ya que, en nuestra opinión, el establecimiento del mínimo exento se encuentra protegido por la Norma Fundamental*".⁴⁶²

⁴⁵⁸ MILLÁN, Emílio Cencerrado. **El mínimo exento** ..., p. 132-133.

⁴⁵⁹ Conforme MILLÁN, Emílio Cencerrado. *Op. cit.*, p. 64-65.

⁴⁶⁰ Neste sentido Diego Marín-Barnuevo FABO, baseando-se nos ensinamentos de Klaus Tipke, Klaus e de Martín Delgado (**La protección del mínimo existencial** ..., p. 28-29).

⁴⁶¹ MORA, José María Naharro. **Lecciones de hacienda pública: principios generales**. 3. ed. Madrid: Marsiega, 1952, p. 89.

⁴⁶² MILLÁN, Emílio Cencerrado. **El mínimo exento** ..., p. 35.

Compulsando diversas doutrinas, verificou-se que Madalena Sofia PAUMIER-BIANCO, ao estudar o ordenamento jurídico português, concluiu que o princípio não se limita a uma subsistência mínima, vai além dela, exigindo uma subsistência congruente com a dignidade da pessoa humana, a qual precisa mais do que comida para sobreviver, mas também, o atendimento de suas necessidades, físicas, mentais e emocionais, trata-se, pois, de um direito social e fiscal.⁴⁶³

No ordenamento jurídico alemão, "O princípio da 'unidade do ordenamento jurídico' determina que o mínimo existencial não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social"⁴⁶⁴.

Como muito bem coloca João Pedro Silva RODRIGUES "Antes da capacidade de contribuir deve reconhecer-se – e proteger (!) – a capacidade de existir. Só os rendimentos que superem a capacidade de existir (com a dignidade que a pessoa humana reclama) poderão, assim, ser tributados."⁴⁶⁵

Ignazio Manzoni propugna no ordenamento italiano *"una ampliación del concepto de mínimo vital tal que garantiza al individuo la disponibilidad de los medios necesarios no sólo para la vida física, sino además para su condición de individuo social: asegurándole el mínimo de decoro y de dignidad que le competen en la sociedad en la cual está insertado"*.⁴⁶⁶

Considerando que no Brasil o que vige é um Estado Democrático de Direito com fim social, comprometido com a erradicação da pobreza, a dignidade da pessoa humana, a solidariedade, a liberdade e a justiça, entende-se que as necessidades a serem protegidas pelo mínimo vital, são tanto as primárias

⁴⁶³ Fazendo uma análise do Ordenamento Jurídico de Portugal, Madalena Sofia PAUMIER-BIANCO (**Família e imposto** ..., p. 29-32) afirma a autora ao tratar do "valor médio de existência" que "o significado de mínimo vital não pode limitar-se a um mínimo indispensável que permita uma subsistência física sofrível. As necessidades vitais do Homem não se limitam ao sono e à alimentação. O Homem não é apenas uma unidade física é, antes, um ser complexo, dotado de um intelecto, de um corpo e de um potencial emocional. Além disso, o Homem não é um ser isolado. Ao contrário, normalmente integra-se numa comunidade. É ao Homem como ser complexo, físico, mental e emocional, integrado no seio de uma comunidade, que se deve referir aquele 'mínimo vital'. [...] Este conceito constitui uma espécie de referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais. São aqui consagrados desde os direitos pessoais – direito à vida, direito à integridade física e moral, etc. – até aos direitos sociais – direito ao trabalho, direito à saúde, à habitação – passando pelos direitos dos trabalhadores mas, também, pelos direitos referentes à organização económica".

⁴⁶⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal** ..., p. 34.

⁴⁶⁵ RODRIGUES, João Pedro Silva. **Algumas reflexões sobre a não tributação** ..., p. 12.

⁴⁶⁶ *Apud* MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El mínimo exento** ..., p. 39.

(alimentação, habitação, saúde, vestimenta e trabalho), quanto às secundárias (educação e transporte) e as terciárias (culturais e recreativas), fatores estes a serem dimensionados com a noção de uma vida digna, aceitável como necessária para a existência saudável de um homem médio⁴⁶⁷.

No Brasil, só é possível tributar o valor que esteja acima do valor designado a fazer frente as necessidades estipuladas no art. 7º, inciso IV da Constituição de 1988.

3.3.3.3 Aplicabilidade do princípio

Para a adequada análise do princípio, importante delimitar a sua aplicabilidade dentro do sistema constitucional tributário, sendo pertinente mais uma vez, a verificação da mais ampla doutrina, seja nacional ou estrangeira.

Quanto à aplicabilidade do princípio a todos os tributos, Klaus TIPKE, objetivamente não só afirma tal extensão, como a justifica eis que "O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu".⁴⁶⁸

Também Francesco MOSCHETTI, afirma a aplicabilidade do princípio a todas as espécies tributárias, para quem "*Se requiere, en cambio, en todo caso, que cada tributo respete por lo menos esse elemento esencial de personalización que es la exención del mínimo vital.*"⁴⁶⁹

Ignazio Manzoni, Fernando Sáinz de Bujanda e Emílio Cencerrado Millán salientam que o princípio se aplica tanto aos impostos ditos pessoais, como aos impostos reais⁴⁷⁰, sendo que Emílio Cencerrado MILLÁN é enfático a aplicá-lo a todos os tributos, na medida que o mesmo deriva do princípio da capacidade

⁴⁶⁷ A classificação das necessidades humanas em primárias, secundárias e terciárias é feita por Gustavo J. Naveira de CASANOVA (*El principio de no confiscatoriedad* ..., p. 347).

⁴⁶⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal* ..., p. 34.

⁴⁶⁹ MOSCHETTI, Francesco. *El principio* ..., p. 267.

⁴⁷⁰ Segundo Emílio Cencerrado MILLÁN (*El mínimo exento* ..., p. 44).

contributiva.⁴⁷¹

Quanto aos impostos indiretos, especifica Francesco MOSCHETTI que os mesmos são ilegítimos quando não discriminam a favor dos bens de consumo essenciais para as pessoas⁴⁷².

3.3.3.3.1 Aplicabilidade do princípio ao IPTU

Dos apontamentos traçados ainda que de forma não tão aprofundada, pois o objetivo deste trabalho não é o mínimo vital, mas o Imposto Predial e Territorial Urbano, restou bastante clara a aplicação do princípio ao referido imposto.

Mas quais seriam os bens imóveis acolhidos pelo princípio?

Do conceito, conteúdo e aplicabilidade do princípio, observou-se que o bem maior intencionalmente protegido é aquele que garante a existência digna do indivíduo, no caso, a habitação⁴⁷³ com condições básicas para o desenvolvimento de suas atividades pessoais e de seus dependentes.

O princípio salvaguarda a casa do indivíduo e de sua família, visa proteger o direito à habitação, "O ser humano é uma unidade dialéctica composta pelo "Homem pessoal" e pelo "Homem social". A casa é o primeiro suporte físico do desenvolvimento humano. A casa é o espaço, um espaço individual e um espaço comum, familiar, onde se vai descobrindo aquela unidade dialéctica"⁴⁷⁴.

Nesse sentido, Emilio Cencerrado MILLÁN leciona que "*No obstante, con la finalidad de garantizar cierto grado de generalidad en sentido objetivo, se trataría de exonerar de gravamen una cuantía igual para todo inmueble destinado a ser vivienda habitual del sujeto pasivo. Adviértase que, en concordancia con la*

⁴⁷¹ *Ibidem*, p. 70

⁴⁷² MOSCHETTI, Francesco. **El principio** ..., p. 268.

⁴⁷³ PAUMIER-BIANCO, Madalena Sofia. **Família e imposto** ..., p. 8-9. Para a autora portuguesa "a casa tem para o indivíduo um valor patrimonial mas, sobretudo, e na medida em que condiciona todo o desenvolvimento do homem, um valor extrapatrimonial.

O valor extrapatrimonial da casa é concretizado pelo 'direito à habitação' considerado, normalmente, como um direito fundamental."

⁴⁷⁴ *Ibidem*, p. 8.

naturaleza real del tributo, proponemos que el mínimo exento opere en función del bien inmueble y no en función del contribuyente."⁴⁷⁵

Do exposto, conclui-se que deverá haver uma redução da base imponible do IPTU, objetivando não permitir a incidência tributária sobre o valor correspondente à manutenção de uma habitação com condições básicas de sobrevivência, sendo que para que se observe o princípio da generalidade tributária, necessário que tal abatimento da base de cálculo se dê para todos os imóveis destinados à moradia habitual dos indivíduos, pois mesmo o mais rico dos homens destina parte de sua receita para a manutenção de suas necessidades básicas.

Emilio Cencerrado MILLÁN sugere a redução da base imponible do IPTU, nos casos de imóvel destinado à habitação do contribuinte, com fito a atender o princípio do mínimo vital, exemplificando esta possibilidade e acatando, ainda que de forma indireta, a aplicação da progressividade para este imposto. Expõe o professor da Universidade de Alicante:

*Por otra parte, com el objeto de garantizar también cierto grado de generalidad en sentido subjetivo, el mínimo exento tendría que articularse como una reducción de la base imponible, para esta forma beneficiar tanto al contribuyente que, por no alcanzar el valor catastral de su vivienda habitual la cifra señalada, no tuviese que tributar en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, como aquel outro que, por superar la citada cifra, tendría que tributar únicamente por la parte del valor de su vivienda habitual que excediese del mínimo exento. Así, fijado el mínimo exento en 4.000.000 pesetas, un contribuyente que tuviese una vivienda habitual com un valor catastral de 10.000.000 de pesetas y una base liquidable de 6.000.000 de pesetas, sobre la que se aplicaría el tipo de gravamen correspondiente. Obsérvese que de aprobarse esta medida habríamos conseguido indirectamente cierto grado de progresividad en un impuesto que actualmente es un tributo de gravamen proporcional.*⁴⁷⁶

Ainda quanto ao mínimo vital, tem-se que observar a necessidade de personificação dos impostos sobre o patrimônio, para o fim de se alcançar dentre outros princípios, da dignidade da pessoa humana.

No Município de Curitiba, por exemplo, foi determinada a isenção dos imóveis em função da idade avançada do sujeito passivo, no caso contribuintes maiores de sessenta e cinco anos:

Lei Complementar Municipal nº. 44 de 19 de dezembro de 2002:

⁴⁷⁵ MILLÁN, Emilio Cencerrado. *Op. cit.*, p. 235.

⁴⁷⁶ MILLÁN, Emilio Cencerrado. *El mínimo exento* ..., p. 235.

Art. 1º Fica concedido, a partir do exercício de 2003, uma redução de R\$21.300,00 (vinte e um mil e trezentos reais) no valor do imóvel, às seguintes pessoas:

I – aposentados e pensionistas do sistema previdenciário oficial, com idade superior a 65 (sessenta e cinco anos);

II – aposentado por invalidez junto ao sistema previdenciário oficial; e

III – os beneficiários do Benefício de Prestação Continuada segundo a Lei Orgânica de Assistência Social – LOAS.

Art. 2º Para a concessão de redução, as pessoas relacionadas no artigo anterior devem preencher os seguintes requisitos:

I – renda bruta familiar inferior a 03 salários mínimos;

II – ser proprietária de 01 (um) único imóvel, de uso exclusivamente residencial.

A legislação do Município de Curitiba está em consonância com a lição de Emilio Cencerrado MILLÁN, que entende necessário:

incorporar elementos subjetivos en el Impuesto sobre el Patrimonio, creemos oportuno plantearnos la introducción de una reducción adicional de la base imponible en función de la edad avanzada del sujeto pasivo (por ejemplo, para contribuyentes mayores de sesenta y cinco años). [...] En este sentido, entendemos que el patrimonio de los mayores de sesenta y cinco años se está convirtiendo genralmente en un elemento complementario, pero decisivo, para el mantenimiento de su nivel de vida, asumiendo una presión adicional que normalmente no poseen las personas en edad productiva que potencialmente pueden recurrir a otras fuentes de renta.⁴⁷⁷

A postura adotada pelo Município de Curitiba, vai ao encontro da proteção do mínimo vital a ser protegido pelo sistema constitucional tributário, ainda que para isto tenha dado caráter subjetivo ao IPTU, o que diante do Estado Social estabelecido pela Constituição Federal, se torna sistemática não só adequada, mas efetivamente necessária para se atingir uma sociedade livre, justa e solidária.

3.3.4 Princípio da Progressividade

O estudo da progressividade na tributação, não é uma questão hodierna, e nem pacífica quanto à sua aplicação⁴⁷⁸, a mesma já era objeto de análise desde os

⁴⁷⁷ *Ibidem*, p. 231.

⁴⁷⁸ Muitos autores, com visão individualista e liberal, condenam a utilização da progressividade, dentre eles Stuart Mill *apud* José Mauricio CONTI (**Princípios tributários** ..., p. 76). Para Stuart MILL "Taxar as rendas mais altas em uma porcentagem maior do que as rendas menores

tempos de Platão que, em várias passagens, indica como "conforme à justiça e à igualdade, os impostos sobre a fortuna e os produtos", e de Aristóteles, que distinguia duas formas de justiça, "a justiça distributiva (ligada à distribuição de cargas públicas) e a justiça comutativa (justiça de reparação, ligada às transações de direito privado)".⁴⁷⁹

O Marquês de Condorcet, em 1792, assinalou que "o imposto progressivo é o imposto que aumenta mais que proporcionalmente o valor tributado"; Stuart MILL, em 1848, afirmou que "o imposto progressivo sobre a renda é um imposto cujo valor se eleva com o montante da renda; Henri Mayor, em 1894, afirmou que "o imposto progressivo consiste em elevar a tributação na medida em que se eleva a fortuna do contribuinte".⁴⁸⁰

Trata-se de uma forma de graduação do tributo, eis que alíquota representa a parte ou fração da base de cálculo que o Estado-credor tem direito de receber a título de tributo, sendo elemento indispensável para a sua quantificação, o qual poderá nesta condição ser classificado como fixo, ou graduado, e este poderá ser proporcional, progressivo ou regressivo.

Impostos fixos, são aqueles que são estipulados pelo Fisco em valor certo e determinado, sem levar em conta uma base de cálculo; impostos proporcionais, são aqueles que a alíquota mantém-se constante, independentemente da variação da

significa impor uma penalidade a pessoas por terem trabalhado mais duro e economizado mais do que seus vizinhos".

Para Adhemar João de Barros, *apud* CONTI (**Princípios tributários** ..., p. 76-77) a progressividade tributária penaliza os mais eficientes, prejudica toda a sociedade, passando a ser socialmente injusta, ao desmotivar o esforço e a criatividade, a utilização dos serviços públicos é inversamente proporcional à progressividade tributária.

Roberto CAMPOS *apud* CONTI (**Princípios tributários** ..., p. 77), "a progressividade é uma coisa charmosa, principalmente quando ela é aplicada à custa do bolso alheio. No fundo, entretanto, a progressividade é uma iniquidade. Significa não só obrigar os que ganham mais a pagar mais, mas também punir mais que proporcionalmente os ousados e criadores. O charme da progressividade advém de duas falsas premissas. Uma é que quanto mais bem sucedido o contribuinte mais deve ser punido. Outra é que o governo gasta melhor que o particular. Presume-se que o governo gastaria para prestar serviços; na realidade, gasta para pagar funcionários. Essa é a verdade, não só dos impostos, mas também das tarifas".

⁴⁷⁹ Conforme Louis SURET (**Théorie de L'impôt progressif**. Paris: Félix Alcan, 1910, p. 212-215).

⁴⁸⁰ Estes conceitos constam da obra de SURET (*op. cit.*, p. 10-12). No original (Condorcet): "L'impôt progressif est l'impôt "Qui augmente plus qu'en porportion de la valeur imposée."; (Stuart Mill) "L'impôt progressif sur le revenu est un impôt dont le taux séleve avec le montant du revenu."; Henri Mayor – "L'impôt progressif consiste á élever le taux à mesure que s'élève la fortune du contribuable".

base de cálculo, absorvendo uma parte constante, de variação de base de cálculo; impostos progressivos, são aqueles que a alíquota aumenta de acordo com o aumento da base de cálculo, podendo a progressão ser simples ou graduada; impostos regressivos ou inversamente progressivos, são aqueles cuja alíquota diminui à medida em que a base de cálculo aumenta.

Pertinente citar, o escólio de Rubens Gomes de SOUSA, esclarecendo que a progressividade poder ser simples ou graduada, diferenciando-a da proporcionalidade. Segundo o autor, a progressão de alíquotas será simples, quando:

cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda a matéria tributável: p.ex. valor até Cr\$100.000,00, imposto de 5%, valor até Cr\$150.000,00, imposto de 6% valor até Cr\$200.000,00, imposto de 7% e assim por diante; assim se o valor a ser tributado for de Cr\$95.000,00, calcula-se 5% sobre Cr\$95.000,00 ou seja Cr\$4.750,00; se o valor a ser tributado for Cr\$120.000,00, calcula-se 6% sobre Cr\$120.000,00, ou seja Cr\$7.200,00; e assim por diante.

[Será graduada, quando:]

Cada alíquota maior calcula-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior ou outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois somar todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar. Exemplo (para um valor a tributar de Cr\$220.000,00):

Até Cr\$50.000,00	5%	Cr\$2.500,00
Entre Cr\$50.000,00 e Cr\$100.000,00	6%	Cr\$3.000,00
Entre Cr\$100.000,00 e Cr\$150.000,00	7%	Cr\$3.500,00
Entre Cr\$150.000,00 e Cr\$200.000,00	8%	Cr\$4.000,00
Acima de Cr\$200.000,00	9%	Cr\$1.800,00
Imposto total a pagar		Cr\$14.800,00

Atualmente, vários autores definem o que é a progressividade, havendo voz uníssona na sua conceituação, muitas vezes acrescida da diferenciação entre a proporcionalidade e a regressividade.⁴⁸¹

José Maurício CONTI, diferencia a graduação dos tributos, da seguinte forma:

Um aumento na contribuição menos que proporcional ao aumento na renda leva ao que se pode denominar de tributação regressiva, ou seja, a relação entre tributo pago e a capacidade econômica é decrescente com o aumento na capacidade econômica.

Já um aumento na contribuição proporcional ao aumento na renda faz com que a relação tributo/capacidade contributiva permaneça constante para qualquer nível de capacidade

⁴⁸¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação** ..., p. 144-145.

contributiva; neste caso, teremos uma tributação proporcional.

Uma terceira hipótese é a do aumento na contribuição de modo mais que proporcional ao aumento na capacidade contributiva. Nesta situação, a relação tributo/capacidade contributiva aumenta com o nível de renda, ocorrendo então, o que se pode denominar de tributação progressiva.⁴⁸²

Misabel de Abreu Machado DERZI, define progressividade como sendo " a majoração da alíquota, à medida que cresce o valor da matéria tributável".⁴⁸³

Regina Helena COSTA, ensina que "um imposto é progressivo quando a alíquota se eleva à medida em que aumenta a quantidade gravada."⁴⁸⁴

Em Portugal, Sousa Franco, ao tratar da progressividade, destaca que "nos impostos progressivos, o sacrifício é tanto mais elevado em termos percentuais quanto maior é o rendimento disponível". Traça ainda a ligação de sua origem e o momento em que lhe foi dado ênfase, "Esta forma de tributação apareceu ligada a intenções sociais de maior igualdade e, apesar de se encontrar hoje perfeitamente enquadrada em sistemas econômicos capitalista, convirá recordar a ênfase que lhe é dada no 'Manifesto do Partido Comunista' de Karl Marx e Friedrich Engels."⁴⁸⁵

Na Argentina, Dino JARACAH, leciona que "*Se denominam progresivos a los impuestos establecidos con una alícuota creciente del monto imponible y regresivos aquellos cuya alícuota es decreciente a medida que crece el monto imponible.*"⁴⁸⁶

Na Espanha, Jose Juan Ferreiro LAPATZA, preleciona que "*son alícuotas progresivas las que aumentan al aumentar la base imponible de acuerdo com los grados fijados por la ley.*"⁴⁸⁷

No Brasil, bem destaca Hugo de Brito MACHADO, "a progressividade pode ser considerada em relação a um tributo isolado, ou em relação ao sistema

⁴⁸² CONTI, José Maurício. **Princípios tributários** ..., p. 74.

⁴⁸³ DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 68.

⁴⁸⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade** ..., p. 73.

⁴⁸⁵ *Apud* MACHADO, Hugo de Brito. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 31, p. 86-87, abr. 1998.

⁴⁸⁶ JARACH, Dino. **Finanzas públicas: capital federal**. Argentina: Cangallo, 1978, p. 303.

⁴⁸⁷ LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero espanõi**. Madrid: Marcial Pons, 1992, p. 403.

tributário, em sua totalidade".⁴⁸⁸

Trata-se de princípio aceito de forma equânime, como relata Victor UCKMAR, "da Alemanha à Áustria, da França à Itália, da Holanda à Suíça, da Inglaterra à Dinamarca, à Suécia, à Noruega, à Espanha, aos Estados Unidos, ao Canadá, ao México, à Austrália, ao Japão, pode-se dizer que não existiu um Estado onde no fim do século passado ou no princípio do presente, não existissem impostos com alíquotas progressivas."⁴⁸⁹

Discussão que se coloca quanto *ao princípio da progressividade*, é a de saber se o mesmo é um *princípio ou uma técnica de tributação*.

Da Constituição Federal se verifica que o mesmo vem explicitado no art. 153, §1º, aplicando-se ao Imposto de Renda, no art. 156, §1º, incisos I e II e no art. 182, §4º, inciso II, aplicando-se ao Imposto Predial e Territorial Urbano, mas apesar da previsão expressa, não há o detalhamento do que seja a progressividade.

Diante do contexto constitucional, extrai-se o conteúdo semântico do princípio das suas relações sintática e pragmática, a quais também revelam a sua natureza, confirma-se a progressividade não apenas como uma técnica de tributação, mas como um princípio.

Como bem coloca Edvaldo BRITO:

Sintaticamente, "progressividade" no discurso constitucional de 1988 é um princípio tributário destinado a assegurar o bem-estar disciplinado nas dobras do art. 3º, combinado com o §1º do art. 145. Logo, no plano jurídico-constitucional, observada a *pragmática* da comunicação normativa em que se insere o signo, ou seja, tomado como "idéia" de graduação do montante do imposto segundo a capacidade econômica de cada contribuinte (§1º do art. 145) com o fim de realizar os objetivos de um Estado Democrático de Direito (art. 1º) cuja forma de governo é a republicana. [...]

Enfim, é uma "idéia" que, no sistema da Constituição jurídica de 1988, consiste em princípio-garantia" porque assegura a capacidade de contribuir, dado que proíbe o legislador de estabelecer regras de incidência que impeçam os objetivos listados no art. 3º e os seus mais imediatos desdobramentos: a preservação da propriedade privada (art. 5º, XXII combinado com item IV do art. 150 da Constituição).⁴⁹⁰

Várias são as *teorias que visam justificar a adoção da progressividade no*

⁴⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. IPTU: ausência..., p. 86-87.

⁴⁸⁹ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. rev. atual. Trad. notas Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 89-90.

⁴⁹⁰ BRITO, Edvaldo. **IPTU com objetivos extrafiscais**< p. 105-106.

sistema tributário em todo o mundo, e diante das mesmas, se busca encontrar as justificativas que se aplicam ao já denominado perfil nacional.

A *Teoria da troca* ou do benefício, com característica individualista e liberal, segundo a qual, o imposto deve corresponder ao preço dos serviços fornecidos pelo Estado ao indivíduo, a carga tributária deve ser proporcional aos benefícios recebidos do Estado, não podendo lhe exceder. Tal teoria dividiu-se na do valor do serviço e na teoria do custo do serviço, tendo sido superada, tendo em vista que os serviços públicos não são permutáveis e não são suscetíveis de avaliação econômica, não sendo possível, por exemplo, ter como base de cálculo do imposto o valor da segurança pessoal, além disso, sabe-se que o pobre deve ao Estado mais que o rico, pois usufrui mais da assistência, educação, etc.

Segundo Louis SURET, trata-se de uma teoria confusa e inválida, não podendo o imposto ser considerado como o preço do serviço fornecido pelo Estado, sendo uma teoria incompatível mesmo com o Estado individualista, primeiramente, porque o valor não pode ser mensurado e segundo, porque a apreciação de todos os casos individualmente é inviável e, além disso, estar-se-ia tratando de base de cálculo de taxa e não de imposto.⁴⁹¹

A *Teoria sócio-política*, considera para fins de tomada de decisão, aspectos sociais e políticos, buscando com isto o bem-estar comum, decisões tomadas pelo povo de forma coerente com o sistema político-social vigente, pois através deste é que será possível decidir a conveniência ou não da aplicação de uma tributação progressiva.

Segundo Adolf Wagner, para a aplicação desta teoria, primeiramente dever-se-á definir os deveres do Estado, segundo, escolher o método ou meio pelo qual o Estado realizará os seus deveres, terceiro, escolher os recursos que permitirão ao Estado executar os seus deveres.⁴⁹²

Muitos autores se filiam a esta teoria, concluindo pela necessidade da progressividade para se atingir o bem-estar social, como Adolf Wagner, René Croll e Jules Dufay, sendo que René Croll leciona que o Estado tem uma dupla missão a cumprir: primeiro deve editar as leis visando a justiça distributiva, segundo, deve

⁴⁹¹ SURET, Louis. *Théorie de ...*, p. 205-207.

⁴⁹² *Apud* SURET, *op. cit.*, p. 449.

fazer o que é indispensável ao progresso, retirando recursos de cada um segundo os seus bens. Deve atenuar, na medida do possível as desigualdades naturais que existem entre os homens, tendo no imposto progressivo um maravilhoso instrumento para chegar a este fim."⁴⁹³

Seguindo o fundamento da justificação política para a adoção da progressividade, Regis Fernandes de OLIVEIRA, pontua que "os fundamentos são, evidentemente políticos, diante da mais justa distribuição da riqueza e da maior contribuição do mais abastado para o atendimento dos interesses gerais. Como alguém tem maior benefício em face da comunidade em que vive, é justo que contribua na maior proporção."⁴⁹⁴

A *Teoria da compensação*, que se divide em compensação geral e compensação especial. A primeira possui poucos adeptos e é desconhecida dos autores em geral, tendo como fim compensar através do imposto progressivo, as desigualdades de riqueza decorrente dos próprios atos do Estado; a segunda, constitui um dos argumentos favoritos dos políticos que pretendem introduzir o imposto progressivo, para esta teoria, a proporcionalidade é o ideal, mas este ideal é destruído pela existência necessária de direitos de consumo, em geral regressivos, sendo indispensável buscar um contra-ponto no imposto progressivo sobre a renda, sobre o capital ou as sucessões. O que justifica a progressividade numa parte do sistema fiscal é a existência de regressividade em outra parte deste mesmo sistema.⁴⁹⁵ No Brasil, esta teoria, em seu aspecto especial, poderia ser justificada pela grande carga dos impostos indiretos, pela ausência de efetiva progressividade no imposto sobre a renda, sobre as grandes fortunas, sobre as sucessões, o que justificaria, por exemplo, a progressividade do IPTU no sistema jurídico brasileiro, como maneira compensatória inquestionável.

Convém salientar que, como todas as teorias que pretendem justificar a progressividade, é bastante criticada, inclusive pelo francês Louis SURET, que afirma tratar-se a teoria de compensação geral, uma teoria vaga e muito elástica

⁴⁹³ Cfe. SURET, Louis. *Op. cit.*, p. 455-456.

⁴⁹⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. O IPTU progressivo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 12, n. 43, p. 165, jan./mar. 1988.

⁴⁹⁵ Conforme Louis SURET (*Op. cit.*, p. 545-546).

para que se possa embasar um sistema qualquer de progressão, e a teoria da compensação especial, que se embasa na proporcionalidade do imposto uma teoria que não tem nenhuma justificação teórica, sendo mais uma concepção nebulosa que disfarça muitas vezes uma regressividade.⁴⁹⁶

A *Teoria do sacrifício*, igual, proporcional ou mínimo. A teoria do sacrifício igual atribuída a Stuart Mill, impunha para os contribuintes, sacrifício numa quantidade igual de "utilidades", podendo levar tanto à progressividade, como proporcionalidade e como à regressividade, dependendo da "curva de utilidade". Pelo princípio do sacrifício proporcional, a igualdade da tributação, se verifica através de sacrifícios proporcionais à utilidade total de cada contribuinte, podendo ser proporcional, progressivo ou regressivo diante da curva de utilidade. Ambas as teorias citadas, são de cunho individualista, pois consideram a igualdade da tributação entre contribuintes de diversas rendas.⁴⁹⁷

A teoria do sacrifício mínimo visa o mínimo de sacrifício para a coletividade "os impostos deveriam gravar antes de mais nada aqueles que têm uma utilidade marginal mínima, isto é, os *very rich*; quando a sua renda fosse trazida ao nível daqueles dos *rich*, também estes deveriam ser tributados; por fim, seria a vez daqueles que estivessem em condições econômicas inferiores".⁴⁹⁸

Conforme conclui Marciano Seabra de GODOI, a primeira teoria visa uma proporcionalidade, a segunda pende mais para uma progressividade e a terceira tende à igualação das rendas, sendo todas estas definidas pela ciência das finanças e de difícil aplicabilidade prática, no entanto sendo suficientes para demonstrar que a aplicação da progressividade é a que melhor atende a teoria do sacrifício e, conseqüentemente, a capacidade contributiva, além disso, a progressividade não pode ser rechaçada, pois possui cunho ideológico caro aos Estados Democráticos de Direito e do valor que o princípio da igualdade e da justiça possui nestes ordenamentos jurídicos, legitimando a progressividade também como técnica

⁴⁹⁶ *Ibidem*, p. 556. No original "*La théorie de la compensation générale est donc trop vague et trop élastique pour que l'on puisse songer à appuyer sur elle un système quelconque de progression*".

⁴⁹⁷ Cfe. UCKMAR, Victor. **Princípios comuns** ..., p. 91-92.

⁴⁹⁸ *Ibidem*, p. 91-92.

extrafiscal.⁴⁹⁹

Enfim, todas as teorias apresentadas, excetuada a da troca, que não possui nenhuma conformação jurídica sustentável, demonstram que a adoção da progressividade é o melhor meio para se atender a capacidade contributiva, a igualdade material e a justiça social.

Num Estado Social Democrático de Direito, como é o Brasil constitucionalizado, em que é imperiosa a redistribuição de renda, um dos instrumentos adequados, é a tributação progressiva, como acentua Raimundo Bezerra FALCÃO, no sentido de que para se por "em prática o princípio da redistribuição da renda nacional mediante o tributo, supõe-se a progressividade do sistema tributário e uma aplicação dos recursos provenientes dele que, se não aumente, pelo menos não neutralize essa progressividade."⁵⁰⁰

Considerando a finalidade da constituição do tributo, ter-se-á a progressividade fiscal e extrafiscal.

A *progressividade fiscal* tem como objetivo preponderante a arrecadação tributária para a manutenção dos cofres públicos e por conseqüência para a manutenção do Estado, estando atrelada aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, do mínimo vital, do não-confisco e da função social da propriedade, esta ligada especificamente ao dever fundamental de pagar tributos decorrente da existência de um bem que exteriorize riqueza e que faz com que o detentor desta, deva colaborar igualmente, considerando as desigualdades existentes na sociedade, mantendo os cofres públicos na parte que lhe caiba para viver em sociedade, dando atendimento a uma sociedade justa e solidária, realizando todos os princípios elencados cujo conteúdo já foi objeto de análise nos tópicos anteriores desta dissertação, sendo esta forma de tributação, estabelecida expressamente para o IPTU, no art. 156, §1º, inciso I do texto supremo, decorrendo tal previsão de uma Constituição que institui um Estado Social Democrático de Direito.

Pertinente colocar ainda que, em que pese, a doutrina majoritariamente ligar

⁴⁹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade** ..., p. 216-217.

⁵⁰⁰ Conforme Raimundo Bezerra FALCÃO (**Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 282-283).

a progressividade à igualdade⁵⁰¹, para alguns autores a progressividade não possui este fundamento, mas sim o princípio do Estado Social.

Este é o entendimento de José Casalta NABAIS ao afirmar que "a progressividade dos impostos [...], sempre têm por base o princípio do estado social enquanto suporte da justiça social."⁵⁰²

Entende-se, no entanto, que no Brasil, o Estado Social é uma das vigas mestras que fundamentam a instituição da progressividade, mas não é só este o fundamento da progressividade fiscal, pois tem-se a igualdade também como princípio norteador do sistema constitucional, realizada no sistema constitucional tributário, através do princípio da capacidade contributiva e delimitada pelos princípios do mínimo vital e da vedação de tributo com efeito confiscatório. A doutrina nacional neste sentido também se posiciona.

Geraldo ATALIBA, fundamentando-se em Fritz Neumark, que "demonstra que a 'capacidade tributária cresce mais do que proporcionalmente com respeito a seus indicadores (bases de tributação)" afirma que, em impostos integrantes de sistemas que buscam a redistribuição de renda, cuja Constituição tem cunho nitidamente social, como a brasileira, a progressividade não só aceitável como induzida.⁵⁰³

José Maurício CONTI, conclui "ser a progressividade princípio do sistema tributário que instrumentaliza a realização da capacidade contributiva e, por consequência, o princípio da igualdade, bem como leva a uma tributação justa e equitativa".⁵⁰⁴

Como instrumento realizador da justiça tributária e da igualdade, Roque Antonio CARRAZZA afirma que "A progressividade das alíquotas tributárias, longe

⁵⁰¹ Ver neste sentido o tema estudado sobre a igualdade tributária. Ainda se pode citar a opinião de Walter J. BLUM e Harry KALVEN JR. (*El impuesto progresivo: un tema difícil*. Trad. de Carlos Hernández de la Torre. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Ministerio de Hacienda, 1972, p. 197). Respectivamente jurista e economista da Universidade de Chicago que entendem que "*En resumen, la cuestión de la progresividad y de la igualdad simplemente la gran cuestión de la igualdad. Si se está persuadido de que la sociedad debería reducir las desigualdades económicas, no hay problemas verdaderos que antañan especialmente al uso de la progresividad para conseguir este resultado.*"

⁵⁰² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar tributos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 145, 577.

⁵⁰³ ATALIBA, Geraldo. *IPTU: progressividade ...*, p. 237.

⁵⁰⁴ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários ...*, p. 80.

de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária."⁵⁰⁵

Paul HUGON, assinala que "o imposto proporcional não é pois, um cálculo verdadeiro da capacidade contributiva, uma vez que não permite assegurar a igualdade de sacrifício. É pela progressividade do imposto que vamos procurar obter maior exatidão neste cálculo: *é pela progressividade que tenderemos a satisfazer a justiça fiscal no imposto.*"⁵⁰⁶

Octavio Campos FISCHER, entende que a progressividade "mostra-se como um desdobramento lógico e necessário dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Por isso, sequer precisaria estar expressamente prevista em relação ao Imposto de Renda."⁵⁰⁷

A *progressividade extrafiscal*⁵⁰⁸ visa finalidades outras, além da arrecadatória, a qual estará situada em segundo plano, pois muitas vezes a atuação estatal poderá determinar inclusive uma redução dos valores a serem recolhidos aos cofres públicos. Possui finalidades precipuamente interventiva e de regulação de comportamentos, visando o bem comum, atuando com fim econômico, social ou político, tendo como fundamento o poder de polícia do Estado.

Dentre as finalidades de uma tributação extrafiscal, Raimundo Bezerra FALCÃO, faz pertinente colocação quanto a instrumentalização do direito tributário para se atingir resultados econômicos e políticos como "reprimir a inflação, evitar desemprego e a recessão, desaquecer atividade econômica, proteger a indústria nacional, promover a redistribuição de renda nacional, nivelar fortunas, atuar sobre a densidade demográfica ou a distribuição espacial da população, entre muitos outros

⁵⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito** ..., p. 76.

⁵⁰⁶ HUGON, Paul. **O imposto: teoria moderna e principais sistemas**. São Paulo: Renascença, 1945, p. 74.

⁵⁰⁷ FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 167.

⁵⁰⁸ Para SCARCIOFFOLO, Aurélia Sampere. **Imposto predial** ..., p. 222. (p. 219-229). Na progressividade extrafiscal: "O tributo passa a ser estudado em outra dimensão, como se fosse um instrumento destinado a atingir determinada finalidade um meio de regular. Os constitucionalistas e financistas americanos, quando estudam os seus impostos sob o aspecto jurídico, costumam dividi-los no grupo dos chamados emanados do *power to tax* e dos que são empregados no exercício do *police power*, concluindo que todo gravame ou é exercício do poder de tributar, ou exercício do poder de polícia".

fins."⁵⁰⁹

Dentre as finalidades extrafiscais possíveis para o Imposto Predial e Territorial Urbano, Aires Fernandino BARRETO apregoa:

estimular o desenvolvimento urbano; assegurar o equilíbrio na concentração de atividades; facilitar a ocupação e o uso do solo ou ao fracionamento ordenado da terra; a possibilitar o agrupamento sistemático do comércio; a segregar as indústrias insalubres ou nocivas; a combater a especulação imobiliária; a restringir a ocupação da terra e o gabarito das construções; a estimular ou combater, em fim, tudo quanto enseje ou impeça o crescimento ordenado da cidade.⁵¹⁰

Verifica-se contudo, que a progressividade tanto fiscal como extrafiscal possuem limites na sua atuação, sujeitando-se aos limites do mínimo vital e do não confisco.

Delineia-se assim, o precípuo embasamento do princípio da progressividade fiscal, que é concretizar a capacidade contributiva e com isto a igualdade material e a realização de uma sociedade livre, justa e solidária, através da garantia da propriedade atrelada à sua função social, nestes quatro últimos fins vinculando-se também a progressividade extrafiscal, em um país envolto numa Constituição que garante um Estado Social Democrático de Direito e dá à propriedade uma função social, através de um governo republicano, formado por uma federação e garantido pelo princípio da tripartição de poderes, fulcrado na lei, expressão da democracia consolidada. Este é o perfil que deverá ser respeitado, pelos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e portanto, consolidado no Brasil.

Por fim, dever-se-á concluir que a *progressividade não necessita estar expressamente prevista na Constituição Federal*⁵¹¹, justamente por ser corolário da justiça social e da igualdade, *aplicando-se integralmente a todos os impostos*.

Nos Estados Unidos, desde 1898, se entendeu pela possibilidade, independentemente de qualquer previsão legal, da aplicação do princípio da

⁵⁰⁹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança** ..., p. 46.

⁵¹⁰ Conforme Aires Fernandino BARRETO (**A progressividade** ..., p. 165).

⁵¹¹ Este entendimento diverge da posição atual do Supremo Tribunal Federal, RE. n. 253.571-MG, j. 07.12.99, cujo voto do Ministro Sepúlveda Pertence considerou inconstitucional o IPTU progressivo de Belo Horizonte, justamente porque na época, não havia previsão expressa da progressividade na Constituição, o que veio a ser suprido posteriormente pela Emenda Constitucional nº 29/00. 07.12.99. DJU, n. 40, 25.02.00, Ata. n. 14.

progressividade tributária, conforme cita Victor UCKMAR.⁵¹²

Coloca Alcides Jorge COSTA

a progressividade pode aplicar-se a qualquer imposto. Todavia, há impostos que com ela não se compadecem, como p. ex., o ICMS, o IPI ou o imposto de importação. Ela é, porém, compatível com o imposto de renda e com os impostos sobre o patrimônio, para citar dois, apenas. Para aplicar-se a progressividade, não é necessário que a Constituição a preveja. Assim é que o texto constitucional fala em progressividade quando cuida do imposto de renda, mas é de notar-se que este imposto tem sido progressivo desde sua instituição no Brasil, embora as Constituições anteriores nada dissessem a respeito. O mesmo acontece com o imposto de transmissão *causa mortis*, progressivo até a reforma tributária de 1965. Pode voltar a sê-lo só a atual Constituição, ainda que esta não mencione a progressividade deste imposto. Por fim, a Constituição silencia a respeito da progressividade do imposto sobre as grandes fortunas, que a ela se presta muito bem.⁵¹³

Quanto à aplicação da progressividade a todos os impostos, Marçal JUSTEN FILHO, assinala que: "Quando impõe a submissão de todos os impostos à capacidade econômica do sujeito passivo, a Constituição consagra a progressividade. Aliás, a isonomia acarreta a imposição da progressividade relativamente ao sistema tributário em seu todo, não há como entender que a progressividade é peculiar ao imposto de renda."⁵¹⁴

Mesmo considerando-se o sistema constitucional espanhol, no qual vige a progressividade sob o ângulo geral do sistema, isto é, nos países como Itália⁵¹⁵ e Espanha⁵¹⁶, visa-se que haja a progressividade no conjunto do sistema tributário, e não necessariamente em cada espécie tributária, muitas vezes entendendo a doutrina que a progressividade se aplicaria apenas aos impostos ditos pessoais, pôde-se através da pesquisa bibliográfica, verificar que este entendimento não é uníssono nem mesmo na doutrina estrangeira. Martin Delgado, entende que a Constituição espanhola, ao compilar os princípios informadores do sistema tributário se aplica a todas as categorias tributárias "(*tasa, cotribución especial e impuesto*) y,

⁵¹² UCKMAR, Victor. **Princípios comuns** ..., p. 76, nota 13.

⁵¹³ COSTA, Alcides Jorge. IPTU: progressividade. Revista de Direito Público, São Paulo, a. 23, n. 93, p. 240, jan./mar. 1990.

⁵¹⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [ccord.]. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U, 1993. (caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18). p. 146.

⁵¹⁵ Art. 53, II da Const. Italiana, "O sistema fiscal inspira-se em critérios de progressividade".

⁵¹⁶ Art. 31º, nº 1 da Constituição Espanhola, "um sistema tributário justo inspirado nos princípios da igualdade e progressividade".

*en cuanto a los impuestos considera que afecta tanto a los impuestos directos como a los indirectos".*⁵¹⁷

Relativamente ainda ao sistema constitucional espanhol, Juan José Bayona de PEROGORDO e María Teresa Soler ROCH criticam os doutrinadores⁵¹⁸ que impedem a aplicação da progressividade a determinados tributos, pois não se deve falar em tributo progressivo e não progressivo, mas sim dos efeitos dos distintos tributos articulados em um sistema, em relação ao grau de progressividade alcançado pelo sistema.⁵¹⁹

Tem-se ainda autores na doutrina estrangeira,⁵²⁰ que defendem a aplicação da progressividade através de um imposto anual sobre o patrimônio líquido, tributo desejável como complemento do imposto sobre a renda.

No que tange ao sistema tributário argentino, Dino JARACH também afirma ser possível a aplicação de tributação progressiva sobre a propriedade imobiliária, inclusive tendo sido de aplicação na cidade de Buenos Aires, afirma o jurista que:

También es posible, y se há ensayado, la adopción de impuestos progresivos sobre la propiedad inmobiliaria en la forma más burda de una escala progresiva, de acuerdo com la valoración de cada inmueble, o en la forma más perfeccionada de una progresividad según el valor total de las propiedades de un solo contribuyente (14). [...]

*(14) Es ésta la evolución verificada recientemente en la República Argentina: el impuesto inmobiliario en la Provincia de Buenos Aires comprende un impuesto básico proporcional y uno adicional progresivo sobre la suma de valores de las propiedades de un mismo contribuyente.*⁵²¹

No Brasil, de acordo com o escólio de Roque Antonio CARRAZZA, "[...] em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos".⁵²²

⁵¹⁷ *Apud* PEROGORDO, Juan José Bayona de; ROCH, María Teresa Soler. **Derecho financiero**. Alicante: Liberia Compas, 1993, p. 232.

⁵¹⁸ Sainz de Bujanda *apud* (PEROGORDO; ROCH, *op. cit.*, p. 232), para Bujanda, a progressividade só pode ser aplicada aos impostos de natureza pessoal.

⁵¹⁹ *Ibidem*, p. 232-233.

⁵²⁰ Neste sentido a opinião do economista do departamento de assuntos fiscais, graduado na universidade de comércio de Tóquio, e colaborador de Harvard Law School, no programa internacional de imposição, Noburo TANABE (La imposicion sobre el patrimonio neto. In: **El impuesto sobre el patrimonio**. Trad. Fernando Breña. Madrid: Instituto de estudios fiscales/Ministerio de la hacienda., 1972, p. 79-169).

⁵²¹ (Os destaques não são do original). JARACH, Dino. Impuesto sobre el patrimonio y las sucesiones y donaciones. In: **El impuesto sobre el patrimonio** ..., p. 223.

⁵²² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito** ..., p. 74.

Com entendimento análogo, Américo Lourenço Masset LACOMBE afirma que "Todo imposto deve ser progressivo, sob pena de violação do princípio[...]" da capacidade contributiva. Assim, sendo, "A progressividade dos impostos que incidem sobre produtos e mercadorias manifesta-se na variação da alíquota, em virtude do grau de essencialidade do produto ou mercadoria[...]" Por outro lado, "No imposto sobre a renda, a progressividade exterioriza-se pela aplicação de alíquotas mais elevadas às faixas elevadas da renda tributável". Da mesma forma, "Nos impostos sobre o patrimônio, as alíquotas serão mais elevadas sobre bens de maior valor[...]"⁵²³.

Diante da temática ora desenvolvida, fica absolutamente clara a aplicação obrigatória da progressividade no Brasil, seja fiscal, seja extrafiscal, ao Imposto Predial e Territorial Urbano, e tratando-se de mensuração do imposto através da variação de suas alíquotas, a progressividade está contida dentro do aspecto quantitativo do imposto, e em sendo assim, a visualização da aplicação da progressividade especificamente ao IPTU, será feita quando da abordagem de sua regra-matriz de incidência, no conseqüente normativo, aspecto quantitativo - alíquota.

Passa-se, agora, ao estudo do Imposto Predial e Territorial Urbano propriamente dito, diante da necessidade do delineamento completo do imposto objeto de estudo, primeiramente fazendo-se uma análise *lato sensu*, isto é, através de uma visão histórica, da competência tributária, para a sua instituição, por meio do enfrentamento das falsas classificações do imposto, a imprestabilidade do direito estrangeiro para determinar a forma de tributação do IPTU no Brasil e a análise da regra-matriz de incidência da norma jurídica em seu aspecto genérico.

Por fim, visualizar-se-á o Imposto Predial e Territorial Urbano através de suas implicações, *strictu sensu*, analisando-se a regra-matriz de incidência do IPTU e suas implicações casuísticas.

⁵²³ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais** ..., p. 42.

4 DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO IMPLICAÇÕES "LATO SENSU"

4.1 O DIREITO POSITIVADO E SUA VISÃO HISTÓRICA

Para se fazer adequada interpretação do Imposto Predial e Territorial Urbano, vigente hoje no país, necessária se faz a análise histórica, nesse sentido, é o ensinamento do mestre José Roberto VIEIRA que afirma: "Descontado certo excesso no apontar a exclusividade do caminho histórico, não há sombra alguma de dúvida de que ao jurista, voltado para a compreensão do direito posto vigente e no anseio de contribuir para a ciência futura, *não é dado olvidar as experiências pretéritas*, sob pena inevitável de esquecer-lhes os acertos e repetir-lhes os erros."⁵²⁴

Diz Karl Engisch, com extrema sabedoria, que a verdade do jurista está condicionada historicamente⁵²⁵.

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é um dos mais antigos do Brasil e do mundo⁵²⁶, cada vez mais se tornando um tributo de grande interesse por parte dos respectivos entes tributantes, seja de cidades de primeiro mundo ou de terceiro, que agora começam a despertar para este imposto, ante a condensação das populações nas grandes cidades.

No Brasil, é uma importante fonte de recursos fiscais para os mais de 5.500 Municípios brasileiros que a cada dia são chamados a atender as mais diversas necessidades básicas, como saúde, educação, saneamento básico, obras de infraestrutura, programas sociais para populações carentes, dentre tantas outras expectativas de sua população.

⁵²⁴ VIEIRA, José Roberto. **Medidas provisórias**..., p. 115.

⁵²⁵ *Apud* DERZI; COÊLHO, **Do imposto** ..., p. 119.

⁵²⁶ Sua origem é antiquíssima, podendo ser encontrada em vários países. Em Roma, já havia o *tributum soli*, segundo cita Benardo Ribeiro de MORAES (**Curso de direito tributário: sistema tributário na Constituição de 1969**. São Paulo : RT, 1979, p. 395).

4.1.1 Período de 1799 a 1969

Dentre os registros históricos existentes, Aliomar BALEEIRO aponta a data de 19 de maio de 1799 como o marco inicial do imposto predial, então denominado "Décima Urbana"⁵²⁷, instituído pela Rainha D. Maria, afirmando que:

É velho, na competência dos Municípios brasileiros, o imposto predial, que, com o nome de 'décima urbana', tributava imóveis edificados. Em carta de 19.05.1799, a Rainha D. Maria assim dispôs: "atendendo ao nosso favor, que me proponho conceder-lhe, suprimindo os contratos de sal e pescaria das baleias, me proponho a estabelecer o imposto de décima, nas casas das cidades marítimas e a extensão do tributo do papel selado que já se paga nos meus domínios do continente da Europa."⁵²⁸

No entanto, a "Décima Urbana" só veio a ser efetivamente instituída no Brasil em 1808, com a chegada da família real portuguesa, através do alvará de 27 de junho de 1808, em documento outorgado no Palácio do Rio de Janeiro, instituído pelo Príncipe Regente D. João VI⁵²⁹, como ensina Themistocles Brandão CAVALCANTI:

Imposto Predial - Este imposto é local por natureza, e assim o foi desde a sua criação no Brasil pelo alvará de 27 de junho de 1808, por isso que recaía sobre os prédios urbanos em estado de serem habitados, situados na Corte e nas cidades, como tais considerados aqueles cuja população excedesse de 100 vizinhos. O critério para a arrecadação era o rendimento líquido do prédio (10%).

A lei de 3 de outubro de 1834 (arts. 36 e 39) tornou o imposto municipal. [...]

Imposto Territorial - Este imposto é talvez o mais antigo na genealogia dos impostos diretos, na opinião de certos autores. Ele recai sobre a propriedade imobiliária, e por isso mesmo, tem sido confundido com o imposto predial.

Dele, entretanto se distingue nitidamente, porque este recai sobre o imóvel construído e aquele sobre a terra, mesmo quando beneficiada.

É um imposto de características bem definidas.

Embora sujeito a um grande preparo doutrinário e parlamentar que vem desde 1843, o

⁵²⁷ "Décima" significa "os tributos ou impostos decretados, que *includem* e se cobram da base de um décimo dos rendimentos auferidos ou das riquezas produzidas [...] primitivamente a 'Décima Urbana' designava o tributo que recaía sobre o rendimento coletável de uma propriedade, o qual era devido ao erário público." SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, v. 2, p.11.

⁵²⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 243.

⁵²⁹ Neste mesmo sentido AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 185.

imposto territorial não obedeceu a uma construção legislativa uniforme talvez mesmo por ser de competência local, mas conservou as suas características próprias que definem suas tendências no sentido já assinalado.⁵³⁰

A "Décima Urbana", instituída pelo Príncipe Regente, caracterizou-se pelos seguintes elementos:

- a) os proprietários de todos os prédios urbanos que tiverem em estado de serem habitados desta Corte, e todas as demais cidades, vilas e lugares notáveis situados à beira-mar neste Estado do Brasil, e de todos os meus Domínios, menos da Ásia, que pela decadência em que se acham, merecem essa isenção, e os que pertencem às Santas Casas de Misericórdia pela piedade de seu instituto, pagarão daqui por diante, anualmente, para a minha real Fazenda, dez por cento de seu rendimento líquido;
- b) prédios urbanos serão reputados todos aqueles que, segundo as demarcações das Câmaras respectivas, fiquem compreendidos nos limites das cidades e vilas, lugares notáveis.⁵³¹

Salienta Bernardo Ribeiro de MORAES que, de rendimento líquido, no Brasil, a base de cálculo passou a ser o valor locativo do imóvel, seja real, nos termos dos contratos de aluguéis avençados, ou ainda, arbitrado, quando os imóveis não se encontravam alugados.⁵³²

O valor arrecadado sob a denominação de "décima urbana" era incorporado às rendas provinciais, nos termos da lei de 31.10.1832.⁵³³

A Lei Imperial n.º 58, de 8 de outubro de 1833⁵³⁴, que orçava a receita e fixava a despesa para o ano financeiro de 1834-1835, trouxe uma tentativa parcial de discriminação de rendas públicas entre o governo central e as províncias. Pelo artigo 35, o imposto ora examinado recebeu o seu primeiro passo descentralizante, passando para a competência tributária das províncias. Assim, a décima dos prédios urbanos sai da competência do governo central para ficar com o governo provincial.

Segundo o magistério de Aires Fernandino BARRETO, o nome "Décima"

⁵³⁰ CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **A Constituição Federal comentada**. Rio de Janeiro: José Konfino, 1948, v. 1, p. 365-366.

⁵³¹ Conforme Sacha Calmon Navarro COELHO (**Comentários** ..., p. 259).

⁵³² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso** ..., p. 417.

⁵³³ SILVA, José Afonso da. **Fundamentos do direito tributário e tributos municipais**. São Paulo: José Bushatsky, 1978, p. 100.

⁵³⁴ Conforme Bernardo Ribeiro de MORAES (**Compêndio de Direito Tributário**. 5. ed. rev. aum. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1996, v. 1, p. 122).

manteve-se até o ano de 1873, quando se passou a denominar de "imposto sobre prédios" e após (1881), "imposto predial".⁵³⁵

Proclamada a República, com a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil em 24 de fevereiro de 1891, (art. 9.º, item 2.º), a tributação do imposto predial e territorial urbano era de competência das Províncias e depois dos Estados Federados.

Foi no início da República que o imposto em questão passou a recair sobre os imóveis sem edificação, sobre os terrenos, eis que muitos proprietários, senhores de terrenos nos melhores bairros, nem os aproveitavam em edificações e nem os vendiam para que outras pessoas edificassem. Impunha-se a criação de um imposto que viesse tornar desvantajosa a conservação desses terrenos sem edificação. Rui Barbosa, em 1881, chegou a propor a criação de uma taxa sobre a terra, para funcionar como uma multa a ser exigida dos proprietários de terrenos sem edificações e sem cultura, considerados bens mortos ou improdutivos, tanto para os seus proprietários como para o próprio Estado.

Somente com a Constituição de 1934, art. 13, parágrafo 2.º, inciso II, é que passou a competência do imposto predial a ser dos Municípios⁵³⁶, tendo sido previsto juntamente com o territorial urbano, impostos tratados diferentemente, sendo o predial cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda. A competência dos Estados-membros (art. 8.º, inciso I, letra "a") passa a ser para a instituição do imposto territorial rural.

A Carta Política de 1937 (art. 28, inciso II) não alterou a competência tributária para legislar sobre o imposto predial e territorial urbano, continuando o imposto dos Municípios. Apenas o imposto territorial rural ficou na competência dos Estados-membros, fato que durou até 21 de novembro de 1961, quando a Emenda Constitucional n.º 5 passou esse imposto para a competência dos Municípios.⁵³⁷

No que se refere à autonomia municipal no período de 1930 a 1937, Cláudio

⁵³⁵ BARRETO, Aires Fernandino. **Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**: direito tributário. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 3.

⁵³⁶ Constituição de 1934, art. 13 [...] Parágrafo segundo - "Além daqueles de que participam, ex vi dos artigos 8.º parágrafo 2.º e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios: [...] II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou cédula de renda;"

⁵³⁷ Conforme MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio**..., p. 144-146.

PACHECO assinala que a Constituição de 1934 foi um precedente efetivo para a concretização estrutural futura dos Municípios.

Veio a Constituição de 1934 estender à área municipal a distribuição de rendas. Mas, antes e depois de sua promulgação, nos dois intervalos discricionários encetados em 1930 e 1937, os Municípios estiveram, não só no terreno tributário, como no terreno político administrativo, rigidamente subordinados aos Estados Federados. Novamente definharam as suas receitas. E agora os Estados chegavam a confiscar parcialmente as suas rendas, impondo-lhes, ao sabor da sua superioridade político administrativa, o pagamento de contribuições para os cofres estaduais. Por outro lado, os tributos atribuídos pela Constituição de 1934 aos Municípios, que eram os impostos de licenças, os impostos predial e territorial urbanos, o imposto sobre diversões públicas, o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais e as taxas sobre serviços públicos municipais, não alcançavam suficiente rentabilidade. Mas o certo é que a Constituição de 1934 estabeleceu o precedente de conferir autonomia tributária aos Municípios, o qual teria de ser respeitado nas preceituações constitucionais posteriores.⁵³⁸

A Constituição de 1946, art. 29, inciso I, manteve a competência dos Municípios.⁵³⁹

Em 1.º de dezembro de 1965, a Emenda Constitucional n.º 18, promoveu uma reforma tributária. O sistema tributário brasileiro sofreu grandes alterações, não tendo a comissão de reforma tributária encontrado fundamento para dois impostos gravando o mesmo objeto (propriedade imobiliária), pois tanto o imposto predial como o imposto territorial urbano possuíam a mesma sistemática e o mesmo conceito, unificando em um só imposto, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 10 da Emenda Constitucional 18/65).⁵⁴⁰

Conforme sintetiza Hely Lopes MEIRELLES:

Pela Constituição Federal de 1946 competia ao Município, entre outros, o imposto predial e territorial urbano (art. 29, I), que a EC 5, de 1961, separou em imposto sobre a propriedade territorial urbana e rural e imposto predial. Posteriormente, a EC 10, de 1964, retirou da competência municipal o *imposto sobre a propriedade territorial rural*, atribuindo-o à do Estado-membro, conservando, entretanto, os impostos *territorial urbano e predial*, privativos do Município, como tributos distintos, até a aglutinação feita pela EC 18, de 1965.⁵⁴¹

⁵³⁸ PACHECO, Cláudio. **Tratado das Constituições brasileiras**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965, v. 4, p. 146-151.

⁵³⁹ Constituição Federal de 1946, art. 29. "Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2.º e 4.º do artigo 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhe forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos: I- predial e territorial urbano".

⁵⁴⁰ Conforme MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio...**, p. 157-158.

⁵⁴¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, p. 195.

Com a reforma tributária de 1965, o imposto sobre a propriedade imobiliária passou a ser um tributo sobre o patrimônio, sendo que o Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25.10.66, unificou a base de cálculo, passando a mesma ser considerada como o valor venal do imóvel.⁵⁴²

Pela Emenda Constitucional n.º 10, de 9 de novembro de 1964, a discriminação constitucional de rendas tributárias foi novamente alterada, passando a competência para legislar sobre o imposto territorial rural, para a União (art. 2.º), como instrumento de reforma agrária, a partir de janeiro de 1965, posição reiterada pela EC 18 de 1965 e mantida pela EC n.º 1 de 1969, art. 21, inciso III, combinado com o artigo 24, parágrafo 1.º.

A Constituição de 1967, art. 25, inciso I e a Emenda Constitucional n.º 1 de 1969, nos termos do art. 24, inciso I, estabeleceram:

Art. 24 - Compete aos municípios instituir imposto sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana.

4.1.2 A Constituição Federal de 1988

A Constituição da República de 1988 previu no Título VI, "Da Tributação e do Orçamento", Capítulo I, "Do Sistema Tributário Nacional", art. 156, inciso I, a competência do Município para instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, e no título VII, "Da Ordem Econômica e Financeira", Capítulo II, "Da Política Urbana", art. 182, parágrafo 4º, inciso II.

A Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, publicado no D.O.U. de 14.09.00, deu nova redação ao parágrafo 1.º do art. 156 da CF, estabelecendo que, sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, parágrafo 4.º, inciso II, o IPTU pode ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Ainda quanto à tributação extrafiscal do IPTU, em razão da concretização da função social da cidade, em 10 de julho de 2001, entrou em vigor o "Estatuto da

⁵⁴² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso** ..., p. 417.

Cidade", Lei nº. 10.257, que prevê que se forem descumpridas as condições e os prazos previsto em lei municipal específica sobre o parcelamento, edificação ou utilização compulsórios, ou não sendo observadas as etapas designadas para as construções de grande porte, o Município procederá a aplicação do IPTU progressivo no tempo.

4.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIR O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO

4.2.1 A Competência Tributária

A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal têm suas competências delimitadas exaustiva e expressamente pelo texto constitucional, as quais decorrem do que estabelecem os princípios federativo, da autonomia municipal e distrital, destacando-se dentre as várias competências, a competência tributária.

Segundo Roque Antonio CARRAZZA, a competência tributária é a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Trata-se de uma competência originária, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição.⁵⁴³

O Código Tributário Nacional prescreve em seu art. 7º:

Art. 7º - A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra.

Segundo o escólio de Paulo de Barros CARVALHO "A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar

⁵⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, p. 414-415.

para a produção de normas jurídicas sobre tributos."⁵⁴⁴

Para que se possa compreender adequadamente a competência tributária, que é anterior à existência do tributo, plasmada no plano constitucional, esta não pode ser confundida com a capacidade tributária ativa, que se contrapõe à capacidade tributária passiva, e é objeto de previsão por parte do legislador, e está no plano do desempenho das competências.⁵⁴⁵

Roque Antonio CARRAZZA se expressa no mesmo sentido, afirmando que "A competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há que falar mais em competência tributária (direito de criar o tributo), mas somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponiblel)."⁵⁴⁶

A competência tributária encontra limites estabelecidos na Constituição Federal de 1988, dentre eles, a observância das normas constitucionais, nas quais devem ser observados os princípios já estudados como o federativo, da autonomia municipal, da igualdade, da tripartição de funções, do não confisco, etc.

Como objetivamente afirma Roque Antonio CARRAZZA, a competência tributária já nasce limitada; a Constituição é a Carta das competências, mas esta não cria tributos, apenas discrimina competências⁵⁴⁷.

4.2.2 Características da Competência Tributária

Quanto às características da competência tributária, mais uma vez Roque Antonio CARRAZZA nos dá as diretrizes, sendo elas: "I – privatividade; II indelegabilidade; III – incaducabilidade; IV- inalterabilidade; V – irrenunciabilidade; e VI – facultatividade do exercício"⁵⁴⁸. Indelegável e irrenunciável, o titular não pode transferi-la no todo ou em parte, nem renunciá-la; incaducável, significa que perdura

⁵⁴⁴ Conforme CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, p. 212.

⁵⁴⁵ *Ibidem*, p. 213.

⁵⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso...**, p. 418-419.

⁵⁴⁷ *Ibidem*, p. 420-422.

⁵⁴⁸ *Ibidem*, p. 428.

no tempo, ocorre a incaducabilidade da função legislativa, isto é a aptidão para criar lei *in abstracto*; é inalterável, eis que não pode ser ampliada ou restringida; é facultativo, pois o ente político pode ou não criar o tributo, ou criá-lo parcialmente, como no caso da União em relação ao imposto sobre grandes fortunas.

Quanto a estas características, Paulo de Barros CARVALHO concorda que a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício da competência, já a privatividade, a alterabilidade e a facultatividade não se sustentam⁵⁴⁹. A União, em caso de guerra externa, poderá instituir impostos extraordinários, art. 154, II da CF/88, ficando a privatividade reduzida à faixa de competência do Poder Público Federal; a alterabilidade pode ocorrer através de reforma constitucional; quanto à facultatividade esta fica prejudicada no caso de instituição do ICMS, eis que qualquer Estado-membro ou o Distrito Federal não pode deixar de legislar sobre esta exigência.

4.2.3 Imunidade, Isenção e Não-Incidência.

Tem-se ainda que analisar a imunidade, a isenção e a não incidência tributária, diante das implicações destas com a competência tributária.

Não incidência é tudo o que estiver fora do campo da previsão legal, são fatos não jurígenos, irrelevantes para o direito tributário.

A não incidência pode ser de fato e de direito. É de fato, quando há a inocorrência do fato abstratamente previsto na hipótese de incidência; e de direito, quando há a existência de regra jurídica expressa dizendo que não se configura determinado fato, hipótese de incidência tributária.

Nesses termos, tem-se a não incidência constitucional, que é a imunidade, a qual possui caráter permanente e a não incidência legal, que é a isenção, a qual possui caráter transitório, podendo ser revogada pelo legislador.

A Constituição Federal, em várias passagens, alude à incidência e à não-incidência, como exemplo tem-se o art. 153, §2.º, inciso II, §3.º, inciso III, §5.º, art.

⁵⁴⁹ Conforme CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 217-223.

155, §2.º, inciso II, IX, X, etc.

A imunidade é bastante discutida pela doutrina nacional.

Aliomar BALEEIRO⁵⁵⁰ afirma que a imunidade é um limite constitucional ao poder de tributar.

Ocorre que esta conceituação não oferece o traço distintivo em relação a outros princípios, sendo uma fórmula genérica e com terminologia inadequada, eis que no Estado Federado não se deve falar em poder, mas em divisão de competências.

Para José Souto Maior BORGES, a imunidade é hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada⁵⁵¹.

Esta definição é feita de forma negativa, isto é, pela não incidência, e esta é a consequência da imunidade e não a sua causa.

Para Amílcar de Araújo FALCÃO⁵⁵², a imunidade é uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações, apenas por disposição constitucional.

O autor utiliza o termo não-incidência, o qual possui ambigüidade, não esclarecendo se a norma constitucional não incide, se inexistente subsunção.

Bernardo Ribeiro de MORAES salienta a condição de verdadeiras limitações constitucionais às competências tributárias, consubstanciando hipóteses de não incidência juridicamente qualificadas no texto Supremo.⁵⁵³

Para José Afonso da SILVA⁵⁵⁴, as imunidades excluem o poder de tributar.

Ocorre que a regra imunizante auxilia o legislador a identificar o seu âmbito de competência, não suprimindo ou excluindo sua competência tributária. Só se pode admitir a exclusão de algo que já existisse previamente.

O professor Paulo de Barros CARVALHO, após fazer a análise da doutrina dissonante, chega à conclusão de que a imunidade é uma regra de estrutura que

⁵⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações** ..., p. 12.

⁵⁵¹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. atual. São Paulo : Malheiros, 2001, p. 218.

⁵⁵² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 3. ed. São Paulo: RT, 1974, p. 117.

⁵⁵³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Sistema tributário na Constituição de 1969**. São Paulo: RT, 1973, p. 467.

⁵⁵⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso**..., p. 699.

define positiva ou negativamente as competências das pessoas políticas. Afirma o autor que a imunidade é uma "classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas."⁵⁵⁵

A imunidade tributária não pode ser confundida com a isenção, aquela tem sede constitucional, é regra de estrutura dirigida ao legislador, não podendo ser recusada, nem renunciada, cria ao destinatário o direito subjetivo de não sofrer a ação tributária, colaborando para desenhar a competência tributária das pessoas políticas.

Quanto à isenção, o grande mestre da PUC de São Paulo, professor Paulo de Barros CARVALHO, mais uma vez, após enfrentar a doutrina dissonante, conceitua isenção como regra de estrutura, sendo o fenômeno jurídico pelo qual um dos critérios da regra-matriz de incidência da tributo (material, espacial, temporal, pessoal) tem seu campo de abrangência reduzido ou mutilado por lei.⁵⁵⁶

O fundamento da isenção é o relevante interesse público, tendo como pressuposto sua instituição por lei, o princípio da competência, da autonomia municipal e da segurança jurídica.

Ainda quanto às imunidades tributárias, normas que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos, cabe abordar aquelas que têm implicação direta com o IPTU, dentre elas estão: a imunidade recíproca (art. 150, VI, a da CF/88); a imunidade dos templos de qualquer culto, (art. 150, VI, b da CF/88); a imunidade dos partidos políticos e das instituições educacionais ou assistenciais (art. 150, VI, c da CF/88).

⁵⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 179.

⁵⁵⁶ *Ibidem*, p. 182.

4.2.4 Imunidade Recíproca

A imunidade recíproca decorre da igualdade dos entes constitucionais, do princípio federativo e da autonomia municipal.⁵⁵⁷

Desta imunidade decorre a impossibilidade dos Municípios exigirem o IPTU dos imóveis dos demais entes federados, bem como de suas autarquias, quanto aos imóveis que estiverem sendo utilizados nas suas finalidades essenciais, nos termos do art. 150, §2.º da CF/88. Mas conforme escólio de Paulo de Barros CARVALHO, esta imunidade "não se aplica aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que grave a promessa de venda e compra de bens imóveis."⁵⁵⁸

4.2.5 Imunidade dos partidos políticos e das instituições educacionais ou assistenciais

No que concerne à imunidade tributária, vale lembrar que o artigo 150, inciso VI, letra "c" da Constituição Federal, assim estabelece:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, *atendidos os requisitos da lei* (grifo não consta do original).

Portanto, para que o destinatário da norma imunizante possa beneficiar-se da imunidade constitucional tributária assim prevista, deve o mesmo atender, estreme de dúvidas, aos requisitos estabelecidos em lei complementar, quais sejam, aqueles do artigo 14 do Código Tributário Nacional:

Art. 14 - O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

⁵⁵⁷ *Ibidem*, p. 183.

⁵⁵⁸ *Ibidem*, p. 184.

- I. não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;
- II. aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos constitucionais;
- III. manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Para o enquadramento como imune de uma instituição sem fins lucrativos, se exige uma análise detalhada do cumprimento dos requisitos da lei, para evitar-se que haja um desvirtuamento de tal benefício, pois algumas instituições, embora formalmente intituladas como de caráter assistencial, se revestem, em realidade, de verdadeiras empresas, descaracterizando o motivo de ficarem imunes aos impostos.

A regularidade fiscal de tais entidades compete ao Fisco.

Portanto, como já foi dito, o cumprimento dos requisitos do artigo 14 do CTN é elemento indispensável para a concessão da imunidade, conforme o entendimento da nossa melhor doutrina e jurisprudência, inclusive no sentido de se detectar distribuições disfarçadas de lucros e evitar o desvirtuamento do beneplácito.

Misabel de Abreu Machado DERZI ensina que:

Vê-se que é bastante justificável o temor de que por meio de fraudes e de simulações, a imunidade se expanda para alcançar, na prática, atividades desenvolvidas por motivos econômicos e interesses privados.

Após a Constituição de 1988, nem mesmo os partidos políticos têm personalidade jurídica de direito público, mas adquirem personalidade "na forma de lei civil". Cabe exigir que partidos políticos, sindicatos, instituições de educação e de assistência social cumpram a Constituição, a lei e que seus estatutos estejam adequados ao desempenho daquelas atividades essenciais que gozam da imunidade.

Compete à Administração Fazendária fiscalizar a ausência de capacidade econômica, de fins lucrativos e de aplicação de renda no exterior das instituições de educação e de assistência social, razão pela qual não é suficiente verificar apenas a "não-distribuição de lucros" durante a vida da associação ou da sociedade civil por meio do exame de seus livros e de balanço.

A interpretação correta da Constituição Federal e do art. 14 do Código Tributário Nacional exige que se investiguem os estatutos sociais (além da escrita contábil) dessas instituições para identificar:

A natureza "não-lucrativa" da atividade e a aplicação de seus resultados;

O destino do patrimônio líquido da sociedade, em caso de dissolução ou término de suas atividades;

A impossibilidade de alienação onerosa, por parte de seus sócios, de "quotas" ou outras "participações".

É que muitas dessas sociedades civis, sem fins lucrativos, podem cumular patrimônio ao

longo de certo período. Ora, não tem sentido reconhecer a imunidade, se encerradas as suas atividades, ou no curso delas, o grupo restrito de seus associados se beneficiar com a incorporação desses bens ao seu patrimônio pessoal, bens formados à custa de uma renúncia à receita, que onera a coletividade. O Código Tributário Nacional proíbe não apenas a distribuição de lucros, de participação no resultado, mas ainda a de patrimônio, durante a vida da instituição ou no seu término.⁵⁵⁹

Pretende a Constituição Federal, com a imunidade tributária sob análise, facilitar a consecução de objetivos sociais, onde tais entidades assumem junto com o Estado, parcela assistencial ou educacional. Portanto, para facilitar a consecução de seus objetivos sociais, são as mesmas agraciadas com imunidades a impostos, justamente para que toda a renda, ou serviço ou patrimônio que possuam seja investido em favor do próximo, sendo condição *sine qua non* para que se obtenha o beneplácito constitucional que os requisitos estabelecidos pelo CTN sejam inteiramente, isto é, cumulativamente observados.

⁵⁵⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ...**, p. 318-319.

4.2.6 Imunidade dos Templos de Qualquer Culto

Quanto à imunidade dos templos de qualquer culto, a mesma embasa-se no princípio da liberdade de crença e prática religiosa, art. 5.º, incisos VI a VIII da CF/88, e também tem implicação direta com o IPTU, eis que diz respeito a imóveis situados em área urbana.

Segundo Paulo de Barros CARVALHO, a interpretação deve ser ampla, sendo possível imunizar "todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambólicas, extravagantes ou exóticas que sejam."⁵⁶⁰

Mas como ressalta Aliomar BALEEIRO, "Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertencas adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa."⁵⁶¹

Ainda quanto à respectiva imunidade, prossegue BALEEIRO, em disposição que aqui se acata, no sentido de que "não são imunes ao imposto predial casas de aluguel ou terrenos do Bispado ou da paróquia etc."⁵⁶², eis que a norma imunizante ainda que deva ser interpretada amplamente, não se pode evadir para raias constitucionalmente não previstas⁵⁶³.

4.2.7 Competência Tributária Municipal

A competência para tributar a propriedade predial e territorial urbana está disposta expressamente no art. 156, inciso I⁵⁶⁴, da Constituição Federal de 1988, destacando-se que a competência é, como já se viu, indelegável, irrenunciável e

⁵⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**..., p. 185.

⁵⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações**..., p. 311.

⁵⁶² *Ibidem*, p. 312.

⁵⁶³ Neste sentido já decidiu o Supremo Tribunal Federal (BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Rel: Min. Thompson. RE. 85.139, DJ. 17.09.1976, p. 8.055), afirmando que o terreno da instituição religiosa, enquanto não for ocupado pelo templo, está sujeito ao Imposto Territorial Urbano.

⁵⁶⁴ CF/88. Art. 156. "Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I. propriedade predial e territorial urbana".

incaducável.

Clara é a amplitude da competência municipal na Constituição Federal:

Art. 30 - Compete aos Municípios:

I. legislar sobre assuntos de interesse local;

II. suplementar a legislação federal e estadual no que couber;

III. instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

[...]

VI. promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;"

Sobre competência municipal, escreveu Hely Lopes MEIRELLES: "Na utilização desses direitos constitucionais não há prevalência da lei federal ou estadual sobre a municipal. O governo local é que prevê a Administração em tudo quanto respeite ao interesse local do Município, repelindo por inconstitucional, qualquer intromissão de outro órgão, autoridade ou poder."⁵⁶⁵

O Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, possui o *status* de lei complementar quando versa sobre conflitos de competência, limitações constitucionais ao poder de tributar ou estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária, nos termos do que prevê o art. 146 da CF/88, sendo que só os comandos contidos nesses conceitos devem ser assim recepcionados.

Neste contexto, o art. 32 do CTN dispõe que: "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 acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município."

Sendo assim, o Município tem plena competência tributária para legislar sobre o IPTU, seja de caráter fiscal ou de caráter extrafiscal, eis que a Constituição Federal, ao traçar as competências tributárias, deixou claro quais os fatos-signos presuntivos de riqueza sobre os quais a tributação deverá incidir.

⁵⁶⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.* p. 82.

É a autonomia municipal, estabelecida nos artigos 18, 29⁵⁶⁶ e 30 da Constituição Federal, que fundamenta a competência tributária constitucionalmente atribuída aos Municípios, sendo que aquela deriva do princípio da isonomia das pessoas políticas de direito público.⁵⁶⁷

O Distrito Federal, sendo vedada sua divisão em Municípios, lhe são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e aos Municípios, nos termos dos arts. 32, § 1.º e 147 da CF/88.

A União, em Território Federal, não dividido em Municípios, terá a competência para instituir o IPTU, nos termos do art. 147 da CF.

Diante de todo o contexto constitucional, a competência tributária dos municípios é um corolário impostergável da possibilidade da instituição do IPTU com o exclusivo delineamento outorgado pelo legislador municipal, isto, desde o princípio da Constituição Federal de 1988, com o fito de se atingir a função social da propriedade, esteja ela contida em um contexto de política urbanística ou em um contexto genérico, objetivando o atingimento da justiça social através de uma melhor distribuição de riquezas, sob a égide dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, com a eleição da progressividade das alíquotas, seja com finalidade fiscal ou extrafiscal.

4.3 IPTU – IMPOSTO REAL OU IMPOSTO PESSOAL: UM FALSO PROBLEMA

Quanto à classificação dos impostos, várias são as perspectivas que podem ser utilizadas, dentre elas: a finalidade do imposto, fiscal e extrafiscal; a riqueza ou a realidade econômica onerada, sobre a produção, a circulação e sobre o patrimônio; a forma de cálculo do imposto, proporcionais, fixos, progressivos ou regressivos; o objeto do imposto, jurídico ou econômico.

Os impostos podem ser classificados ainda, em diretos e indiretos, estes

⁵⁶⁶ Art. 29 da CF – "O Município rege-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de 10 dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:"

⁵⁶⁷ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Imposto** ..., p. 37.

repercutem, sendo transferido o ônus do pagamento do imposto para terceiro que não realizou o fato jurídico tributário, aqueles não repercutem, levando-se em conta a capacidade contributiva de quem efetivamente pratica o fato jurídico tributário.

Os impostos diretos se subdividem em reais e pessoais, estes se referindo a pessoas e aqueles a coisas. Como enfoca Valéria Cristina Pereira FURLAN⁵⁶⁸, "conforme se acentue a importância do aspecto material terá o imposto real; e, diversamente, preponderando o aspecto pessoal teremos o imposto dito pessoal".

Demonstra Roque Antonio CARRAZZA que, juridicamente, todos os impostos são pessoais, na medida em que o contribuinte é sempre uma pessoa (física ou jurídica)⁵⁶⁹. Deste modo, no pólo passivo das obrigações impositivas só poderia figurar uma pessoa, nunca uma coisa.

Isto é o que também se pode depreender das lições de Alfredo Augusto BECKER quando leciona que, "A relação jurídica tem dois pólos: o positivo e o negativo. A pessoa (física ou jurídica) é o único pólo 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."⁵⁷⁰

Invocando a teoria kelseniana, Valéria Cristina Pereira FURLAN afirma que:

Doutra parte, não existem, juridicamente falando, impostos reais, pois, se entendermos que a relação jurídica só pode acontecer entre duas pessoas, entre dois sujeitos – teoria kelseniana –, o imposto também, como toda relação jurídica, sempre será pessoal; até porque o imóvel não paga imposto, quem paga imposto é o proprietário do imóvel ou o seu possuidor, no caso do IPTU.

Ademais, o aspecto material da hipótese de incidência dos impostos visa, precisamente, a auferir a capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária, para que todos possam vir a ser tributados igualmente, isto é, conforme sua capacidade contributiva.⁵⁷¹

Deve ser acatada a fundamentação de Valéria Cristina Pereira FURLAN⁵⁷², pois considerar-se a repercussão econômica do fato, no lugar do critério material da

⁵⁶⁸ *Ibidem*, p. 30.

⁵⁶⁹ CARRAZZA. Roque Antonio. **Curso de direito** ..., p. 443.

⁵⁷⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 341.

⁵⁷¹ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Op. cit.*, p. 32.

⁵⁷² Conforme entendimento de Valéria Cristina Pereira FURLAN (*op. cit.*, p. 32-35).

hipótese de incidência da norma tributária, repudiando a classificação dos tributos em vinculados e não vinculados, contido no âmago do sistema constitucional tributário, fazendo prevalecer a classificação de tributos reais e pessoais, classificação econômica e não jurídica, rechaça-se a aplicação integral do princípio da capacidade contributiva, indo de encontro com o princípio da isonomia, o que não se pode admitir.

A respeito do tema Misabel de Abreu Machado DERZI e Sacha Calmon Navarro COÊLHO, com propriedade pontuam que, "*Impostos pessoais* são aqueles em que o legislador leva em consideração a capacidade contributiva, no momento de quantificar o tributo, então devemos, por força desse princípio, concluir que todos os impostos devem ser pessoais. O imposto incidente sobre a propriedade imobiliária sujeita-se, como qualquer outro, à igualdade tributária do art. 153 da Constituição Federal."⁵⁷³

Concluem os autores:

- a) *que todos os impostos, a rigor, são pessoais*, pois não há tributos que incidam sobre coisa em si, e a norma jurídica só regula comportamento das pessoas;
- b) que o imposto sobre a propriedade imobiliária urbana tem como pressuposto o direito de propriedade, noção jurídica que inclui, necessariamente, a pessoa do titular do direito;
- c) nenhuma restrição, recomendação ou proibição existe no texto constitucional quanto à progressividade, proporcionalidade ou seletividade das alíquotas do IPTU, não podendo o Poder Judiciário estabelecer normas que tolham o Poder Legislativo Municipal, proibindo-o de regular o tributo dessa ou daquela forma, prendendo-a a amarras ou freios inconstitucionais [...]"⁵⁷⁴.

Correto o entendimento de Valéria Cristina Pereira FURLAN quando sustenta que "todos os impostos têm natureza pessoal, pois revelam um vínculo jurídico entre pessoas. Coisas não podem figurar como sujeitos passivos ou ativos das obrigações jurídicas"⁵⁷⁵, sendo absolutamente admissível a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao IPTU.

No mesmo sentido é o escólio do Professor Roque Antonio CARRAZZA, segundo o qual afirma que "O princípio da capacidade contributiva, insculpido no

⁵⁷³ DERZI; COÊLHO. *Do imposto...*, p. 305.

⁵⁷⁴ *Ibidem*, p. 309.

⁵⁷⁵ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Op. cit.*, p. 162.

§1.º do art. 145, da Constituição, irradia efeitos sobre o IPTU, de tal sorte que o proprietário de imóvel mais luxuoso há de ser proporcionalmente mais tributado, por meio deste imposto, do que o proprietário de imóvel mais modesto."⁵⁷⁶

O mestre paranaense, José Roberto VIEIRA, citando Pontes de MIRANDA entende a relação jurídica como sendo:

Um laço exclusivamente pessoal, inter-humano, nunca um vínculo entre pessoa e coisa, mesmo quando se atribui um direito real ao sujeito ativo, situação em que se tem o sujeito passivo dito total (todas as demais pessoas). Ensina Pontes de MIRANDA: "O vínculo entre o homem [...] e a coisa seria extrajurídico. O vínculo é entre o sujeito de direito e as outras pessoas, a respeito da coisa."⁵⁷⁷

Merece ainda destaque o entendimento de Rejane Batista de Souza BARBOSA, que conclui ser absurda a afirmação de que o imposto real não admitiria a consideração das condições pessoais do contribuinte, por se relacionar com a coisa a ser tributada, e não com a pessoa, desprezando-se a estrutura da norma tributária:

Pois tal classificação se lastreia em considerações econômicas e não jurídicas, que desprezando a estrutura da norma tributária, tão-somente acentuam um dos aspectos da relação jurídica tributária, com base na maior aptidão dos impostos ditos pessoais, para serem personalizados. Em todo o imposto haverá um sujeito passivo e um índice de riqueza na materialidade da hipótese de incidência, sendo evidente que este sujeito terá suas particularidades econômicas, que poderão ser consideradas pelo legislador tributário na instituição do imposto.

[...]

Destacado o forte conteúdo econômico dessas classificações e a sua importância relativa no estudo jurídico, entendemos que todos os impostos possibilitam que o legislador lhes imprima caráter pessoal.

*É verdade que essa personalização apresentar-se-á de forma variada e em diferentes graus, mesmo porque distintos são os índices adotados para expressar a capacidade contributiva. Todavia a maior ou menor aptidão de um imposto para considerar os caracteres pessoais do contribuinte não afasta por completo a possibilidade de personalização.*⁵⁷⁸

Não há dúvida de que o IPTU, classificado por muitos como tributo real,

⁵⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Impostos municipais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 14, n. 52, p. 156. abr./jun. 1990.

⁵⁷⁷ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 65.

⁵⁷⁸ (Os destaques não constam no original). BARBOSA, Rejane Batista de Souza. **O princípio da capacidade contributiva** ..., p. 181-182.

pode vir a ser personalizado, claro que com menor grau de personalização do que o imposto de renda, por exemplo, mas em momento algum lhe será afastada esta conotação, sob pena de serem inobservados os princípios que lhe informam diretamente, a saber, o princípio da isonomia, e por decorrência direta, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da observância do mínimo vital e do não confisco.

Seguindo o escólio de Aliomar BALEEIRO, entende-se que "A personalização dos impostos envolve aspectos comuns ao conceito de capacidade contributiva. Esta se integra com aquela"⁵⁷⁹. Sendo assim, a personalização dos impostos, não pode ser analisada de forma apartada do princípio da capacidade contributiva.

O IPTU é um tributo que tem caráter pessoal próprio, informado pela capacidade contributiva, ou seja, lhe é efetivamente aplicada a capacidade contributiva, claro que delineada conforme a estrutura da norma jurídica tributária positivada especificamente para sua formação jurídica.

Nesse sentido, o entendimento de Marciano Seabra de GODOI⁵⁸⁰, ao afirmar que na Constituição Federal de 1988 prevaleceu a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, eis que em nosso ordenamento o conceito desta é informado pelas noções de garantia do mínimo vital e limite contra o confisco, devendo o legislador considerar, nos termos colocados por Misabel DERZI, os "encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis".

Para Seabra de GODOI, no IPTU há a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, conforme a seguir se infere:

Quando um contribuinte alega que, apesar de ser proprietário de um valioso imóvel, não possui renda para arcar com o IPTU devido, não julgamos estar o juiz possibilitado a dispensar-lhe o pagamento do título, por força de uma suposta "ausência *in casu* de capacidade contributiva subjetiva". Na verdade, há sim capacidade contributiva subjetiva neste caso, bastando que o contribuinte aceite a realidade de sua situação econômica e adquira um imóvel mais compatível com suas condições – supondo, é claro, que o valor do IPTU não se mostre *per se* confiscatório, e o imóvel não seja de tal maneira simplório que exigir que o contribuinte se mude para outro mais acanhado implique em ferir sua dignidade ou impor-lhe ingentes sacrifícios.⁵⁸¹

⁵⁷⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações...**, p. 747.

⁵⁸⁰ GODOI, Marciano Seabra de. *Op. cit.*, p. 199.

⁵⁸¹ *Ibidem*, p. 200.

Não há como refutar que mesmo o IPTU, exemplo clássico de parte da doutrina de tributo real, sempre possuiu conotação pessoal, ainda que se considere apenas a impossibilidade de se tributar o mínimo vital, ou de impedir a tributação com efeito de confisco.

Aristides Horácio M. CORTI traz, em parecer exarado, parte de uma sentença proferida na província de Buenos Aires, que enfoca exatamente, a possibilidade de personalização existente no IPTU e da aplicação, por conseqüência, da capacidade contributiva ao imposto:

Hace aproximadamente 50 años la Corte Suprema nacional comenzó a hablar de 'capacidad tributaria' y de 'capacidad contributiva' para precisar así lo que antes llamó circunstancias o situaciones. En ese sentido, es digno de citar que la sentencia registrada en 'Fallos', 207-270 ('La Ley', 46-465) sostuvo: 'Que la contribución territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria en razón de la cual lo establece, pero el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo, sino la capacidad tributaria que comporta el ser alguien – persona de existencia visible o que comporta el ser alguien – persona de existencia visible o persona jurídica – propietario de él, esto es, titular de la riqueza que dicho inmueble constituye [...]'. "Que uno de esos principios es el de que a igual capacidad tributaria com respecto a la misma especie de riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes.

Y más adelante el fallo declara: [...] que tiene razón de ser el establecimiento de distintas categorías de bienes, según su valor y su extensión, com distinta magnitud del gravamen, puesto que la distinción corresponde a diversas capacidades contributivas.⁵⁸²

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal, proferiu decisão harmoniosa com a interpretação sistemática da Constituição Federal, no sentido de acatar a personalização do IPTU, aceitando a possibilidade da aplicação da capacidade contributiva ao mesmo. Nesse sentido, leia-se a Súmula 539 do STF: " É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro."

A Constituição Federal em seu artigo 153, § 4.º, estabelece que: "O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que

⁵⁸² CORTI, Aristides Horácio M.. De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad). In: BELSUNCE, Horácio A. García [coord.]. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1994. p. 282.

não possua outro imóvel".

Sobre a celeuma instaurada, Aliomar BALLEIRO consagra que: "Em verdade, participam simultaneamente de critérios reais e pessoais vários outros tributos na prática moderna. No dilema entre a justiça e a produtividade, o legislador contemporâneo inclina-se para soluções transacionais, introduzindo certa dose de personalização e impostos outrora havidos de natureza real."⁵⁸³

Saliente-se ainda que a afirmação uníssona da doutrina, que entende que o IPTU é um tributo real e que por isto lhe está afastada a aplicação da capacidade contributiva, e por via de consequência, a aplicação de alíquotas progressivas, não se sustenta sequer nas experiências adotadas pelo direito estrangeiro.

Se prosperasse tal classificação (reais e pessoais), concluir-se-ia, o que se faz apenas para fins de argumentação científica, que imposto de transmissão *causa mortis* é um tributo real, pois leva em consideração os bens transmitidos por sucessão hereditária. No entanto, países como a Alemanha – até 1987 -, e Inglaterra – até os dias atuais, adotou-se a progressividade nas alíquotas do referido imposto, levando em consideração critérios pessoais para fins de tributação⁵⁸⁴.

Conforme salienta Ayrton de Mendonça TEIXEIRA:

Inexistem impostos reais, de um lado, e impostos pessoais, de outro. [...] Todo tributo é *pessoal e real*, por sempre atingir um *sujeito de direito* e um *patrimônio*. [...] é sempre sobre um patrimônio que a norma tributária incide. Isso porque o fato-signo presuntivo de riqueza é sempre um aspecto em que se apresenta um patrimônio. E dado que o patrimônio é constituído de bens, que são coisas, ou *res*, toda a tributação é sempre também real.⁵⁸⁵

Adotando uma concepção intermediária, Cesar A. Guimarães PEREIRA considera "viável o exame concreto da capacidade contributiva (a) para a aferição do atendimento, pela lei, dos conceitos caracterizadores de capacidade contributiva previstos na Constituição (propriedade imobiliária, propriedade de veículo automotor etc.) e (b) nos casos de exercício de competência impositiva residual."⁵⁸⁶

⁵⁸³ BALLEIRO, Aliomar. **Limitações**..., p. 746.

⁵⁸⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALLEIRO, Aliomar. **Limitações** ..., p. 755-756.

⁵⁸⁵ TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. IPTU e progressividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 80, p. 21, maio 2002.

⁵⁸⁶ PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária** ..., p. 163.

Mas ainda que se supere tal argumentação científica, ainda que se considere o IPTU um tributo real, como faz parte da doutrina⁵⁸⁷ amparada pelo entendimento do Supremo Tribunal Federal⁵⁸⁸, ainda assim não se pode afastar do mesmo a aplicação do princípio da capacidade contributiva, disposta expressamente no art. 145, § 1.^o⁵⁸⁹ da Constituição Federal, por força do que prevêm os seus arts. 3.^o⁵⁹⁰, e 150, II⁵⁹¹.

Geraldo ATALIBA, ao tratar do IPTU, estabelece que o mesmo é um imposto, mas que os fatores coletivamente pessoais podem e devem ser considerados pelo legislador, possibilitando sua conotação extrafiscal:

É que ele, na concepção universal e no sistema brasileiro, é um imposto da categoria dos reais. O que a nosso ver ocorre, no contexto da nossa Constituição, é que devendo o legislador dar-lhe tratamento técnico geral de imposto real, não está impedido (pelo contrário!) de modulá-lo levando em consideração certas peculiaridades pessoais genéricas dedutíveis da objetividade de dados sócio-econômicos fornecidos pela realidade urbana, tais como: estagnação ou decadência de bairros ou áreas, proximidade de favelas, conexão com cancos urbanos, inserção em zona problemática do ponto de vista social, etc.

*Tudo isso são fatores coletivamente pessoais, que podem e devem ser considerados pelo legislador para imprimir alguma dose de extrafiscalidade ao IPTU, sem desfigurá-lo como imposto real.*⁵⁹²

⁵⁸⁷ Neste sentido, MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito** ..., p. 438; OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. A progressividade do IPTU. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, Bol. n. 23, p. 377-379, dez. 1989; MARTINS; BARRETO. IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas ..., p. 105-126.

⁵⁸⁸ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE 153.771-MG. Rel. p. Ac. Min. Moreira Alves. Rel. Carlos Velloso **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, v. 162, p. 726-759, nov. 1997.

⁵⁸⁹ CF/88. "Art. 145 [...] §1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

⁵⁹⁰ CF/88. "Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação".

⁵⁹¹ CF/88. "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;"

⁵⁹² (Sem destaque no original).ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 15, n. 56, p. 83, abr./jun. 1991.

Gabriel Lacerda TROIANELLI, em recente artigo publicado, conclui:

1) O princípio da capacidade contributiva tem como fundamento a concretização da justiça fiscal. 2) Ainda que se considere que a "expressão sempre que possível" contida no §1.º do artigo 145 da Constituição Federal se aplique tanto ao caráter pessoal dos impostos quanto ao princípio da capacidade econômica, também os impostos de caráter real devem observar o princípio da capacidade contributiva, por força do artigo 3.º, inciso I, da Constituição Federal.⁵⁹³

O mestre cearense Hugo de Brito MACHADO, em parecer posterior à edição da Emenda Constitucional nº 29 de 2000, assevera que "não existe na Constituição Federal de 1988 qualquer vedação ao emprego do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos reais, mas, muito pelo contrário, nela existe norma expressa que o preconiza. [...] Primeiro, note-se que o §1.º do art. 145, não veda de modo nenhum a realização do princípio da capacidade contributiva relativamente aos impostos reais."⁵⁹⁴

Portanto, giza-se desde já, que é possível a progressividade das alíquotas constantes do art. 156, §1.º da CF, informada pelo art. 145, §1.º da CF, cuja função social da propriedade é genérica, observando-se a possibilidade de se ter uma tributação fiscal sem perder de vista também o fim extrafiscal, aqui traçado pela observância da justiça social, calcada na igualdade, art. 5.º e 150 II da CF e em uma sociedade justa e solidária, art. 3.º, incisos I e III da CF, independentemente da classificação do IPTU em tributo real ou pessoal, o que compreende-se discussão juridicamente superada.

4.4 O DIREITO COMPARADO E O IPTU NO DIREITO BRASILEIRO

O imposto predial e territorial urbano é tributo cobrado no mundo todo, na maioria das vezes, sendo de competência dos governos locais, cobrado pelos Municípios, mas é tão distinta sua regra matriz de incidência em cada país e em

⁵⁹³ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e capacidade contributiva: a questão dos impostos reais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 53, p. 51, fev. 2000.

⁵⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. A progressividade do IPTU e a EC 29. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 81, p. 57-58, jun. 2002.

cada cidade, que não se pode estudar o IPTU levando-se em conta as legislações estrangeiras, eis que não só a forma de governo e de Estado são distintas, como a própria finalidade perseguida pelo ente tributante.

Faz-se pertinente esta ressalva, pois muitas vezes ao se estudar um determinado imposto, como no caso o IPTU, que envolve princípios universais como o da igualdade e o da capacidade contributiva, é quase irresistível a menção da doutrina e da jurisprudência estrangeira, o que, por questão científica, em vários momentos deste trabalho não se deixou de compulsar, mas a conclusão a que se chega, é que a regra-matriz de incidência da norma referente ao IPTU, vigente no Brasil, é singular, e tem que ser considerada levando-se em conta esta singularidade, isto é, espelhando-se no ordenamento jurídico constitucional brasileiro, e na interpretação sistemática e principiológica deste. É no nosso ordenamento que encontram-se as verdadeiras respostas para a correta aplicação do IPTU no Brasil.

Apenas a fim de se corroborar a assertiva ora feita, destaca-se, ainda que de forma bastante superficial, a nuances do IPTU em outros países.

Na União Européia⁵⁹⁵ é elevado o número de países com grande número de pequenas autoridades locais. Quanto à autonomia de arrecadação própria, os padrões são muito variáveis, assim como a variedade de tributos que podem ser cobrados localmente.

Na Alemanha existe um imposto sobre edificações e outro sobre os terrenos, tendo os Municípios total autonomia para cobrar e definir taxa, sendo de menor importância o imposto sobre residências secundárias.

Na Bélgica, os principais impostos locais constituem-se, na verdade, em adicionais cobrados pelo Estado (governo central), embora exista uma margem de manobra na fixação do percentual. O principal tributo é o adicional do Imposto de Renda de pessoas físicas, e o outro é um adicional sobre o imposto predial.

Na Dinamarca há o imposto predial, cobrado sobre o valor cadastral de edifícios e terrenos.

Na Espanha há o imposto sobre imóveis, calculado sobre o valor cadastral

⁵⁹⁵ Dados extraídos do texto de VILLELA, Luiz A. **A tributação subnacional, o imposto predial e os desafios para modernizá-lo**. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE TRIBUTAÇÃO IMOBILIÁRIA. Porto Alegre/RS, 27-30 de abril de 2001, p. 120-124.

definido nacionalmente e com alíquotas definidas nacionalmente, segundo as características do Município, com pouca margem de manobra.

Na França existem três tipos de impostos sobre bens imóveis cobrados pelos diferentes tipos de municípios, sob a forma de adicionais de impostos nacionais: um sobre edifícios, sobre os terrenos, ambos cobrados do proprietário e um terceiro, chamado de imposto sobre a habitação, incidindo sobre prédios residenciais. Os três têm como base o valor locativo do imóveis. Há liberdade na fixação das alíquotas, com teto.

Na Irlanda, a principal receita própria local é chamada de *Commercial Rates*, cobrada sobre o valor locativo de imóveis das empresas industriais e comerciais, a partir de uma comissão de avaliação independente. A margem de manobra municipal está na fixação da alíquota do imposto.

Na Itália, o principal imposto local é o imposto municipal sobre os bens imóveis (ICI), baseado no valor cadastral dos prédios e dos terrenos sem edificação, com alíquotas variando de 0,4% até 0,7%. A margem dentro desses limites é determinada pelos municípios, em função dos equipamentos disponíveis e nível de serviços públicos prestados em cada bairro.

No Reino Unido, o único imposto cuja alíquota é definida localmente é o *Council Tax*, pago por todas as famílias em função do valor dos bens imóveis, tendo o Estado o poder de reduzir o valor do imposto caso as despesas de funcionamento da autoridade local ultrapasse um nível pré-determinado.

Embora o imposto predial seja um imposto tipicamente local na maioria dos países do mundo, o cadastro imobiliário freqüentemente é administrado pelos governos nacionais ou provinciais, cabendo aos municípios tão-somente cobrar o tributo, aplicando alíquotas dentro de margens preestabelecidas. No Chile, Costa Rica e Uruguai os cadastros são nacionais; na Argentina são administrados pelas províncias, diferentemente do Brasil, Colômbia e Equador, onde os Municípios administram seus próprios cadastros.⁵⁹⁶

Países como a Colômbia, a Bolívia e o México, adotam a autoavaliação dos imóveis.⁵⁹⁷

⁵⁹⁶ *Ibidem*, p. 125.

⁵⁹⁷ *Ibidem*, p. 126.

Diante do exposto, conclui-se que o ordenamento jurídico brasileiro deve ser a nau jurídica eleita para se obter as respostas às indagações que se formam quando do estudo do IPTU, principalmente no que tange à eleição do critério quantitativo aplicável ao imposto.

4.5 DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

4.5.1 Norma Jurídica

O Direito é um conjunto de normas denominado sistema jurídico. O comportamento do homem em sociedade é regulado pelo Direito, que é composto por um conjunto de normas de conduta de cunho obrigatório, e se perfaz como o meio pelo qual o Estado visa a promover o bem comum em sociedade.

Para Hans KELSEN, o objeto da ciência jurídica é o direito, portanto, são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só poderá ser assim considerada, na medida em que for determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou conseqüência, perfazendo o conteúdo das normas jurídicas⁵⁹⁸. Para o mestre de Viena, deve-se distinguir a teoria estática, da teoria dinâmica do direito, a primeira tem por objeto o direito como um sistema de normas em vigor e a segunda, o processo jurídico em que o direito é produzido e aplicado⁵⁹⁹.

Hans KELSEN traçou, ainda, distinção fundamental para a norma jurídica, diferenciando as normas jurídicas emanadas do legislador daquelas emanadas dos juristas, estas denominadas proposições jurídicas.⁶⁰⁰

Aquilo que é proferido pelo legislador, quando este vai disciplinar determinadas condutas, foi denominado por Hans Kelsen como norma jurídica. Sendo que quando ocorre o debruçar do jurista sobre a norma, ocorrendo sua interpretação, há a emissão de uma proposição jurídica.

⁵⁹⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura...**, p. 79.

⁵⁹⁹ *Ibidem*, p. 80.

⁶⁰⁰ *Ibidem*, p. 80-84.

A posição de Hans Kelsen veio a ser contraposta por Lourival VILANOVA, eis que proposição em lógica é um juízo que se emite e este está contido em um enunciado, em uma fórmula lingüística, num conjunto de palavras⁶⁰¹. Quando o legislador estabelece uma prescrição, ele também faz um juízo, e esta prescrição se contém em uma fórmula lingüística. Sendo assim, tanto a norma emitida pelo legislador, quanto a interpretação emitida pelo jurista são proposições.

Então qual seria a diferença entre ambas? A diferença é que a norma emitida pelo legislador é uma proposição prescritiva, que prescreve um comportamento e a interpretação emitida pelo jurista é uma proposição descritiva da prescrição do legislador.

Sendo assim, apesar de Hans Kelsen ter cometido um lapso quanto à lógica, ele fez uma distinção fundamental, entre o direito positivo e a ciência do direito.

Outra distinção relevante a ser feita, é entre a norma jurídica e o texto do direito positivo. Inexiste identidade entre o texto da lei e a norma jurídica, o legislador não emite norma jurídica, este emite textos legais, o jurista ao debruçar-se sobre estes, constrói e elabora a norma jurídica, estabelecendo a montagem de sua estrutura.

Não há dúvida que a norma jurídica é tema nuclear da ciência do direito. Paulo de Barros CARVALHO afirma que "[...] onde houver direito haverá sempre normas jurídicas, e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem que lhes sirva de veículo de expressão"⁶⁰².

O direito, segundo Alfredo Augusto BECKER, possui três momentos. O primeiro seria o pré-jurídico, quando o legislador vai elaborar os textos legais, buscando recursos em vários campos do conhecimento humano, sociologia, psicologia, etc., para elaborar a lei. O segundo, seria o jurídico, momento em que a atividade do jurista preocupa-se com a criação do instrumento jurídico, detendo-se no exame da estrutura da norma jurídica e na sua atuação, isto é, a incidência da norma jurídica. E o momento pós-jurídico, que é aquele em que se estuda a justiça

⁶⁰¹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: RT, 1977, p. 92.

⁶⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 10.

ou injustiça da norma jurídica⁶⁰³.

Becker aponta que o estudo da estrutura estática da norma jurídica, bem como de sua atuação dinâmica, cabe à Teoria Geral do Direito, momento jurídico propriamente dito, enquanto a reflexão acerca da justiça ou injustiça de uma norma jurídica compete à filosofia do direito, momento pós-jurídico.

A Teoria Geral do Direito deve se ocupar com o estudo da estrutura da norma, com a sua estrutura estática, observando a criação da norma jurídica e o fenômeno de sua atuação, orientando o Estado na construção do ordenamento jurídico, demonstrando a estrutura lógica da norma e, com isto, constatando a sua atuação dinâmica e seus efeitos. A Teoria Geral do Direito se ocupa do estudo da norma, esta no seu aspecto formal, isto é, a norma propriamente dita, a sua criação e toda a sua estrutura.

Paulo de Barros CARVALHO entende que as normas jurídicas são juízos hipotéticos, estando prevista determinada conseqüência à realização condicional de um fato, sendo que o princípio que perfaz o elo de ligação entre o antecedente e o conseqüente das normas jurídicas é o dever-ser, diferenciando-se das leis naturais, que são regidas pelo princípio da causalidade. Então, tem-se que o enunciado da proposição normativa corresponde a, *se A, então deve-ser B*; já as leis naturais se expressam no sentido de que, *se A, então B*.⁶⁰⁴

Outra distinção de grande relevância é a comparação da visão da norma dupla de Hans Kelsen com a de Carlos Cossio (visão egológica).

Hans Kelsen vê o direito como uma norma dupla, uma norma complexa, duas normas, a primeira que ele chama de norma primária, aquela que estabelece a sanção, e segunda que estabelece a conduta desejada.

Hans Kelsen achava que o grau de importância de uma norma era tanto maior quanto mais pesada, mais grave fosse a sanção, o castigo imposto pelo descumprimento desta norma. Por ser tão importante a sanção, Kelsen colocava como norma primária a sanção, e como norma secundária a conduta desejada.

Nos últimos anos de sua vida Hans KELSEN vinha trabalhando sobre a

⁶⁰³ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 19-20.

⁶⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 234.

teoria da norma⁶⁰⁵. Depois do seu falecimento, o Instituto Hans Kelsen, de Viena, publicou as anotações de Hans Kelsen, através de sua obra póstuma "Teoria Geral das Normas", publicada em 1979, na Áustria, e traduzida para o português em 1985, por José Duarte, da Universidade da Paraíba .

Hans Kelsen, na Teoria Geral das Normas, revê o seu posicionamento, reconhecendo que a sanção só existe como uma garantia do cumprimento, como um instrumento de estímulo da conduta desejada, colocando a conduta desejada na norma primária e a sanção na norma secundária, reconhecendo que a maior importância é o cumprimento da conduta desejada e não da sanção.

Carlos Cossio, na Argentina, com a teoria egológica do direito, diz a mesma coisa que Hans Kelsen, com outras palavras. Ele coloca a conduta desejada no que ele chama de endonorma e a sanção no que ele chama de perinorma⁶⁰⁶.

Naquele sentido: "endo", o que é principal, o que está no núcleo, no centro, e "perinorma", aquilo que está em volta, o que existe para garantir o cumprimento das endonormas, que são aquelas que exigem uma determinada conduta. Na verdade, o sentido é o mesmo de Hans Kelsen.

Quanto à estrutura da norma jurídica, importante destacar a divergência existente entre José Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho.

Geraldo ATALIBA afirma que a norma jurídica é composta pela hipótese, o mandamento e a sanção⁶⁰⁷, já Paulo de Barros CARVALHO, seguindo a visão kelseniana, separa a sanção em uma segunda norma jurídica⁶⁰⁸.

Depois da teoria pura de Hans Kelsen e da teoria egológica do direito de Carlos Cossio, a visão de uma norma primária e uma norma secundária demonstrou-se mais adequada, visto que se numa norma jurídica se tivesse que analisar a hipótese, o mandamento e a sanção, a partir do descumprimento do mandamento, tornaria a análise extremamente complexa, o que hodiernamente não mais procede.

⁶⁰⁵ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 181.

⁶⁰⁶ *Apud* VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz ...**, p. 56.

⁶⁰⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 41.

⁶⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, p. 236-238.

Ressalta José Roberto VIEIRA, seguindo a visão de Paulo de Barros Carvalho, que "tanto as normas primárias quanto as secundárias apresentam idêntica estrutura lógica: uma hipótese e uma conseqüência, unidas pelo conectivo ou operador deôntico, assim chamado por constituir-se num *dever ser*. Tal associação também é referida como cópula deôntica."⁶⁰⁹

Sendo assim, a norma jurídica, seja primária ou secundária, possui dois elementos: uma hipótese, também denominada antecedente, ou suposto, ou descritor, e uma conseqüência ou mandamento. A hipótese descreve um fato, a conseqüência prescreve uma relação jurídica.

Paulo de Barros CARVALHO prescreve que "A hipótese alude a um fato e a conseqüência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescriptor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar se conseqüente."⁶¹⁰

A análise realizada até aqui, referente à estrutura da norma, ateve-se à norma jurídica do ponto de vista estático. Quanto à norma do ponto de vista dinâmico, do ponto de vista de sua atuação, tem-se o fenômeno da incidência.

Quando o fato real, o suporte fático, corresponde ao fato descrito na norma, tem-se a operação lógica da subsunção do conceito do fato ao conceito da hipótese, que vai tornar o fato em fato jurídico. Não há diferença temporal entre a subsunção e a incidência, quando o conceito do fato se subsume ao conceito da hipótese, dá-se automática e infalivelmente a incidência, surgindo a relação jurídica⁶¹¹.

Paulo de Barros CARVALHO entende que a relação jurídica é "o vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento da prestação de

⁶⁰⁹ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz...**, p. 57.

⁶¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, p. 237.

⁶¹¹ Nos termos de Alfredo Augusto BECKER (**Teoria...**, p. 278). O autor ao abordar a estrutura lógica da regra jurídica e sua atuação dinâmica ressalta que: "Quando a hipótese de incidência se realiza (acontece, deixa de ser hipótese), então, imediatamente após, sobre ela (sobre a hipótese realizada) *incide* a regra jurídica. Entretanto, a hipótese de incidência somente se realiza quando se realizaram (aconteceram e, pois, existem) *todos* os elementos que a compõem. Basta faltar um único elemento para que a hipótese de incidência continue não realizada; e enquanto não se realizar este último elemento, não ocorrerá a incidência da regra jurídica. Porém, realizando-se este último elemento, a regra jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e a sua incidência é imediata, instantânea e infalível."

cunho patrimonial."⁶¹²

Para o Direito Tributário interessam dois tipos de relações jurídicas, as de substância patrimonial, previstas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência, na regra matriz e os vínculos que resultam em meros deveres administrativos, deveres instrumentais ou formais, que tornam possível a operatividade da instituição tributária⁶¹³.

4.5.2 Norma Jurídica e a Interpretação do Direito como Linguagem

O direito pode ser interpretado de diversas formas. Por exemplo, pode ser interpretado de acordo com a origem:

- autêntica – quando a interpretação é feita pelo próprio legislador, editando uma lei interpretativa;
- jurisprudencial – quando a interpretação é feita pelos juízes e pelos tribunais;
- doutrinária – quando a interpretação é feita pelos especialistas, etc.

Mas a principal forma de interpretação é a conforme o método, que dentre as mais conhecidas estão:

- gramatical – quando se toma por base as regras de gramática, as regras de concordância de substantivos, adjetivos, etc. Esta forma de interpretação está muito próxima da interpretação literal, que leva em conta a letra da lei;
- histórica – leva em conta a realidade social da época em que foi editada a lei, busca a finalidade da lei diante da realidade social da época de sua edição. Aproxima-se, em certos pontos, da interpretação que busca a

⁶¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 283-284.

⁶¹³ *Ibidem*, p. 284.

- finalidade última, isto é, da interpretação teleológica;
- lógica – parte do pressuposto de que a lei que se está interpretando não é única dentro do direito vigente, pertence a um conjunto de atos legais, a um sistema, o qual deve ser interpretado através das regras de lógica formal;
 - sistemática – se identifica com a interpretação lógica, porque também considera a norma dentro de um conjunto, de um sistema, só que ao invés de se preocupar com as regras de lógica formal, preocupa-se com as regras fundamentais do sistema, e a congruência destas normas são interpretadas com os princípios do sistema.

Mas o direito positivo é um conjunto de linguagem, como já se viu, de cunho prescritivo, prescreve comportamentos. A ciência do direito também é um conjunto de linguagem, mas é uma linguagem descritiva, explicativa do direito positivo.

Partindo do pressuposto que no direito positivo tem-se uma linguagem, nada mais razoável do que interpretá-la com todos os recursos da linguagem, com os recursos da semiótica⁶¹⁴.

Numa interpretação utilizando os recursos da semiótica, têm-se três planos⁶¹⁵:

- sintático – em que se tem a relação dos signos com outros signos. No campo do direito, a interpretação sintática seria a relação de diversos artigos de uma determinada lei entre si, de diversas palavras, vocábulos, expressões de um mesmo artigo, de diversas leis, de uma lei com o texto constitucional. Uma relação de signos da linguagem jurídica entre signos;
- semântico – a relação dos signos com os seus significados, uma análise dos diversos sentidos possíveis para determinados signos do sistema. Como exemplo, tem-se o vocábulo tributo, que pode ter o sentido do direito do sujeito ativo, do dever do sujeito passivo, ou de relação jurídica. A expressão "fato gerador" pode ter o sentido de descrição legal, ou

⁶¹⁴ Conforme José Roberto VIEIRA (*A regra-matriz...*, p. 50-54).

⁶¹⁵ Conforme Paulo de Barros CARVALHO (*Curso...*, p. 97-100).

acontecimento real. Seria a análise do sentido dos signos usados pela linguagem do direito;

- pragmático – a relação dos signos com os seus usuários.

A proposta de interpretar o direito como linguagem significa interpretar o direito a partir dos três planos da semiótica, levando em consideração os aspectos sintáticos, semânticos e pragmáticos.

Os métodos gramatical, literal e lógico trabalham exclusivamente no plano sintático. Não se preocupam com a relação dos signos com os seus significados, nem com a relação dos signos com os seus usuários.

Os métodos histórico e teleológico só trabalham com os planos semântico e pragmático.

A Teoria Geral do Direito, hoje, aponta o método sistemático, genericamente falando, como sendo aquele que trabalha com todos os métodos, nos três níveis da linguagem do direito.

Toda norma está em interação com as outras normas, não só com a lei em que está determinada regra, mas com todo o seu ambiente normativo, administrativo, constitucional, tributário, com todo o sistema, por isso a interpretação sistemática hoje comporta a Teoria Geral do Direito, aproxima-se da interpretação ideal, eis que abrange todos os demais métodos se bem empregada.

Numa norma jurídica, sintaticamente, sempre se vai ter um antecedente e um conseqüente. Do ponto de vista semântico, o termo antecedente tem a função de descrição de um fato, o termo conseqüente tem a função de prescrição de uma relação jurídica, que surge desde que ocorra um fato correspondente àquele descrito no antecedente. Esta é a estrutura na norma tributária de incidência.

O estudo das disposições legais que determinam a estrutura jurídica do IPTU deve ser considerado como linguagem, cuja interpretação deverá se dar nos planos sintático, relação da Constituição com a legislação ordinária e complementar, referente ao imposto e a estrutura intra-normativa e, dentro dela, o laço condicional que une antecedente a conseqüente; semântico, análise das acepções dos vocábulos jurídicos, algumas vezes vagos, imprecisos e multissignificativos; e

pragmático, buscando motivar a conduta, realizando os valores da ordem jurídica⁶¹⁶.

4.5.3 Norma Jurídica Tributária

Primeiramente, deve-se ter em mente que a norma jurídica tributária, antes de ser tributária é jurídica e para se estudar a norma tributária, deve-se observar que a mensagem deontica (mensagem jurídica) não existe com sentido completo sem a forma sintática.

Existem inúmeras fórmulas para classificar as normas jurídicas. Por exemplo, a classificação das normas segundo o critério do órgão que as emitiu, considerando se o órgão é o legislativo federal, estadual ou municipal, ou de acordo com o veículo legislativo, se a norma é emitida pelo poder constituinte, pelo legislador complementar, pelo legislador ordinário, etc.

Dentre os diversos critérios classificatórios da norma jurídica, o que vai ser adotado para fins de reflexão científica é o que classifica as normas jurídicas tributárias segundo o seu grupo institucional.

Segundo a classificação supra, tem-se as normas que estabelecem princípios, que são em número elevado, estando contidas principalmente no texto constitucional; normas que estabelecem providências administrativas e normas que estabelecem a incidência tributária, onde se tem uma norma de incidência para cada tributo, sendo que alguns tributos possuem mais de uma norma de incidência⁶¹⁷.

Neste sentido é o escólio de Paulo de Barros CARVALHO:

a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;

⁶¹⁶ *Ibidem*, p. 98.

⁶¹⁷ Como exemplo tem-se o IPI, que possui duas regras matriz-de-incidência, uma referente a conduta de realizar operações com produtos industrializados e outra referente a conduta de reimportar produtos nacionais exportados. Conforme José Roberto VIEIRA (**A regra-matriz...**, p. 106); VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre produtos industrializados: atualidade, teoria e prática. In: CARVALHO, Paulo de Barros [coord.]. **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 556).

b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (*norma-padrão de incidência ou regra-matriz de incidência tributária*). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias;

c) normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização.⁶¹⁸

Como as normas que estabelecem princípio, e as regras que estabelecem providências administrativas são muito numerosas, Paulo de Barros CARVALHO propõe que sejam chamadas de normas em sentido amplo, denominando a norma tributária em sentido estrito, aquelas que tratam da incidência tributária, a regra matriz de incidência.⁶¹⁹

A regra-matriz da incidência tributária normatiza o comportamento, a conduta das pessoas. O ordenamento jurídico é composto de regras de estrutura e de regras de conduta. Estas são endereçadas diretamente ao comportamento das pessoas (modais deônticos: permitido, obrigatório ou proibido), enquanto as regras de estrutura "prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema [...]."⁶²⁰

A opção adotada na presente dissertação é a de estudar o Imposto Predial e Territorial Urbano através da análise da regra-matriz de incidência da correspondente norma tributária, forma esta considerada a mais adequada para o estudo de qualquer tributo.

Ressalta o professor José Roberto VIEIRA: "Este é o *mais adequado caminho científico* para o estudo de qualquer um dos tributos, porque é o único capaz de conduzir-nos às mais íntimas regiões de uma figura tributária, autorizando-nos a penetrar sua arquitetura estrutural."⁶²¹

Além do mestre da Universidade Federal do Paraná, na sua obra *A regra*

⁶¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, p. 235.

⁶¹⁹ *Ibidem*, p. 236.

⁶²⁰ *Ibidem*, p. 481.

⁶²¹ VIEIRA, José Roberto. **Imposto...**, p. 537.

*matriz de incidência do IPTU*⁶²², e recentemente, Octavio Campos FISCHER⁶²³ que também se utilizou desta metodologia ao escrever sobre o PIS, vários outros doutrinadores seguiram a mesma técnica, exemplificativamente tem-se: relativamente ao IPTU, Antônio José da COSTA⁶²⁴, Sandra A. Lopes BARBON⁶²⁵, Misabel de Abreu Machado DERZI e Sacha Calmon Navarro COELHO⁶²⁶, Ives Gandra da Silva MARTINS e Aires Fernandino BARRETO⁶²⁷ e mais recentemente Valéria Cristina Pereira FURLAN⁶²⁸; ao ISS Marçal JUSTEN FILHO⁶²⁹; ao ITR Geilson Salomão LEITE⁶³⁰; ao Imposto de Importação, Américo Lourenço Masset LACOMBE⁶³¹.

Antes de ser iniciado o caminho que deverá ser seguido para o estudo específico do IPTU, deve-se salientar que não há uma unanimidade doutrinária quanto à formação da estrutura da norma jurídica tributária de incidência.

Como já visto quando da abordagem da norma jurídica, para Geraldo Ataliba, a estrutura da norma jurídica, assume a seguinte configuração: Hipótese (se acontecer o fato "y"); mandamento (pague "x" em dinheiro ao Estado) e sanção (se não pagar incidirá a seguinte norma).

A hipótese, que para o saudoso mestre⁶³² é una e indivisível, é o todo lógico, unitário e incindível, composta de atributos, que ele denomina aspectos: Aspectos material, pessoal, espacial e temporal. No aspecto material, ele inclui a base de cálculo, restando para o mandamento apenas a alíquota, o que faz com que o

⁶²² VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz...**, *op. cit.*

⁶²³ FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.

⁶²⁴ COSTA, Antônio José da. **Da regra padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. Rio de Janeiro : Forense, 1985.

⁶²⁵ BARBON, Sandra A. Lopez. *Op. cit.*

⁶²⁶ DERZI; COELHO. **Do imposto ...**, *op. cit.*

⁶²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985.

⁶²⁸ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Op. cit.*

⁶²⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

⁶³⁰ LEITE, Geilson Salomão. **Do imposto territorial rural - ITR**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

⁶³¹ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Imposto de importação**. São Paulo: RT, 1979.

⁶³² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, p. 39-43.

mandamento fique completamente esvaziado.

Para Paulo de Barros CARVALHO, a norma tributária em sentido estrito, que é a que define a incidência fiscal, se compõe de um antecedente, hipótese, suposto normativo, proposição ou descritor, e de um conseqüente, mandamento, ou prescritor, ambos ligados por um dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa, de caráter neutro, a marca indelével do jurídico.⁶³³

A hipótese, para Paulo de Barros Carvalho, compõe-se dos critérios material, espacial e temporal e o conseqüente, dos critérios pessoal e quantitativo (base de cálculo e alíquota) e nesse conseqüente, localiza-se o dever-ser modalizado.

Paulo de Barros Carvalho preocupa-se apenas em estabelecer a norma de incidência e deixa a sanção para outra norma, que seria a norma secundária, a qual se estabelece a partir do não cumprimento da conseqüência, prevista na norma primária, adotando a posição de Cossio e de Kelsen, como já anteriormente restou assinalado.

Alfredo Augusto BECKER influenciou diretamente Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho. Quando descreve a norma jurídica tributária, fala em hipótese de incidência, no núcleo da hipótese de incidência e nos elementos adjetivos.⁶³⁴

Nos elementos adjetivos ele trata do complemento do verbo, daí se presume que Becker deixa o verbo no núcleo, juntamente com a base de cálculo.

Ainda na primeira parte da norma, ele menciona as coordenadas de tempo e de espaço. Na segunda parte da norma, denominada por BECKER como regra, ele só vai fazer menção à relação jurídica tributária.

A visão de Becker se aproxima da visão de Paulo de Barros Carvalho, visto que ele coloca na segunda parte da norma, a relação jurídica tributária, deixando nesta, os sujeitos ativo e passivo e a alíquota. No que se refere à base de cálculo, Becker, assim como Ataliba, desloca esta para o núcleo da hipótese de incidência.

Sacha Calmon Navarro COELHO⁶³⁵ assinala que na hipótese não existem somente os aspectos material, espacial e temporal. Ele insere também o aspecto

⁶³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 236-238.

⁶³⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 237-238.

⁶³⁵ DERZI; COELHO. *Do imposto...*, p. 78-111.

pessoal, não da mesma forma como fazia Geraldo Ataliba.

Conforme já exposto, o professor Geraldo Ataliba refere-se ao aspecto pessoal, indicando as pessoas que vão participar da relação jurídica tributária, o sujeito ativo e o sujeito passivo, esvaziando o mandamento da norma. O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho alude ao aspecto pessoal, referindo-se àquele que vai realizar o fato jurídico tributário, e que pode ser uma pessoa diferente daquela que vai ocupar a relação jurídica tributária. Dessa forma, o jurista situa o aspecto pessoal na hipótese e o aspecto subjetivo na consequência.

Na consequência, o aspecto subjetivo, refere-se aos sujeitos ativo e passivo e na hipótese, somente àquele que realizou o fato jurídico tributário.

Afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho que, além do aspecto pessoal, da base de cálculo e da alíquota, no caso de certos tributos, para se chegar ao *quantum* devido, ter-se-ia que fazer certas adições, certas exclusões, como no caso do imposto de renda; quando a exigência for de ICMS, deve-se proceder à compensação do crédito e do débito para se chegar ao valor devido, sendo assim, entende o respeitável professor mineiro que o princípio da não-cumulatividade deve fazer parte da estrutura da regra-matriz de incidência. No conseqüente, além do *quantum*, a norma deve traçar a forma de pagamento, o local do pagamento e o momento do pagamento, portanto, estabelecer apenas o *quantum* devido, é insuficiente. Sacha Calmon Navarro COÊLHO critica Paulo de Barros Carvalho, afirmando que "o ilustre tributarista apequenou, restringiu, limitou a sua rica teorização. E por duas razões muito simples. Uma porque tributos há que sequer base de cálculo e alíquotas possuem [...] Outra porque outros tributos, mais complexos, exigem para a quantificação *do dever tributário* o concurso de outros dados, imprescindíveis à fixação do *quantum debeatur*."⁶³⁶

Para Navarro COÊLHO⁶³⁷ a norma tributária se estrutura da seguinte forma:

- Hipótese de incidência: Fato previsto como jurígeno. Este sendo formado pelos aspectos material (o fato em si); aspecto temporal (condições de tempo); aspecto espacial (condições de lugar); aspecto pessoal

⁶³⁶ *Ibidem*, p. 101.

⁶³⁷ *Ibidem*, p. 102.

(condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato).

- Conseqüência tributária: dever tributário decorrente. Formada pelo sujeito ativo (a quem pagar); sujeito passivo (quem deve pagar); base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações (quanto pagar); onde pagar; como pagar; quando pagar.

Marçal JUSTEN FILHO⁶³⁸ também leciona no sentido de existir um aspecto pessoal na hipótese de incidência, "o fato da lei não trazer um aspecto pessoal expresso não autoriza afirmar que a hipótese de incidência da norma não o contém. Isso materializaria o grave equívoco de confundir lei e *norma*, olvidando que a norma é um objeto lógico, ideal, abstrato. Lei é um objeto que dá vida à norma – a norma é sentido (lógico) do fato concreto que é a lei."⁶³⁹ Tendo em vista que toda oração tem sempre um sujeito e o fato de, muitas vezes, estar omissivo o aspecto pessoal, não significa que ele inexistente. Para ele não se trata "de indicação dos sujeitos da relação jurídica, mas tão-só da completa e integral previsão teórica de uma situação fática consistente em uma conduta humana"⁶⁴⁰. Quanto ao conseqüente da norma, Marçal Justen Filho, entende que não bastam a base de cálculo e a alíquota, deve a norma tributária prever quando e onde se deve pagar, pois não se tem uma determinação quantitativa, mas uma determinação objetiva, porque o objeto da relação jurídica não é só o valor devido ao Fisco, mas sim, uma conduta que pode consistir em um dar, um fazer ou um não-fazer, sendo a quantia apenas um objeto do dar. Sendo assim, na determinação objetiva verificar-se-á não só a base de cálculo e a alíquota, mas o prazo e o local de pagamento, vislumbrando no conseqüente uma determinação espacial e uma determinação temporal. O conseqüente, além de indicar as pessoas envolvidas (subjetiva) e a conduta a pagar (objetiva), também contém determinações acerca do momento em que a conduta deverá efetuar-se (temporal), bem como o local em que deverá ocorrer (espacial).

Afirma, ainda, Marçal Justen Filho que na conseqüência não se pode falar

⁶³⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto...**, p. 41-58.

⁶³⁹ *Ibidem*, p. 50.

⁶⁴⁰ *Ibidem*, p. 47.

em critério, pessoal ou quantitativo, mas sim em determinações. Para o mestre paranaense, ao contrário da hipótese de incidência tributária, onde se verifica uma descrição da relação jurídica tributária, na conseqüência verifica-se a determinação de uma relação jurídica tributária, uma imposição. Por isto ele entende existir determinações e não critérios, o que realmente deve ser objeto de nossa reflexão jurídica, diante da procedência da terminologia ora disposta.

Após a exposição dos diversos pensamentos doutrinários, adotar-se-á, para fins de estudo do Imposto Predial e Territorial Urbano, a estrutura da norma jurídica tributária adotada pelo mestre Paulo de Barros Carvalho, e far-se-á na boa companhia do professor José Roberto VIEIRA que, ao adotar tal posicionamento justifica:

Parece-nos explicitamente admitida a existência deste aspecto subjetivo do fato descrito no suposto, quando se faz menção, no critério material, ao comportamento de *pessoas*, quando se requer um verbo *pessoal*, e quando se repele qualquer verbo *impessoal*; e isto reconhecem SACHA CALMON e MISABEL DERZI. A questão é se este dado tem relevância suficiente para ser levado à categoria de critério da hipótese de incidência tributária. Estes autores afirmam que sim, porque ele também condiciona o fato jurídico tributário; '*muitas vezes*', alegam SHAW e MISABEL DERZI; '*às vezes*', diz SACHA CALMON, mais comedido. Raramente, diríamos nós.

Curioso que o único exemplo a afiançar a tese, conforme as citações dos estudiosos, era o ICM [...] e continua a ser o ICMS para SACHA CALMON, em que só se verifica o fato típico se a operação de circulação jurídica for realizada por determinados sujeitos. [...]

As exceções não estabelecem a regra-matriz de incidência tributária.⁶⁴¹

Sobre a crítica feita à estrutura da hipótese de incidência, delineada por Paulo de Barros CARVALHO, este afirma que "[...] não razoaria versar elementos episódicos, quando o objetivo é surpreender o arcabouço essencial da norma jurídica tributária, seu mínimo irreduzível ou sua unidade monádica."⁶⁴²

Quanto às considerações feitas à formação do conseqüente da norma tributária, José Roberto VIEIRA, ao adotar a concepção de Paulo de Barros Carvalho, afirma que:

Adições e subtrações posteriores à base de cálculo são irrelevantes, pois também posteriores à norma-padrão e aos seus efeitos; e as adições e subtrações anteriores já se

⁶⁴¹ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz** ..., p. 64.

⁶⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra-matriz do ICM**. Tese de Livre Docência em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1981, p. 141-146.

presumem embutidas na base de cálculo. No que toca ao como, quando e onde pagar, cremos que, embora revestidas de significação econômica, constituem questões de menor relevância jurídica, às quais falta sintonia com a idéia da regra-matriz dos tributos como *arcabouço essencial, mínimo irredutível, unidade monádica*.⁶⁴³

Diante das considerações supra-expostas, torna-se irretorquível a adoção da regra-matriz de incidência tributária estipulada por Paulo de Barros Carvalho.

4.5.4 A Regra-Matriz de Incidência da Norma Jurídica Tributária

De acordo com Paulo de Barros CARVALHO, tanto no descritor como no prescritor:

[...] existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescritor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.⁶⁴⁴

Na norma jurídica tributária, a hipótese e a consequência são conceitos lógicos, que não devem ser separados. Entretanto, admite-se tal separação mediante o artifício da abstração, para fins meramente didáticos. Foi assim que se iniciou a análise dos elementos ou aspectos da norma tributária.

Geraldo ATALIBA denominou de aspectos da hipótese incidência, "porque, na verdade, esta unidade conceitual pode ser encarada, examinada e estudada sob diferentes prismas, sem destituir-se de seu caráter unitário e sem que a compreensão, exame e estudo de um possa permitir negligenciar ou ignorar os demais, partícipes da unidade e nela integrados."⁶⁴⁵

Para ATALIBA, a expressão elementos não é adequada, pois "sugere a idéia de que se está diante de algo que entra na composição doutra coisa e serve

⁶⁴³ *Ibidem*, p. 68.

⁶⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 237.

⁶⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, p. 70.

para formá-la. [...] a h.i. é um todo lógico unitário e incindível." ⁶⁴⁶

A crítica que se faz a essa terminologia é que os aspectos não são nem da hipótese, nem da consequência. Os aspectos são do fato que ocorre na realidade, ou da relação jurídica individualizada, por isto, Barros Carvalho, com o aval de JUSTEN FILHO, este quanto à formação da hipótese de incidência tributária, preferiu chamar esses segmentos da norma tributária, como: "critérios da hipótese", para que se reconheça num fato concreto, aquele fato que está descrito na hipótese; "critérios da consequência", para que se identifique a relação jurídica individualizada. ⁶⁴⁷

4.5.4.1 Hipótese de Incidência Tributária

Grandes tributaristas, como Alfredo Augusto BECKER⁶⁴⁸, Geraldo ATALIBA⁶⁴⁹, José Souto Maior BORGES⁶⁵⁰, Paulo de Barros CARVALHO⁶⁵¹, José Roberto VIEIRA⁶⁵², dentre outros, apontaram para a impropriedade terminológica da expressão "fato gerador" de Gaston JÈZE⁶⁵³, professor da Universidade de Paris, contida no próprio Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66). Isto porque, a expressão fato gerador alude, a um só tempo, a duas realidades essencialmente distintas:

- a) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária (hipótese de incidência);

⁶⁴⁶ *Ibidem, loc. cit.*

⁶⁴⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto**..., p. 44.

⁶⁴⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria**..., p. 318.

⁶⁴⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese**..., p. 48.

⁶⁵⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria**..., p. 178.

⁶⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**..., p. 239.

⁶⁵² VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz**..., p. 61.

⁶⁵³ JÈZE, Gaston. O fato gerador do imposto: contribuição à teoria do crédito de imposto. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 2, fasc. 1, p. 50-63, jul. 1945 (2. Seção da Revista do Serviço Público, v. 2, fasc. 7).

- b) o próprio acontecimento fático enquanto evento do mundo físico (fato imponível).

A descrição que a lei faz de um fato é algo que está no mundo abstrato, é algo que está hipoteticamente, potencialmente descrito em uma norma, é algo que pode nunca vir a acontecer. Já o acontecimento fático é algo do mundo concreto, é algo que se pode tocar com as mãos, perceber com os olhos, com os sentidos. Claramente, duas entidades de mundos tão diversos, em ciência não se pode admitir que sejam denominadas da mesma forma⁶⁵⁴.

Alfredo Augusto BECKER sugeriu que se denominasse hipótese de incidência e hipótese de incidência realizada⁶⁵⁵, mas tal designação deve ser criticada, pois hipótese que se realiza não será mais hipótese.

Geraldo ATALIBA propôs a adoção de hipótese de incidência, para a descrição abstrata e fato imponível para a realização da situação fática descrita na norma⁶⁵⁶. Mas há nesta definição um problema de ordem semântica⁶⁵⁷, a incidência é imediata e concomitantemente ao fato, enquanto houver algo imponível, não será um fato, mas uma abstração e depois da incidência não será mais imponível.

Paulo de Barros CARVALHO denomina hipótese tributária e fato jurídico tributário. "*Hipótese tributária*, aproximando o adjetivo para qualificar o campo de atuação" e "Fato jurídico "porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo."⁶⁵⁸

O professor José Roberto VIEIRA adota a terminologia hipótese de

⁶⁵⁴ (AMARO, Luciano. **Direito tributário** ..., p. 251-252). Apesar da obviedade da falha terminológica em análise, Luciano AMARO não vê inconveniente sério no emprego ambivalente da expressão fato gerador, eis que a mente humana consegue configurar a idéia abstrata e os fatos que possam vir a ocorrer no mundo fenomênico. Para o jurista "é designação que tem a virtude de espancar a plurivocidade assinalada. A par disso, identifica o *momento do nascimento (geração) da obrigação tributária* (em face da prévia qualificação legal daquele fato). Justamente porque a lei há de preceder o fato (princípio da irretroatividade), *a obrigação não nasce à vista apenas da regra legal; urge que se implemente o fato para que a obrigação seja gerada*".

⁶⁵⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria**..., p. 278.

⁶⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese**..., p. 51.

⁶⁵⁷ Conforme Paulo de Barros CARVALHO (**Curso**..., p. 242-243).

⁶⁵⁸ *Ibidem*, p. 242.

incidência tributária e fato jurídico tributário. O mestre paranaense hesita "em abandonar a expressão *hipótese de incidência*, pela forte carga de significado que lhe outorgou a construção sólida e rigorosa iniciada com Pontes de Miranda, a partir da doutrina alemã, e desenvolvida, nos quadrantes do Direito Tributário, sobretudo por Becker e Ataliba."⁶⁵⁹ Esta a denominação que é adotada no desenvolvimento da presente dissertação, por se entender que juridicamente é a mais adequada.

De acordo com o que já fora exposto, para Paulo de Barros Carvalho, autor que desenvolveu a estrutura da norma que servirá de parâmetro para o estudo do IPTU, os critérios presentes na hipótese (descriptor) da regra-matriz de incidência tributária são: o material, o espacial e o temporal.

A descrição objetiva do fato é a hipótese inteira. A hipótese descreve o fato, a consequência descreve a relação jurídica.

4.5.4.1.1 Critério material

O *critério material* é o primeiro dos critérios da hipótese de incidência. Podendo se entender não apenas como primeiro no sentido cronológico, mas também no sentido de relevância. É o mais importante, tanto que os outros critérios, temporal e espacial, limitam-se a condicionar o critério material. São meras condições do critério material. Na verdade, o critério material é o núcleo da hipótese de incidência. É a essência da hipótese de incidência.

Segundo Geraldo ATALIBA⁶⁶⁰, o aspecto material é a configuração do fato ou, ainda, a designação de todos os dados de ordem objetiva do fato. Mas dizer que o critério material é a descrição do fato é definir a parte pelo todo, pois a hipótese é a descrição do fato.

Para Paulo de Barros CARVALHO⁶⁶¹, se considerar as condições de tempo e espaço, aquilo que sobra para o critério material é sempre um comportamento pessoal, é sempre uma ação desenvolvida por pessoas. E é essa ação

⁶⁵⁹ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz...**, p. 62.

⁶⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, p. 95.

⁶⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, p. 251-254.

desenvolvida por pessoas que se descreve por um verbo seguido de um complemento. Como esse comportamento é pessoal, este verbo deve ser um verbo pessoal, um verbo transitivo que exija complemento. Não se encontra nos tributos brasileiros algum comportamento pessoal que não se enquadre nesse esquema: prestar serviços, auferir renda, realizar operação com produtos industrializados, realizar operação de circulação de mercadorias.

Quanto à inclusão da base de cálculo no aspecto material, como fazem Geraldo ATALIBA, quando afirma que "à perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo tributável ou base imponible"⁶⁶² e Alfredo Augusto BECKER que leciona que "o núcleo da hipótese incidência é sempre a base de cálculo"⁶⁶³, o fizeram levando em conta que uma das funções da base de cálculo é a função comparativa, devendo a hipótese corresponder à base de cálculo, sob pena de se estar diante de uma irregularidade que no Brasil é uma inconstitucionalidade.

Mas uma coisa é se ter consciência de que a base de cálculo tem que estar intimamente relacionada com a noção da hipótese, no sentido de que a base de cálculo é uma medida do fato descrito na hipótese, outra coisa, diferente, é na estrutura da norma tributária incluir a base de cálculo na hipótese, no fato descrito na lei.

Na norma tributária se tem a hipótese, que é a descrição de um fato, e a consequência, que é a prescrição de uma relação jurídica, onde se tem de um lado o sujeito ativo, com o direito voltado para um certo objeto, uma prestação e, de outro lado, um sujeito passivo, com um dever jurídico voltado para essa prestação, que por sua vez tem por objeto uma quantia em dinheiro.

Numa relação jurídica tem-se que ter um pólo ativo e um pólo passivo: duas pessoas que integram a relação, uma portadora de um direito subjetivo, e outra, detentora de um dever jurídico. Em matéria tributária, como o objeto busca uma quantia em dinheiro, esses dados são: base de cálculo multiplicada pela alíquota. Sendo assim, para se perfazer a relação jurídica tributária ela não pode ser afastada de seu objeto, os elementos quantitativos devem estar nela contidos, se extrai-se a

⁶⁶² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, p. 96.

⁶⁶³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria...**, p. 298.

base de cálculo da relação jurídica esta restará sem objeto, o que não se pode conceber.

4.5.4.1.2 Critério espacial

O *critério espacial* é a condição de lugar, é a identificação do lugar onde deve ocorrer o fato, para que tenha o efeito de fazer nascer a relação jurídica. É a consideração do lugar onde deve ocorrer o fato descrito na hipótese.

Paulo de Barros CARVALHO, ao tratar do critério espacial, ensina que "há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie efeitos que lhe são característicos: Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É uma opção do legislador."⁶⁶⁴

O grande mestre da Universidade de Direito de São Paulo propõe a classificação dos tributos segundo o "[...] grau de elaboração do critério espacial da hipótese tributária [...]"⁶⁶⁵, da seguinte forma:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que ao acontecimento apenas ocorrerá se dentre delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

Geraldo ATALIBA afirma que "a h.i. só qualifica o fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário."⁶⁶⁶ Esta afirmação traz certas dificuldades, pois não são todos os tributos em que o aspecto espacial é igual ao

⁶⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 254.

⁶⁶⁵ *Ibidem*, p. 256.

⁶⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, p. 93.

âmbito de validade e eficácia da lei, para certos tributos, a norma se preocupa em identificar uma área, às vezes um local bem determinado, aonde deve ocorrer o fato, sob pena de não ocorrer a obrigação tributária.

Por exemplo, tem-se: no caso do IPTU, o aspecto espacial é a área urbana do Município, e o âmbito de validade da legislação municipal ocorre em todos os limites territoriais do Município, entretanto, só nasce a obrigação de pagar o IPTU, quando o fato ocorre dentro da área urbana do Município, não dentro da área rural, que faz parte do mesmo Município; isto também ocorre com o ITR, em relação à área rural dos Municípios, embora o ITR seja de competência federal, só vai ocorrer o fato descrito na hipótese dentro da área rural, não dentro da área urbana dos municípios.

Sendo assim, a identificação da hipótese de incidência com o âmbito de validade (existência) e eficácia (aplicabilidade) da lei, é falha. Conclui-se que o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de validade da lei, as coincidências que ocorrem devem ser creditadas à opção do legislador⁶⁶⁷.

4.5.4.1.3 Critério temporal

O *critério temporal* é a identificação do momento em que se considera ocorrido o fato, porque é esse o momento do surgimento da obrigação tributária. É a definição do momento em que se considera consumado o fato e nascida a obrigação tributária.

Compreende-se como critério temporal da hipótese tributária o "grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária."⁶⁶⁸

Existe um limite intransponível para a fixação do aspecto temporal da hipótese de incidência. Nesse sentido, afirma Geraldo ATALIBA que "Há um limite

⁶⁶⁷ Conforme Paulo de Barros CARVALHO (*Curso...*, p. 257-258).

⁶⁶⁸ *Ibidem*, p. 258-259.

constitucional intransponível à descrição do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior à consumação (completo acontecimento) do fato".⁶⁶⁹ Desta forma, o aspecto temporal só pode ser o momento em que o fato está consumado.

Se o fato não se completou, não há como comparar o fato com aquele descrito na hipótese, e desta forma não se tem um fato juridicizado, a incidência não ocorre, não há efeito jurídico e se não houve incidência o fato não é jurídico.

Enquanto o fato não estiver completo, não se pode eleger um momento anterior à ocorrência total do fato como sendo o momento em que nasce a relação jurídica, como sendo o critério temporal da hipótese, o que se configuraria como uma irretroatividade em relação à incidência da norma.

A doutrina classifica os fatos geradores em instantâneos, continuados e complexivos.

Fatos geradores instantâneos seriam aqueles que ocorrem em um determinado momento, como por exemplo, o ICMS e o IPI, que ocorrem no momento em que a mercadoria sai do estabelecimento.

Fatos geradores continuados aqueles que se repetem em um certo intervalo de tempo, com, por exemplo, o IPTU.

Fatos geradores complexivos, são aqueles que vão se realizando ao longo de um período, terminando no final do respectivo período, como, por exemplo, do IR.

Modernamente, esta classificação é criticada, eis que na hipótese de incidência de todo e qualquer tributo, há um critério temporal, e se há um momento em que se considera ocorrido o fato descrito na hipótese, antes desse momento não há que se falar na ocorrência do fato gerador.

Esta é a opinião de Paulo de Barros CARVALHO que é "pelo descabimento total desse *discrimen*, pois falar-se em 'fatos' que não sejam instantâneos é, sob qualquer color, inadequado e incongruente, visto que todo o evento, seja ele físico, químico, sociológico, histórico, político, econômico, jurídico ou biológico, acontece em certas condições de espaço e de tempo (instante)".⁶⁷⁰

⁶⁶⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese** ..., p. 85.

⁶⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**..., p. 267.

Todos os fatos são instantâneos, não existindo um fato gerador que seja complexo, que vá se compondo através de diversas parcelas, durante um certo período de tempo, ou que seja pendente, que tenha começado hoje e vá terminar amanhã, o que hoje é aceito por Geraldo ATALIBA⁶⁷¹, Héctor B. VILLEGAS⁶⁷², entre outros.

Geraldo ATALIBA, ao tratar do tema, ressalta que "não importa ao intérprete se o fato qualificado pela lei se consuma num átimo ou se depende de penoso e lento processo pré-jurídico para se consumir. Só o que é relevante é o momento de sua consumação. Só então é ele fato jurídico, fato imponível."⁶⁷³

4.5.4.2 A Relação Jurídica Tributária – O Conseqüente Normativo

Há um dever-ser entre a hipótese e a conseqüência, um dever-ser interproposicional, porque se instala entre a proposição hipótese e a proposição conseqüência, existe este dever-ser que significa que, ocorrido o fato descrito na hipótese, deve se instaurar a conseqüência, a relação jurídica tributária. Trata-se de um dever-ser neutro, eis que não se modaliza, não assume um dos três modais deônticos (obrigatório, proibido ou permitido), simplesmente estabelece que ocorrendo o fato, deve ser a conseqüência. A união de ambas enseja a cópula deôntica, "o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa"⁶⁷⁴.

Poder-se-á afirmar que ocorre a "subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, [...] o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na

⁶⁷¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, p. 89.

⁶⁷² VILLEGAS, Héctor B.. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1972, p. 161.

⁶⁷³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, p. 92.

⁶⁷⁴ Conforme Paulo de Barros CARVALHO (**Curso...**, p. 236).

contingência de cumpri-la."⁶⁷⁵

Para Geraldo ATALIBA, "diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei"⁶⁷⁶. Paulo de Barros CARVALHO entende que há subsunção "quando o conceito do fato (fato jurídico tributário) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)."⁶⁷⁷

A "conseqüência" das normas jurídicas é a relação jurídica tributária.⁶⁷⁸ "É a peça de juízo hipotético que estipula a regulação da conduta, prescrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário."⁶⁷⁹

A relação jurídica, segundo o escólio de Paulo de Barros CARVALHO, pode ser definida como "o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação."⁶⁸⁰

São dois critérios ou determinações que formam o conseqüente tributário: o critério pessoal e o critério quantitativo.

4.5.4.2.1 Critério pessoal

No *critério pessoal* são determinados os dois pólos da relação jurídica tributária: ativo e passivo. O sujeito ativo com o direito voltado para uma prestação, o sujeito passivo, com um dever voltado para mesma prestação e o objeto, que pode ser designado como uma quantia em dinheiro.

Entre os sujeitos ativo e passivo, há um dever-ser, mas não é um dever-ser neutro, é um dever-ser modalizado, intraproposicional. Nesse sentido, ensina José

⁶⁷⁵ *Ibidem*, p. 244.

⁶⁷⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese**..., p. 65.

⁶⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**..., p. 244.

⁶⁷⁸ Segundo DERZI; COÊLHO. **O imposto**..., p. 97.

⁶⁷⁹ Conforme Paulo de Barros CARVALHO (**Curso**..., p. 278).

⁶⁸⁰ *Ibidem*, p. 279-280.

Roberto VIEIRA, fulcrando-se nos ensinamentos de Paulo Barros Carvalho, que:

[...] no seio do conseqüente, surge outro dever-ser, configurando a relação jurídica entre os sujeitos que integram aquele liame, e que, por ser interno a este segundo termo do juízo hipotético aquele autor de '*dever-ser intraproposional*'. Acrescente-se que para este último dever-ser triparte-se o universo da conduta em obrigatório, permitido e proibido (os modais deônticos), o que não ocorre com o dever-ser interproposicional, que permanece neutro.⁶⁸¹

O *sujeito ativo* geralmente está implícito no texto legal, sendo bastante as considerações relativas à competência tributária para reconhecê-lo (às vezes vem expressamente referido pelo legislador, quando há transferência da capacidade tributária ativa, como nos gravames parafiscais). Diante desta circunstância, é possível afirmar que a determinação do sujeito ativo é sempre e tão-somente normativa, basta que se examine a norma ou a Constituição Federal para que se possa defini-lo.

O artigo 119 do Código Tributário Nacional, estabelece que: "sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento". Desta forma, na relação jurídica tributária, o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir o correspondente objeto, ou seja, o tributo.

A doutrina⁶⁸², ao fazer a análise da disposição legal disposta do Código Tributário Nacional, assinala que também as pessoas de direito privado estão aptas à sujeição ativa, desde que haja permissivo legal e que desempenhem atividade de relevante interesse público.

Quanto ao *sujeito passivo*, a regra estabelece os parâmetros que se deve aplicar às circunstâncias de fato para descobrir quem ocupa o pólo negativo da relação tributária. Então, a identificação do sujeito passivo não é apenas normativa, é normativo-fática, tem-se que levar em conta a norma e o fato, só sendo possível a identificação após a ocorrência do fato jurídico tributário.

O mestre paranaense Marçal JUSTEN FILHO afirma que "Há, na sujeição passiva, uma situação de submissão que se diz *tributária* porque, direta ou indiretamente, vincula-se à figura do tributo. Ou, em termos jurídicos mais

⁶⁸¹ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz** ..., p. 65.

⁶⁸² Este é o entendimento de Geraldo ATALIBA (**Hipótese**..., p. 77); CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**..., p. 295; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito** ..., p. 590; e AMARO, Luciano. **Direito**..., p. 284.

adequados, porque se submete ao regime jurídico tributário."⁶⁸³

Deve-se distinguir entre a capacidade para realizar o "fato jurídico tributário" e a "capacidade tributária passiva". A capacidade para auferir renda, realizar operação de circulação de mercadoria, etc., está circunscrita na capacidade de realizar o fato jurídico tributário, a qual diferencia-se da capacidade de integrar a relação jurídico-tributária no pólo passivo. O art. 126 do Código Tributário Nacional disciplina que:

Art. 126 - A capacidade tributária passiva independe:

I. da capacidade civil das pessoas naturais;

II. de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III. de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Como se verifica do texto legal transcrito, não há diferenciação entre capacidade tributária passiva e capacidade civil, o que leva muitos intérpretes a afirmarem que um cidadão menor, uma sociedade de fato, pode ser sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Supõe Paulo de Barros CARVALHO que "o problema esteja na distinção, que não foi inteiramente elaborada, entre a pessoa ou entidade que promove a realização do fato jurídico tributário, ou participa do seu acontecimento, e, propriamente, aquela pessoa, física ou jurídica, que a regra tributária indica, pelo fenômeno da imputação deôntica, para dar compostura ao laço jurídico abstrato, fazendo as vezes do sujeito passivo da obrigação tributária."⁶⁸⁴

Na verdade, o que este dispositivo legal quer dizer é que estes sujeitos podem praticar um fato jurídico tributário, podem realizar o fato descrito na hipótese, mas não podem figurar no papel de sujeito passivo, tendo em vista que, sempre que alguém que praticou o fato, tenha limitações ao exercício da capacidade, não tendo, por exemplo, personalidade jurídica, a lei vai escolher uma outra pessoa para figurar

⁶⁸³ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva** ..., p. 219-220.

⁶⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**..., p. 303.

no papel do sujeito passivo⁶⁸⁵.

Objetivamente leciona Paulo de Barros CARVALHO:

O lamentável equívoco que deparamos na sistematização dessa parte da Lei n. 5.172/66 é que: 'Capacidade tributária' é o título da Seção III, subordinada ao Capítulo IV, que cuida do 'Sujeito Passivo', e no rol do art. 126 estão entidades que jamais poderão ser sujeitos passivos de obrigações tributárias. Em termos de arrumação racional, ficaria bem que o legislador separasse, em tópicos diferentes, a capacidade para realizar o fato jurídico tributário e a capacidade de ser sujeito passivo de obrigações fiscais.⁶⁸⁶

Relevante ainda destacar que o sujeito passivo no Brasil é o "destinatário constitucional tributário", é alguém que já está implicitamente indicado na Constituição, porque o critério material da incidência do tributo, o núcleo, já está contido no texto constitucional.

Quem desenvolveu este conceito no Brasil foi Marçal JUSTEN FILHO⁶⁸⁷, ao analisar o entendimento do mestre argentino Héctor B. Villegas, que elaborou o conceito lógico-jurídico, "destinatário legal tributário".

Marçal JUSTEN FILHO conclui que "no Brasil, pode-se falar não apenas em um destinatário *legal* tributário, mas também no destinatário constitucional tributário. [...] nossa Constituição estabelece como deverá ser o núcleo da hipótese de incidência a ser editada pela via legislativa ordinária."⁶⁸⁸

Seguindo este entendimento, Geraldo ATALIBA afirma que: "O legislador – inspirado pela ciência das finanças – orienta-se por princípios financeiros na configuração da hipótese de incidência, quanto ao aspecto subjetivo-passivo. Em todos os casos, no Brasil, só pode ser onerado o destinatário constitucional tributário, porque esse juízo político-financeiro foi exaurido pelo constituinte."⁶⁸⁹

Ainda quanto à sujeição passiva tributária, deve-se diferenciar o *sujeito passivo do contribuinte e do responsável*.

Será sujeito passivo, em nosso sistema tributário, a pessoa que provoca,

⁶⁸⁵ O Código de Processo Civil prescreve que: "Art. 12. Serão representados em juízo, ativa e passivamente: [...] VII – as sociedades sem personalidade jurídica, pela pessoa a quem couber a administração de seus bens".

⁶⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, p. 310.

⁶⁸⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição...**, p. 260-261.

⁶⁸⁸ *Ibidem*, p. 262-263.

⁶⁸⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, p. 78.

desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo que, segundo o disposto no parágrafo único do art. 121 do CTN será:

Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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; e

II. responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O sujeito passivo é aquele que tem o dever jurídico de realizar a prestação; o contribuinte é aquele que pratica o fato imponible, é o destinatário constitucional tributário; o responsável não é contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei.

O responsável tributário, partícipe da sujeição passiva indireta, não terá relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da respectiva obrigação e a sua responsabilidade decorrerá de "disposição expressa da lei", hipótese em que será denominado "responsável legal tributário". É o que ensina Celso Ribeiro BASTOS:

Quando o pagamento se tratar de tributo ou penalidade, o sujeito passivo pode ser: o contribuinte; o responsável.

a) Contribuinte é o do sujeito passivo que tem uma relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador;

b) Responsável, por sua vez, é todo sujeito passivo, que, sem revestir-se da condição de contribuinte, vê-se obrigado a pagar o débito por força de disposição expressa de lei.⁶⁹⁰

Considerando-se, pois, a existência de dois tipos de contribuintes, o contribuinte propriamente dito e o responsável. É no art. 128 do CTN que verifica-se mais especificamente a responsabilidade.

Diz a referida norma:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da

⁶⁹⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 197.

respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A responsabilidade tributária poderá ocorrer por transferência, quando a obrigação tributária nasce para um sujeito e posteriormente, por um evento, é transferida a terceiro, ou por substituição, quando a obrigação nasce desde logo para o terceiro. *A transferência poderá se dar por solidariedade, por sucessão ou ainda, por responsabilidade (de terceiros).*

Propõe-se a abordagem *da responsabilidade tributária por transferência*, diante de suas implicações diretas com o IPTU, o que será feito sem um compromisso de aprofundamento, eis que fugiria do tema objeto da pesquisa. Neste item traçar-se-á as conceituações genéricas e, quando do estudo do IPTU, traçar-se-á as questões casuísticas.

Quanto à sujeição passiva por transferência, decorrente da *solidariedade tributária*⁶⁹¹, esta se dá sempre que haja mais de um devedor, na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral⁶⁹².

O art. 124 do CTN estabelece os casos em que "são solidariamente obrigadas":

Art. 124 [...]

I.as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II.as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

O dispositivo legal supra fornece duas categorias de pessoas solidárias; nos termos do professor Celso BASTOS, "as que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e as expressamente designadas por lei".⁶⁹³ O Código Tributário Nacional não especifica em que casos se manifesta o

⁶⁹¹ Os arts. 264 e 265 do novo Código Civil disciplinam que: "Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito ou obrigado, à dívida toda". "Art. 265. A solidariedade não se presume, resulta de lei ou da vontade das partes".

⁶⁹² Conforme define Paulo de Barros CARVALHO (*Curso...*, p. 310).

⁶⁹³ BASTOS, Celso. *Curso de direito financeiro...*, p. 197.

"interesse comum", o que será feito pela lei tributária.

Seguindo o escólio de Marçal JUSTEN FILHO, haverá solidariedade, "quando houver uma pluripessoalidade na ocorrência do fato imponible. Seria o caso de mais de uma pessoa encontrar-se em relação com a materialidade da hipótese de incidência. [...] todos passam a ocupar o pólo passivo da relação tributária, em situação de solidariedade".⁶⁹⁴

A solidariedade tributária produz os seguintes efeitos: o pagamento feito por um dos co-obrigados aproveita aos demais co-devedores; a isenção ou remissão de crédito tributário exonera todos os co-obrigados, salvo se o benefício fiscal foi concedido em caráter pessoal a um deles.

Na solidariedade não se concede o benefício de ordem, significando que o Fisco pode, desde logo, optar por qualquer dos co-devedores, sem obedecer a uma ordem predeterminada entre eles.

Ocorrerá *responsabilidade tributária por sucessão*, quando uma pessoa se torna obrigada por débito tributário não satisfeito, diante de uma relação jurídica que passa do predecessor ao adquirente do direito.

O sucessor vincula-se ao fato gerador e se torna responsável a partir da data da ocorrência da sucessão.

O art. 129 do CTN prevê que a responsabilidade de terceiro por sucessão do contribuinte tanto pode ocorrer quanto às dívidas fiscais deste preexistentes, quanto às que vierem a ser lançadas ou apuradas posteriormente à sucessão, desde que o fato gerador haja ocorrido até a data desta sucessão.

Sacha Calmon Navarro COELHO ensina que "é responsabilidade do sucessor a título universal e solidária, subsidiária ou plúrima, referentemente a do contribuinte, pela razão de este haver desaparecido."⁶⁹⁵

A sucessão imobiliária, regulada pelo art. 130 do CTN, refere-se à compra e venda de bens imóveis, sub-rogando-se o adquirente nos direitos e obrigações do transmitente.

Os adquirentes ficam sub-rogados nos créditos fiscais oriundos daqueles tributos, isto é, o sujeito passivo passa a ser o novo proprietário, em substituição ao

⁶⁹⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição...**, p. 300.

⁶⁹⁵ DERZI; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O imposto...**, p. 239.

anterior.

Apenas a prova da quitação, constante do título de transferência do domínio, impede sub-rogação prevista no art. 130 do CTN.

Ainda quanto à sub-rogação, pertinente observar que "as expressões da lei: *sub-rogação, pessoalmente e integralmente* não são sinônimas de solidariedade. No caso do art. 130 [...] dá-se a sub-rogação, portanto substituição, sendo inviável a solidariedade entre contribuintes e responsável tributário."⁶⁹⁶

Disciplina o art. 131 as responsabilidades pessoais, prevendo três hipóteses:

Art. 131 [...]

I.a do adquirente ou remitente pelos tributos adquiridos ou remidos;

II.do sucessor, a qualquer título e do cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III.do espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

Remitente é aquele que pratica a remição, ou seja, resgata uma dívida pelo devedor ou interessado. Caso não queira ver-se onerado com os impostos que recaiam sobre o objeto da transação deverá, ao realizá-la, exigir a apresentação das certidões negativas de débitos tributários.

O sucessor a qualquer título (herdeiros ou qualquer outra pessoa beneficiada pelo inventário) e o cônjuge meeiro são responsáveis pelo crédito tributário devido pelo *de cujus* até a data da partilha ou da adjudicação, até o montante do quinhão.

O espólio é pessoalmente responsável pelo crédito tributário devido pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

Os arts. 132 e 133 do CTN determinam a responsabilidade por modificação da estrutura jurídica das empresas (hipótese de fusão, incorporação ou cisão, e aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial).

O art. 132 do CNT estabelece a responsabilidade da pessoa jurídica de direito privado que resulte de fusão (reunião de duas ou mais pessoas jurídicas em

⁶⁹⁶ *Ibidem*, p. 241.

uma nova pessoa), transformação (mudança das características da pessoa jurídica anteriormente existente), ou incorporação (a incorporadora ou a incorporada desaparece para integrar a empresa que permanece). Torna-se ela responsável pelos tributos devidos pelas pessoas fusionadas, transformadas ou incorporadas (empresas co-participantes) até a data do respectivo ato. A sucessora responde pelos tributos da empresa dissolvida.

Art. 132 - A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

A mesma solução é dada no caso de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento de qualquer natureza.

Continuando o adquirente com a exploração, por qualquer forma, responde pelos tributos devidos até a data do ato de aquisição. Ressalva-se, no entanto, o caso de o alienante prosseguir com a exploração dentro do prazo de seis meses, hipótese em que o adquirente só responde subsidiariamente.

Conforme o art. 133 do CTN, somente ocorre a responsabilidade subsidiária do sucessor quando o "alienante prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão". A contrário *sensu*, se o alienante não der prosseguimento a qualquer atividade empresarial – o que costuma acontecer na generalidade dos casos – rompe-se o vínculo de subsidiariedade, prevalecendo o vínculo de solidariedade pura e simples entre o alienante e o sucessor.

A *responsabilidade tributária de terceiros* ocorre quando o dever de pagar o tributo para terceira pessoa alheia ao vínculo tributário originário (art. 134 e 135 do CTN).

O art. 134 do CTN, ao estabelecer a responsabilidade de terceiros, reza:

Art. 134 - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com estes nos atos em que intervirem ou pelas omissões de que foram responsáveis:

- I. os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II. os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III. os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV.o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V.o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI.os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;

VII.os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Apesar do texto legal transcrito estabelecer a responsabilidade de terceiros, em caráter solidário, vários doutrinadores de escol entendem que esta responsabilidade é subsidiária.⁶⁹⁷

Do artigo supra-elencado verifica-se os elementos exigidos para a responsabilização de terceiro no pagamento da carga tributária: a responsabilidade em razão de intervenção ou omissão em alguns atos; a responsabilidade por excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ainda quanto a este artigo (art. 134 do CTN), a responsabilidade das pessoas nele previstas atingem exclusivamente o valor da dívida originária, excluída toda e qualquer penalidade que não seja de caráter moratório.

Cabe ainda ressaltar o caráter sancionatório que autores como Celso Bastos e Paulo de Barros CARVALHO vêem neste tipo de responsabilidade. No dizer do segundo autor, "para evitar o comprometimento, as pessoas arroladas não de intervir com zelo e não praticar omissões: tal é o dever que lhes compete. A inobservância acarreta punição."⁶⁹⁸

O art. 135 do CTN cuida da responsabilidade pessoal pelos créditos relativos a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder, infração a dispositivo legal, contrato social ou estatutos, praticados pelas pessoas referidas no art. 134 do mesmo diploma legal, mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Não se trata, portanto, de responsabilidade solidária, ou subsidiária do terceiro. Este responde "pessoalmente", a figura do contribuinte é excluída do pólo passivo.

⁶⁹⁷ Neste sentido Misabel de Abreu Machado DERZI (Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito** ..., p. 753); AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 315; DERZI; COELHO. **Do imposto**..., p. 243.

⁶⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso**..., p. 320.

4.5.4.2.2 Critério quantitativo

Ainda quanto à consequência tributária, resta abordar o *critério quantitativo*, ou como prefere o mestre Marçal JUSTEN FILHO, determinação objetiva da consequência, *composta pela base de cálculo e pela alíquota*.

No dizer de José Roberto VIEIRA, "O *Critério Quantitativo* é composto precisamente pelos dados que possibilitam a fixação dos exatos contornos do objeto da prestação pecuniária, mediante o concurso de base de cálculo e alíquota."⁶⁹⁹

Como já restou claro no desenvolvimento do trabalho, a base de cálculo não se acha situada juntamente com o aspecto material. Este é um critério da hipótese de incidência; aquela é um critério da consequência da norma jurídica tributária. Héctor B. VILLEGAS, seguindo o escólio de Fernando Sainz de BUJANDA, neste sentido leciona:

Ponhamos, porém, as coisas em seus justos termos. Do exposto, não se segue que o 'elemento quantitativo' seja um elemento integrante do fato imponible, como pensa autorizada doutrina. Em tal sentido, é correto o sutil pensamento de Sainz de Bujanda: o elemento quantitativo não constitui o fato imponible. É um mero instrumento de quantificação da obrigação tributária substancial. De nenhuma maneira, no entanto, pode-se sustentar que está inserido no pressuposto de nascimento da obrigação tributária substancial (Hacienda..., t. IV. p. 389).⁷⁰⁰

A base de cálculo é entendida por Geraldo ATALIBA, como "a perspectiva dimensional da hipótese de incidência", denominada por ele como base imponible, diante da existência de tributos fixos, caso em que inexistente cálculo, sendo incorreto falar-se base de cálculo⁷⁰¹. O que é refutado por Fernandino Aires BARRETO, por não se poder medir o abstrato, para este jurista, a base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário, equivalendo ao critério para medir, ou ao padrão para avaliar, sendo representada pelo adjunto adnominal que confirma ou afirma o critério material da hipótese, é o critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária.⁷⁰²

⁶⁹⁹ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz** ..., p. 66.

⁷⁰⁰ VILLEGAS, Héctor B.. **Curso de direito** ..., p. 132.

⁷⁰¹ ATALIBA, José Geraldo. **Hipótese**..., p. 96.

⁷⁰² BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**.

Para Hugo de Brito MACHADO, no direito positivo brasileiro, base de cálculo deve ser entendida como:

A grandeza sobre a qual se aplica a alíquota do tributo para determinar-se o respectivo valor. Sendo a alíquota específica, a base de cálculo será a unidade de medida adotada pela lei, como, por exemplo, o quilo, o metro, etc. Sendo a alíquota 'ad valorem', a base de cálculo será o valor econômico do fato gerador, ou a ele pertinente, expresso em moeda...

A base de cálculo é um atributo do aspecto material da hipótese de incidência tributária, escolhido pelo legislador como medida de sua materialidade.⁷⁰³

Ricardo Mariz de OLIVEIRA afirma que "'base de cálculo' significa a importância sobre a qual se aplica a alíquota, para a determinação do valor do tributo."⁷⁰⁴

A base de cálculo, seguindo o escólio de Aires Fernandino BARRETO, é sempre o valor, ainda quando a mesma reflita uma unidade de medida, a base de cálculo não será o metro, o alqueire, mas o valor ou custo, ou preço por unidade de medida a ser entregue ao Estado.⁷⁰⁵

Assim como a hipótese de incidência tributária se diferencia do fato jurídico tributário, a base de cálculo deve ser diferenciada da base calculada, "a base de cálculo é a magnitude abstrata; a base calculada é a magnitude concretamente considerada"⁷⁰⁶, esta somente se concretiza por meio do ato de lançamento.

Segue este mesmo entendimento Geraldo ATALIBA, que afirma que "a base de cálculo é um conceito legal de tamanho; base calculada é a magnitude concreta, é a precisa medida de um fato."⁷⁰⁷

A base de cálculo deve ser prevista expressamente pela lei, assim como sua alteração, devendo ser observado o princípio da estrita legalidade tributária, mas a

2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 50-52.

⁷⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Base de cálculo**. São Paulo: Resenha Universitária/C.E.E.U., 1982, p. 120-122. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 7).

⁷⁰⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Base de cálculo**. São Paulo: resenha Tributária/C.E.E.U., 1982. p. 212 (Cardeno de Pesquisas Tributárias, n. 7).

⁷⁰⁵ BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo**..., p. 62-65.

⁷⁰⁶ *Ibidem*, p. 127.

⁷⁰⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese**..., p. 101.

conversão da base de cálculo para base calculada situa-se no mundo dos fatos, perfazendo-se através do lançamento tributário, independentemente de lei. Nos termos do ensinamento de Aires Fernandino BARRETO, "o critério de decisão, ínsito aos casos de reserva de lei formal, se esgota no definir a base de cálculo; jamais pode estender-se à base calculada. [...] Situada no campo dos fatos, a base calculada não sofre a irradiação do princípio da estrita legalidade. [...] A base calculada [...] é matéria fática, detectável pelo lançamento."⁷⁰⁸

A base de cálculo possui três funções específicas:

- a) objetiva, que consiste em compor a determinação da dívida numa operação aritmética;
- b) mensuradora, pois mede as proporções reais do fato típico dimensionando-o economicamente;
- c) comparativa, eis que se configura pela comparação com o critério material da hipótese, afirmando-o (quando este for obscuro), confirmando-o (quando forem compatíveis) ou infirmo-o (quando forem inconciliáveis).⁷⁰⁹

A professora Misabel de Abreu Machado DERZI entende que a base de cálculo permite, ainda, determinar a capacidade contributiva.⁷¹⁰

Todas as funções da base de cálculo são importantes, destacando-se, no entanto, a função comparativa, eis que deve haver uma simetria entre a hipótese, no seu aspecto material, e a consequência, em seu aspecto (ou critério) quantitativo, sob pena de restar desfigurado o tributo. "A base que não guarde correspondência com a materialidade, implicará na edição de tributo de natureza diversa"⁷¹¹. Segue este mesmo entendimento Roque Antonio CARRAZZA: "[...] exige-se uma *correlação lógica* entre a base de cálculo e a *hipótese de incidência do tributo*. Por quê? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da *hipótese de incidência*, que confirma, afirma ou infirma (caso em que o tributo torna-se incobrável, por falta de *coerência interna* na norma jurídica que o

⁷⁰⁸ BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo**..., p. 148.

⁷⁰⁹ Este é o entendimento de Paulo de Barros CARVALHO (**Curso**..., p. 324-329).

⁷¹⁰ DERZI; COELHO. **Do imposto**..., p. 255-256.

⁷¹¹ Conforme MELO, José Eduardo Soares de. Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Base de cálculo**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1982. p. 187 (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 7).

instituiu)."⁷¹²

Ressalta-se, porém, que só a base de cálculo não é suficiente para se fixar o *quantum debeat*⁷¹³ da obrigação tributária. Há necessidade de se ter determinada a *alíquota* aplicável. "Assim, cada obrigação tributária se caracteriza por ter certo valor, que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base imponible e a alíquota."⁷¹⁴

A esse respeito, diz Ricardo Mariz de OLIVEIRA: "O primeiro fator (base de cálculo) é o multiplicando de uma operação aritmética de multiplicação, sendo uma expressão numérica sobre a qual se aplica o segundo fator, que é o multiplicador (alíquota), estabelecido em razão proporcional ou numeração absoluta. O resultado dessa operação aritmética é o '*quantum debeat*' do tributo."⁷¹⁵

A alíquota também deve ser analisada sob o plano normativo e sob o plano da aplicação da lei, é o que afirma Aires Fernandino BARRETO:

No plano normativo, a alíquota é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo [...]

Alíquota, no plano da aplicação da lei, é o fator que deve ser conjugado à base calculada para a obtenção do objeto da prestação tributária. Neste estágio, a alíquota já atua como um dos termos da multiplicação cujo produto é, concretamente, o *quantum debeat*.⁷¹⁶

Assim como a base de cálculo, a alíquota está adstrita à observância do princípio da estrita legalidade tributária, devendo necessariamente ser fixada por meio de lei, "por ser estabelecida objetivamente em lei – é um fato estável e genérico"⁷¹⁷, podendo exprimir-se por um percentual, ou por uma unidade de medida, de forma proporcional, regressiva, seletiva ou progressiva, esta podendo se subdividir em simples ou graduada. Ressalta Aires Fernandino BARRETO que "um tributo só é proporcional, progressivo ou regressivo à medida que o é a alíquota

⁷¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS na Constituição**. 8. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 65-66.

⁷¹³ Segundo Aires Fernandino BARRETO (**Base de cálculo...**, p. 56): "a parte que se toma do todo é o *quantum debeat*".

⁷¹⁴ Conforme Geraldo ATALIBA (**Hipótese...**, p. 102).

⁷¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Base de cálculo...**, p. 209.

⁷¹⁶ BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo...**, p. 58-59.

⁷¹⁷ Conforme Geraldo ATALIBA (**Hipótese...**, p. 103).

aplicável, diante da relação jurídico-tributária."⁷¹⁸

Oportuna a transcrição do entendimento de Ricardo Mariz de OLIVEIRA, João Francisco Bianco, Silvana Mancini Karam e de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli:

Com efeito, proporcionalidade significa alíquota determinada e imutável, sendo aplicável sempre ela, qualquer que seja a grandeza da base de cálculo...

A progressividade também acarreta o crescimento do tributo na razão direta do crescimento da base de cálculo, mas não apenas em números absolutos, pois que também em números relativos. É que a progressividade significa alíquotas cada vez maiores, quanto maior for a base de cálculo...

Seletividade importa em dar tratamento diferenciado, isto é, selecionado, entre vários fatos possíveis de se subsumirem à hipótese de incidência de um mesmo tributo...

Teoricamente, o critério da seletividade tanto se ajusta ao critério da proporcionalidade quanto ao da progressividade, porque pode ocorrer a existência de alíquotas meramente proporcionais, mas diferentes de caso para caso, como também pode haver tabelas de progressividade diferentes de caso para caso [...]

Em suma, proporcionalidade (alíquota percentual inalterável) e progressividade (alíquotas proporcionais crescentes na razão do crescimento da base de cálculo) podem ou não ser seletivas (diferentes alíquotas para diferentes situações).⁷¹⁹

Quanto às alíquotas regressivas, estas "variam, para menor, consoante o crescimento da base calculada, a partir de um determinado piso."⁷²⁰

Ainda no que tange à alíquota, pertinente a transcrição da conclusão de Aires BARRETO: "a) a alíquota é critério para atribuir ao Estado uma soma de dinheiro. Essa soma é o *quantum* devido; b) é a dívida tributária (*quantum debeatur*) que, em certos casos, pode ser parcela da base. Não da base de cálculo – que é abstrata – mas da base calculada; c) genericamente, o *quantum* devido é apenas parcela da riqueza do contribuinte atribuída ao Estado."⁷²¹

Mas tem-se que a grande relevância da alíquota é o fato de através dela poder o legislador obter a realização da igualdade tributária, tornando efetivo o princípio da capacidade contributiva⁷²², disciplinado no art. 145, §1.º da Constituição

⁷¹⁸ BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo**..., p. 128.

⁷¹⁹ (Os destaques não constam no original). OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Princípios constitucionais** ..., p. 407.

⁷²⁰ Conforme entendimento de Aires Fernandino BARRETO (**Base de cálculo**..., p. 129).

⁷²¹ *Ibidem*, p. 130.

⁷²² Afirma Roque Antonio CARRAZZA (**O ICMS**..., p. 67), que em relação aos impostos, a aplicação da alíquota, deverá tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva.

Federal, tendo como limite o princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório. Neste mesmo prisma, leciona Paulo de Barros CARVALHO: "Com efeito. É por mantê-la constante, sob a forma de fração, ou por fazê-la progredir, continuamente, ou por degraus, que o legislador busca realizar e assegurar o princípio da igualdade tributária. É também por contê-la dentro de certos limites que a autoridade legislativa evita que a tributação ganhe ares de confisco."⁷²³

4.6 DA ESTRUTURA À FUNÇÃO DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O estudo ora proposto segue a visão estruturalista kelseniana, decorrente da análise das premissas dispostas na obra *Teoria Pura do Direito*⁷²⁴, que no Brasil, nos termos das citações já assinaladas, é seguida por Alfredo Augusto Becker, José Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, José Roberto Vieira, Marçal Justen Filho, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Misabel Abreu Machado Derzi, Valéria Cristina Pereira FURLAN, dentre tantos outros grandes juristas, estudo este que levará ao detalhado estudo da regra-matriz de incidência tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano.

Deve-se ressaltar, no entanto, que o Direito deve ser considerado como um todo, sob uma perspectiva não só estrutural como funcional, seguindo-se a proposição de Norberto BOBBIO em sua obra *Dalla Struttura alla Funzione*, onde resta apregoada a "função promocional do direito", propugnando-se a adoção, por parte dos sistemas jurídicos dos países, de normas contendo "sanções positivas".⁷²⁵

A análise funcional, fiscal e extrafiscal do tributo deve ser associada à análise lógico-estrutural, restando complementada a visão kelseniana, pois o direito não só regulamenta as condutas humanas, como também possui uma função promocional das condutas desejadas, que devem ser implementadas através dos diversos instrumentos manejados pelo Estado, dentre eles a exação tributária.

⁷²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, p. 336-337.

⁷²⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura** ..., *op. cit.*

⁷²⁵ BOBBIO, Norberto. **Dalla struttura alla funzione**. Nuovi studi di teoria del diritto. 2. ed. Milano: Edizioni di Comunità, Biblioteca di scienze umane – Diritto e Cultura Moderna 18, 1984.

Talcoot Parsons, citado por Miguel REALE, entende que "a estrutura é o aspecto *estático* do modo descritivo de tratamento de um sistema. Do ponto de vista estrutural, um sistema compõe-se de *unidades*, de subsistemas que existem independentemente em potência, e de suas relações estruturais recíprocas". Continua salientando que o conceito de estrutura importa no de função, cujo objetivo é o de "fornecer o critério e a importância dos fatores dinâmicos e dos processos, no interior do sistema"⁷²⁶.

Também Guy Rocher, citado por Raimundo Bezerra FALCÃO, afirma que "uma sanção tanto pode ser positiva como negativa; pode ser a recompensa ou a pena, a aprovação ou a desaprovação que acarreta determinado ato para a pessoa que o realiza. Em toda a coletividade, a conformidade aos modelos pode merecer diversas recompensas e a não-submissão provocar a imposição de certas penas".⁷²⁷

Assim, a função promocional muda a função desencorajadora do direito, ao afirmar BOBBIO que:

A importância dada ao vertiginoso aumento de normas de organização que caracteriza o estado contemporâneo não põe, necessariamente, em crise a imagem tradicional do direito como ordenamento protetivo-repressivo. Ao invés disso, o que põe em crise essa imagem é a observação de que, no estado contemporâneo, têm-se com muito maior frequência o uso das técnicas de encorajamento. Não somente se começa a constatar o uso dessa técnica, como o abandono da imagem tradicional do direito como ordenamento protetivo-repressivo. Dessa forma, tem-se uma nova imagem: aquela do ordenamento jurídico como ordenamento de função promocional.⁷²⁸

Para BOBBIO, "a função de um ordenamento jurídico não é somente aquela de controlar o comportamento dos indivíduos, o que pode ser obtido através da sanção negativa, mas também aquela de dirigir os comportamentos em direção a

⁷²⁶ REALE, Miguel. **O direito como experiência**: introdução à epistemologia jurídica. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 152.

⁷²⁷ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação** ..., p. 214.

⁷²⁸ No original: "*Il rilievo dato al vertiginoso aumento delle norme di organizzazione che caratterizza lo stato contemporaneo non mette necessariamente in crisi l'immagine tradizionale del diritto come ordinamento protettivo-repressivo. Mette in crisi questa immagine, invece, l'osservazione da cui ho preso le mosse: nello stato contemporaneo diventa sempre più frequente l'uso delle tecniche d'incoraggiamento. Non appena si cominci a tener conto dell'uso di queste tecniche, si è costretti ad abbandonare l'immagine tradizionale del diritto come ordinamento protettivo-repressivo. Accanto ad essa prende forma una nuova immagine: quella dell'ordinamento giuridico come ordinamento a funzione promozionale*". BOBBIO, Norberto. **Dalla struttura** ..., p. 24).

certos objetivos determinados."⁷²⁹

Quanto à função específica do IPTU, Hugo de Brito MACHADO ressalta que:

A função do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é tipicamente fiscal. Seu objetivo primordial é a obtenção de recursos financeiros para os Municípios.

No mundo moderno, entretanto, dificilmente um imposto deixa de ter também função extrafiscal. [...] especialmente com o fim de desestimular vultosas imobilizações de recursos em terrenos para fins meramente especulativos, dificultando o crescimento normal das cidades.⁷³⁰

Também José Souto Maior BORGES, seguindo o escólio de Norberto Bobbio, assinala a função do IPTU, como instrumento da política urbana:

O art. 182 está inserto no capítulo da ordem econômica e financeira e trata da política urbana. A sua locução inicial: "política de desenvolvimento urbano" resume a finalidade do dispositivo todo. Sua função é *promocional*: promover a política de desenvolvimento urbano. Em contraposição à sua tradicional função repressiva, a função *promocional* do ordenamento jurídico, e pois do seu subconjunto constituído pelas normas tributárias, é destacada pela doutrina moderna (v. Bobbio, *Della struttura alla funzione*, Edizione di Comunità, Milano, 1977).⁷³¹

Prossegue o grande justributarista, delineando três modos de repressão dos atos ilícitos, para proteger os atos lícitos:

A função de proteção dos atos lícitos, sejam estes obrigatórios ou permitidos, pode exercer-se mediante a repressão de atos ilícitos. E essa repressão pode dar-se por três modos: tornando-se difícil, impossível ou desvantajosa a ação contraposta à função promocional. Mas esta última se desenvolve tornando necessária, fácil ou vantajosa a ação incentivada (cf. Bobbio, op. cit., p. 14 e 27). Sem esses pressupostos, será precária a exegese do art. 182 e frustrar-se-á o esforço de fixação de sua inteligência, com o comprometimento da autonomia municipal e portanto da competência tributária do Município. Parcelamento ou edificação compulsórios (item I), IPTU progressivo no tempo (item II) e desapropriação com pagamento em títulos da dívida pública (item III) são meios de que o art. 182, § 4.º se serve para tornar difícil e desvantajosa a manutenção da propriedade imobiliária urbana que concretamente não exerça função social (art. 182, § 2.º). Difícil ou desvantajosa (itens I e II) ou até impossível (item III) será a sua preservação em desacordo com a política urbana e

⁷²⁹ No original: "*La funzione di un ordinamento giuridico non è solo quella di controllare i comportamenti degli individui, il che può essere ottenuto attraverso la tecnica delle sanzioni negative, ma anche quella di dirigere i comportamenti verso certi obiettivi prestabiliti.*" (*Ibidem*, p. 87).

⁷³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito** ..., p. 329.

⁷³¹ BORGES, José Souto Maior. O IPTU como instrumento da política urbana. Separata de: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, 1992, p. 65.

sua função promocional.⁷³²

Assim se faz necessário que se empreenda a adoção de políticas fiscais com a finalidade de mudança social, com a utilização do tributo extrafiscal, em especial na América Latina, onde carece-se de uma maior e melhor distribuição de riquezas, de medidas sociais e urbanas urgentes. Segundo Raimundo Bezerra FALCÃO:

A situação na América Latina exige correções enérgicas. Nela a extrafiscalidade pouco tem tido suas potencialidades exploradas, não obstante, como assinala Eduardo White, os "enfrentamientos con la realidad". Poucos são os Estados dessa parte do mundo em que são encontrados claros reflexos de uma coerente tributação ordinatória, elaborada num contexto de intervenção estatal que leve realmente à mudança social efetiva e célere. De ordinário, o que se vê é o aparecimento de manifestações esporádicas, híbridas ou contraditórias, que anulam os resultados pretendidos por alguns setores ou por determinadas providências isoladas.⁷³³

O Imposto Predial e Territorial Urbano devidamente estruturado, possui também premissas funcionais a serem observadas, o que vem, inclusive, expressamente disposto pelo texto constitucional, seja através de uma tributação com função fiscal, seja com função extrafiscal, ambas informadas pela premissa maior, decorrente da função social da propriedade.

⁷³² BORGES, José Souto Maior. **O IPTU** ..., p. 65.

⁷³³ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Op. cit.*, p. 263.

5 DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO IMPLICAÇÕES "STRICTU SENSU"

5.1 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU

5.1.1 Da Hipótese de Incidência Tributária (Antecedente) do IPTU

5.1.1.1 Critério material do IPTU

Como já visto anteriormente, o critério material é o núcleo da hipótese de incidência, mas o critério material não é a descrição do fato, eis que se assim se afirmasse estar-se-ia a definir a parte pelo todo, pois a hipótese de incidência (antecedente, descritor) é a descrição do fato.

Nos termos utilizados por Paulo de Barros CARVALHO, se se considerar as condições de tempo e espaço, aquilo que sobra para o critério material é sempre um comportamento pessoal, é sempre uma ação desenvolvida por pessoas. E é essa ação desenvolvida por pessoas que se descreve por um verbo seguido de um complemento.⁷³⁴

A Constituição Federal de 1988 dispõe em seu art. 156:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 32, estabelece:

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 acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Diante do exposto, pode-se concluir que o aspecto material do IPTU é ser

⁷³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...*, p. 251-254.

proprietário, ser detentor do domínio útil ou da posse (com intenção de dono) de imóvel situado em zona urbana.

Misabel Abreu Machado DERZI leciona que "A hipótese de incidência do IPTU é um '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."⁷³⁵

Resta indagar: o Código Tributário Municipal ampliou a materialidade da hipótese de incidência do IPTU, ao contemplar não só a propriedade, mas também a posse e o domínio útil?

Estabelece o art. 110 do Código Tributário Nacional:

Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Misabel Abreu Machado DERZI segue a mesma linha de pensamento, não vendo antinomia entre a Constituição e o Código Tributário Nacional. Para a mestre mineira "A hipótese de incidência básica do IPTU [...] é o direito de propriedade sobre imóveis ou sua posse, como a externalização do domínio ou o direito do enfiteuta sobre a coisa alheia, por configurar uma 'quase propriedade' (propriedade de fato *ex vi lege*)."⁷³⁶

Diante deste raciocínio, não só o titular da propriedade, mas "todo aquele que detiver alguns dos poderes a ela inerentes, porém aptos a ensejar a presunção de sua capacidade contributiva, poderá figurar no pólo passivo da obrigação tributária em foco. [...] Não apenas o proprietário, mas também aquele que na situação em que se encontra, possa vir a ser proprietário."⁷³⁷ Conclusivamente, está o art. 32 do CTN em consonância com o que estabelece a Constituição Federal.⁷³⁸

O aspecto material do IPTU deve ser informado pelo princípio da

⁷³⁵ DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 123.

⁷³⁶ *Ibidem*, p. 122-123.

⁷³⁷ Conforme Valéria Cristina Pereira FURLAN (*Op. cit.*, p. 62).

⁷³⁸ No mesmo sentido é o escólio de Ives Gandra da Silva MARTINS e Aires Fernandino BARRETO (**Manual do imposto** ..., p. 71,73, 107); BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU** ..., p. 44-45; COSTA, Antonio José da. **Da regra padrão** ..., p. 25-30.

capacidade contributiva, art. 145, §1.º da CF/88, no seu aspecto objetivo, princípio informativo do imposto, seguindo o escólio de Valéria Cristina Pereira FURLAN, que afirma que "a materialidade da hipótese de incidência tributária deve constituir-se em um signo presuntivo de riqueza, se quisermos dar uma interpretação harmônica e coerente ao texto constitucional em matéria tributária."⁷³⁹

Misabel Abreu Machado DERZI, sobre o tema, pontua:

não entendemos possível perder de vista o conceito de propriedade. Esse conceito deve restringir a idéia de posse, que é tributável enquanto e na medida em que se concilia com a de propriedade. Não se deve entender que o CTN tenha instituído impostos autônomos sobre o domínio útil e a posse. Ao contrário, o núcleo único e central, em torno do qual giram os demais, como manda a Constituição, é a propriedade. O domínio útil somente é tributável por ser uma quase-propriedade, e a posse, apenas quando é exteriorização da *propriedade*, que pode vir a se converter em propriedade. Não podem configurar fato gerador do IPTU a posse a qualquer título, a precária ou clandestina, ou a direta do comodatário, do locatário, do arrendatário, do detentor, do usuário e habitador, do usufrutuário, de administrador de bem de terceiro, etc., que jamais se tornarão propriedade. A posse há de ser a ostentação e a manifestação do domínio.⁷⁴⁰

Seis são as hipóteses de incidência do IPTU, acatando-se o entendimento de Valéria Cristina Pereira FURLAN, tem-se: a conduta humana de se ter, o domínio útil do terreno urbano, o domínio útil de prédio urbano, a posse de terreno urbano, a posse de prédio urbano, a propriedade predial e a propriedade territorial urbana.⁷⁴¹

No IPTU, portanto, estão incluídos dois impostos: um sobre a propriedade de terrenos urbanos e outro sobre a propriedade de edifícios urbanos. Nesta mesma linha de entendimento, é a opinião de Roque Antonio CARRAZZA⁷⁴², Misabel Abreu Machado DERZI⁷⁴³ e Valéria Cristina Pereira FURLAN⁷⁴⁴, mas a doutrina não é uníssona neste sentido⁷⁴⁵.

⁷³⁹ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Op. cit.*, p. 62.

⁷⁴⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário** ..., p. 245-246.

⁷⁴¹ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Op. cit.*, p. 63.

⁷⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. **Impostos municipais** ..., p. 153-154.

⁷⁴³ DERZI; COELHO. **Do imposto**..., p. 139.

⁷⁴⁴ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Op. cit.*, p. 73.

⁷⁴⁵ Este entendimento não é acolhido de forma uníssona pela doutrina: (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito** ..., p. 328-329). O autor ressalta ser importante saber "que se trata de um só, e não dois impostos. É que ocorrem situações curiosas, especialmente em se tratando de grandes áreas de terreno, com pequenas edificações. O Município, em situações tais, pode pretender que o

Aires Fernandino BARRETO afirma que a Constituição não impõe a criação de um único imposto, assim como não veda a criação de dois impostos, podendo a lei municipal optar por: "1) criar um único imposto cujo campo de incidência abranja os imóveis edificados como os não-edificados; 2) criar dois impostos – um cujo campo de incidência se limite aos imóveis edificados, outro gravando os imóveis sem edificações."⁷⁴⁶

Ressalta-se, no entanto, que "não é possível distinguir o edifício do solo onde construído para daí extrair dois lançamentos, muito menos contra sujeitos passivos diversos. [...] Não é possível seccionar o prédio do solo onde é edificado para fins fiscais"⁷⁴⁷. Sempre que efetuado o lançamento, ele será uno.

Quanto à natureza do art. 32 do CTN, segundo a perspicaz referência de Valéria Cristina Pereira FURLAN, trata-se de dispositivo de lei ordinária federal, "logo, desnecessário"⁷⁴⁸, eis que a própria Constituição Federal, delinea a incidência do IPTU sobre a propriedade de bem imóvel predial e territorial.

5.1.1.1.1 Definição de propriedade, posse e domínio útil no direito positivo

O art. 1.228 do novo Código Civil conceitua o *direito de propriedade* como: "O proprietário 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". Tal direito é garantido constitucionalmente no art. 5.º, inciso XXII.

O proprietário do imóvel o adquire por transcrição do título de transferência da propriedade, na circunscrição imobiliária (registro de imóveis), por acessão, art. 1.248 do novo Código Civil, ou por usucapião, art. 1.238 do mesmo diploma legal.

Disciplina o novo Código Civil Brasileiro:

imposto sobre as edificações não abrange todo o terreno, o que é inadmissível. [...] O imposto é sobre a propriedade imóvel, que abrange o terreno e as edificações no mesmo existentes". (BARBON, Sandra A. Lopez. *Op. cit.*, p. 45). A autora também entende que o IPTU incide sobre imóveis construídos e não construídos, mas que se trata do mesmo tributo. (COSTA, Antônio José da. *Op. cit.*, p. 30). O autor entende que "na verdade trata-se de um mesmo tributo".

⁷⁴⁶ BARRETO; MARTINS. **Manual do ...**, p. 106.

⁷⁴⁷ Conforme DERZI; COELHO (**Do imposto...**, p. 139-140).

⁷⁴⁸ Conforme o entendimento de Valéria Cristina Pereira FURLAN (*Op. cit.*, p. 71).

Art 79. São bens imóveis: o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Bem imóvel, passível de incidência tributária, são apenas os prédios e os terrenos, não integrando tal conceito as árvores, os frutos pendentes, as plantações, os direitos reais sobre imóveis, as apólices da dívida pública oneradas com a cláusula de inalterabilidade, o direito à sucessão aberta⁷⁴⁹, os bens móveis temporários ou permanentes lá colocados para efeitos de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade⁷⁵⁰.

Seguindo o que prescreve o art. 32 do CTN, os imóveis a serem considerados serão os por acessão natural ou acessão física, industrial ou artificial. Imóvel por acessão natural, são o solo com a superfície, o espaço aéreo e o subsolo, decorre de acontecimento natural, como a formação de ilhas, aluvião, avulsão e abandono de álveo⁷⁵¹. Imóvel por acessão física, industrial ou artificial, é 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.

Conforme o escólio de Sandra A. Lopez BARBON, percebe-se que, para fins tributários, "há um afastamento do rigor civilista, tendo em vista que a propriedade do prédio destaca-se da propriedade do solo."⁷⁵²

O imposto incide sobre a propriedade predial⁷⁵³ (imóveis construídos) ou territorial (terrenos sem construção).

Prédio é a edificação permanente incorporada ao solo que serve para habitação ou para exercício de quaisquer atividades profissionais, devendo a

⁷⁴⁹ *Ibidem*, p. 69-71.

⁷⁵⁰ Neste sentido MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto** ..., p. 74.

⁷⁵¹ Neste ponto, discorda-se de Sandra A. Lopez BARBON (*Op. cit.*, p. 41) e de (MARTINS; BARRETO. **Manual...**, p. 74). Os autores classificam os imóveis por acessão física, como os constituídos, por formação de ilhas, por aluvião, por avulsão e por abandono de álveo. A posição adotada neste trabalho, é de que tais fatores enquadram-se como formação de imóveis por acessão natural, segundo o entendimento de Valéria Cristina Pereira FURLAN (*Op. cit.*, p. 70).

⁷⁵² BARBON, Sandra A. Lopez. *Op. cit.*, p. 40.

⁷⁵³ Segundo MARTINS; BARRETO (**Manual...**, p. 74 e 75). Nem toda construção é edificação. As barracas desmontáveis, as casas transportáveis, as estruturas, pontes, calçadas, muros, construções paralisadas ou em andamento, construções interditas, condenadas, os navios ainda que considerados imóveis por "ficção legal", não são passíveis de incidência de IPTU.

mesma estar em condições de habitabilidade⁷⁵⁴ ou aptas a servir para o exercício de qualquer atividade, sendo assim prédio e edificação são expressões equivalentes⁷⁵⁵.

A Constituição Federal de 1988, no entanto, alterou a estrutura do direito à propriedade, impondo-lhe algumas limitações. Nesse sentido, ensina Misabel Abreu Machado DERZI: "Não existe direito de propriedade absoluto, porque não existem quaisquer direitos individuais absolutos. No caso do direito de propriedade, três dispositivos extraídos do próprio texto constitucional o restringem: a desapropriação, a função social da propriedade e o IPTU."⁷⁵⁶

O *Domínio útil* é "o direito real de fruição ou gozo de coisa alheia (arts. 678 a 694 do CC), consistente na atribuição da enfiteuse, espécie de arrendamento perpétuo do imóvel, pelo proprietário. O domínio direto continua com o proprietário, mas o domínio útil passa ao enfiteuta"⁷⁵⁷, o titular do domínio útil é necessariamente o não proprietário na enfiteuse, também conhecida por aforamento ou emprazamento.

A *posse* a ser considerada na relação jurídica tributária, é a posse *ad usucapionem*, aquela vinculada ao possuidor que detém o *animus* de dono em relação ao imóvel⁷⁵⁸.

Pertinente o entedimento de Valéria Cristina Pereira FURLAN:

Não nos cabe aqui indagar a respeito da natureza jurídica da posse. Interessa-nos apenas salientar que a posse dita indireta é passível de desmembramentos, sendo que somente aquele que possui como se dono fosse tem aptidão para figurar como sujeito passivo do IPTU, posto que só este revela capacidade contributiva.

Assim, tanto o domínio útil como a posse *ad usucapionem* são passíveis de tributação, uma vez que ambos os conceitos estão associados à propriedade e revelam a capacidade econômica de seus titulares.⁷⁵⁹

⁷⁵⁴ Segundo MARTINS; BARRETO (**Manual...**, p. 74). "Indispensável, ainda, que a construção (edificação) reúna todas as condições a torná-la suscetível de ser habitada, ou de nela serem exercidas quaisquer atividades".

⁷⁵⁵ Conforme entendimento de Valéria Cristina Pereira FURLAN (*Op. cit.*, p. 72).

⁷⁵⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Princípio da igualdade** ..., p.177.

⁷⁵⁷ Conforme Odmir FERNANDES. Comentários. In: FREITAS, Vladimir Passos de [coord.]. **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/96), ISS (DL 406/68), IPVA. São Paulo: RT, 1999. p. 88.

⁷⁵⁸ Neste sentido Sandra A. Lopez BARBON (*Op. cit.*, p. 45).

⁷⁵⁹ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Op. cit.*, p. 65.

Extrai-se do conceito de posse anteriormente externalizado que a "posse direta do locatário, do mandatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação), ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova) etc."⁷⁶⁰, não enseja sujeição passiva do IPTU.

Nos termos consignados por Sacha Calmon Navarro COELHO, as situações jurídicas tributáveis, envolvendo bens imóveis são:

- a) ser proprietário;
- b) ser nu proprietário;
- c) ser fiduciário ou fideicomissário;
- d) ser promissário comprador de imóvel ou da promessa irrevogável e irrevogável de compra e venda;
- e) ser proprietário, sendo resolúvel a propriedade;
- f) ser enfiteuta;
- g) ser possuidor *ad usucapionem*.

Todas as figuras supra-elencadas serão analisadas uma a uma, quando do estudo do critério pessoal do IPTU.

5.1.1.2 Critério temporal do IPTU

Através do critério temporal é possível indicar o momento da ocorrência da subsunção tributária, o momento em que surge para o Estado um direito subjetivo e um dever jurídico para o sujeito passivo, nestes termos, o critério temporal do IPTU marca, no tempo, o momento em que se deve considerar ocorrido o fato jurídico tributário. No dizer de Antônio José da COSTA, "A mais importante função desse critério refere-se à indicação do momento em que se reputa ocorrido o fato descrito, previamente, na lei tributária."⁷⁶¹

O momento em que se considera existente a relação jurídico-tributária deve ser definida pelo legislador municipal "que poderá ser bienal, anual, semestral ou

⁷⁶⁰ Conforme DERZI; COELHO. *Do imposto...*, p. 119.

⁷⁶¹ COSTA, Antonio José da. *Da regra...*, p. 39-41.

trimestral, num determinado dia ou, até mesmo, diariamente, consoante seu alvedrio".⁷⁶²

A regra geral adotada pelos Municípios é a do ano civil, mais especificamente a designação da data de 1.º de janeiro de cada ano, sendo relevante para a formação do lançamento tributário, a situação do imóvel na data estipulada pela legislação então vigente. Então será sujeito passivo da relação jurídico-tributária do IPTU o proprietário, o detentor do domínio útil ou da posse, *ad usucapionem*, nesta data.

Outras pessoas que venham a adquirir ou se apossar do imóvel em data diversa da inicialmente estipulada, somente serão sujeitos passivos, na data do exercício seguinte, designada pela legislação municipal. Neste ínterim, os adquirentes ou possuidores, responderão pelo tributo na condição de responsáveis tributários, se houver disposição legal expressa.

Sacha Calmon Navarro COELHO, ao discorrer sobre o tema, leciona que, "o aspecto temporal do IPTU marca no tempo o momento em que se deve considerar ocorrida a sua hipótese de incidência. É um problema legal. A lei pode dizer que é 30 ou 20 de março de cada ano. Normalmente afirma que é 1º de janeiro do ano calendário ou deixa implícito que é. Esta, com efeito a melhor data para o IPTU. Então dão-se os efeitos jurídicos que lhe são próprios."⁷⁶³

Nada impede que a legislação municipal consigne a data a partir da qual se considera a transformação do predial para territorial ou vice-versa, ou ainda que esta alteração se dará no mês ou trimestre seguinte ao da conclusão das edificações ou da perda da condição de habitabilidade. Tais previsões apesar de serem possíveis, trazem complicações ao Fisco e ao contribuinte, diante da necessidade do cancelamento do lançamento anteriormente efetuado e da necessidade de novo lançamento condizente à nova situação fática, referente ao número de meses que se fizer necessário.⁷⁶⁴

No Município de Curitiba, a Lei Complementar n.º 40, de 18 de dezembro de 2001, denominada Código Tributário Municipal, em seu art. 33 dispõe: "Art. 33.

⁷⁶² Conforme Valéria Cristina Pereira FURLAN (*Op. cit.*, p. 88).

⁷⁶³ DERZI; COELHO. *Do imposto* ..., p. 147.

⁷⁶⁴ Conforme leciona MARTINS; BARRETO. *IPTU*..., p. 112.

Considera-se ocorrido o fato imponible no dia primeiro de janeiro de cada exercício financeiro."

Seguindo esta orientação, se a construção de um prédio terminar em fevereiro, o IPTU devido referir-se-á ao terreno e não à construção, pois esta era a situação fática a ser considerada na data de 1º de janeiro daquele ano.

Quanto ao momento em que se pode considerar edificado um imóvel para fins de tributação, Aires Fernandino BARRETO assinala que:

Para nós, a conclusão dá-se a partir do momento em que há: 1) um prédio utilizável (prédio suscetível de ocupação), nas hipóteses que independam de auto de vistoria ('habite-se') ou em que este não tenha sido solicitado no prazo legal, ou, tendo sido, resulte em indeferimento ou retardamento na expedição, por vício de origem; 2) concessão de auto de vistoria (quando a solicitação da 'licença de ocupação' se dá no prazo fixado pela legislação própria, não estando o prédio ocupado); 3) ocupação do prédio, se antecede à concessão do auto de vistoria ou término das obras.⁷⁶⁵

No caso de silenciar a legislação municipal, quanto à data da ocorrência do fato jurídico tributário, a melhor interpretação é a de considerar o mesmo ocorrido no dia 1.º de janeiro de cada ano.⁷⁶⁶

Interessante ainda ressaltar que a "redefinição de lindes entre municípios limítrofes – implicando a alteração da titularidade ativa para exigir o imposto, não tem o condão de alterar o *fato gerador* do IPTU, já ocorrido em 1.º de janeiro".⁷⁶⁷

Vale lembrar que não se deve confundir a data do pagamento do tributo com aquela em que se considera legalmente ocorrido o fato jurídico tributário, situações totalmente diversas, que na maioria das vezes não coincidem.

5.1.1.3 Critério espacial do IPTU

O critério espacial da hipótese de incidência do IPTU é a zona urbana do Município.

Delimitando o critério espacial do IPTU, dispõe o Código Tributário Nacional,

⁷⁶⁵ BARRETO; MARTINS. *Manual...*, p. 117-118.

⁷⁶⁶ *Ibidem*, p. 112.

⁷⁶⁷ Conforme DERZI; COELHO. *Do imposto ...*, p. 147.

em seu art. 32 e parágrafos:

Art. 32 [...]

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

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

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

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

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

§ 2.º 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.

Para que se tenha uma visão da legislação municipal, também se faz pertinente a transcrição da Lei Complementar n.º 40/2001, do Município de Curitiba:

Art. 32 - Hipótese de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel situado na zona urbana.

Parágrafo único. Entende-se como zona urbana a que apresentar os requisitos mínimos de melhoramentos, indicados em lei nacional e também as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pela Prefeitura, destinados à habitação ou atividades econômicas.

De início, cabe dizer que não se confundem o aspecto espacial da hipótese de incidência e a eficácia da lei tributária.

O critério espacial da hipótese de incidência nem sempre se dá no âmbito territorial de vigência da lei. Em outras palavras, a lei municipal que cria o IPTU tem eficácia em todo o Município, no entanto, sua incidência se restringe à área considerada pela lei como urbana.⁷⁶⁸

O critério espacial do IPTU, se caracteriza pela descrição de áreas específicas, regiões, intervalos territoriais, onde pode se dar o evento fático.

⁷⁶⁸ Neste sentido, ressalta Paulo de Barros CARVALHO (*Curso...*, p. 257). "O tributo grava, privativamente, os imóveis localizados dentro do perímetro urbano do Município. Inobstante isso, a lei municipal efunde sua eficácia por toda a extensão do território correspondente, atingindo as zonas rurais, excluídas do impacto tributário". FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Op. cit.*, p. 46. COSTA, Antonio José da. *Op. cit.*, p. 32.

Seguindo a classificação ditada por Paulo de Barros CARVALHO, o critério espacial do IPTU "alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido."⁷⁶⁹

Conforme assevera Sandra A. Lopez BARBON, "a delimitação do lugar é da maior relevância para a estruturação da hipótese de incidência, à medida que possibilita o equacionamento de problemas decorrentes do poder tributário municipal".⁷⁷⁰

Mas o que seria área urbana e o que seria área rural?

Roque Antonio CARRAZZA, no mesmo sentido que, Antônio José da COSTA⁷⁷¹, entende a zona urbana como "aquela que o próprio Município, por meio de lei, atendendo às peculiaridades locais, assim a considera".⁷⁷²

Valéria Cristina Pereira FURLAN afirma que "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."⁷⁷³

Sandra A. Lopez BARBON não discrepa deste entendimento, afirmando que "a propriedade deve se situar na zona urbana do Município, definida como tal em lei municipal, e qualquer interveniência da lei complementar afronta de pronto a repartição de competência feita pela Carta Magna, sob falso pretexto de dispor sobre os conflitos de competências."⁷⁷⁴

Contrariando tais assertivas, Aliomar BALEEIRO⁷⁷⁵, Sacha Calmon Navarro COELHO⁷⁷⁶, Ives Gandra da Silva MARTINS⁷⁷⁷, entendem que cabe ao legislador

⁷⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso...**, p. 255-256.

⁷⁷⁰ BARBON, Sandra A. Lopez. *Op. cit.*, p. 47.

⁷⁷¹ COSTA, Antônio José da. **Da regra...**, p. 32-34. Afirma o autor "que ao Município cabe definir o que é urbano, mesmo porque, para cada Município deste País, o conceito do que é urbano, do que é rural, pode sofrer variações, tendo em vista a extensão continental do Brasil e, dentro dela, os desequilíbrios regionais".

⁷⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. **Impostos...**, p. 152-153.

⁷⁷³ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Op. cit.*, p. 55-58.

⁷⁷⁴ BARBON, Sandra A. Lopez. *Op. cit.*, p. 51.

⁷⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário...**, p. 247.

⁷⁷⁶ DERZI; COELHO. **Do imposto ...**, p. 147.

⁷⁷⁷ MARTINS; BARRETO. **Manual...**, p. 76.

municipal delimitar, para fins de IPTU a zona urbana, considerando, pelo menos, dois dentre os cinco requisitos enumerados no §1.º do art. 32 do CTN.

Mas é a fundamentação de Aires Fernandino Barreto que, com a vênia dos outros renomados juristas, aqui se entende por bem adotar. Leciona o citado mestre: "Conceituar o que seja urbano por diferenciação daquilo que seja rural é missão da lei complementar. Se o Município pode dizer o que é urbano, haveremos de admitir que a União pode dizer o que é rural. Ora, forçosamente, de conceitos diversos surgirão conflitos, parece-me legítimo que a lei complementar, desde logo, trace seu marco divisório."⁷⁷⁸

Diante do exposto, entende-se válida a disposição contida no art. 32 do Código Tributário Municipal, e seus parágrafos 1.º e 2.º, pois em consonância com o que estabelece a Constituição Federal, art. 146.

Ainda quanto à definição de área urbana e área rural, duas correntes doutrinárias se debatem sobre a definição do critério espacial do IPTU, uma que entende que o critério determinante é o da destinação do imóvel e outra, que defende que o critério correto é o da localização do imóvel.⁷⁷⁹

Pelo critério da localização, o imóvel será considerado urbano se estiver localizado dentro da zona urbana do Município, e como rural, se localizar-se fora dessa mesma zona urbana, situando-se na zona rural do Município.

Pelo critério da destinação do imóvel, este somente será urbano se cumprir funções tipicamente urbanas, como indústria, comércio e moradia, sendo rural se destinado à agricultura ou à pecuária, mesmo que situado em zona considerada urbana⁷⁸⁰.

Várias foram as leis que procuraram definir o imóvel como sendo urbano ou rural. A Lei n.º 4.504/64 (Estatuto da Terra), para esta definição, em seu art. 4.º, impôs o critério da destinação do imóvel.

O Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66 – nos arts. 29 e 32 fixou os critérios da localização, situação do imóvel e equiparação (§ 2.º do art. 32).

⁷⁷⁸ Neste mesmo sentido (BARRETO, Aires Fernandino. Impostos sobre a propriedade imobiliária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 15, n. 58, p. 231-234, out./dez. 1991).

⁷⁷⁹ Conforme MARTINS; BARRETO. **Manual...**, p. 78.

⁷⁸⁰ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Op. cit.*, p. 54.

O Decreto-lei n.º 57/66, novamente apontou o critério da destinação, e a Lei n.º 5.868/72, que manteve o critério da destinação, acrescentando o da situação do imóvel (tamanho da área), sendo que ambas as legislações tinham aplicação apenas quanto ao ITR⁷⁸¹, vez que se tratavam de legislação federal, não podendo alterar o Código Tributário Nacional, que foi recepcionado como Lei Complementar, quando do advento da Constituição Federal de 1965, alterada pela Emenda Constitucional n.º 1 de 1969. Desta forma, tais alterações não afetaram o IPTU, mas apenas o imposto territorial rural, de competência da União.

A Lei Federal n.º 5.868/72, prescreveu em seu artigo 6º:

Art. 6.º - Para fim de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a que se refere o artigo 29 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agro-industrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare.

Parágrafo único. Os imóveis que não se enquadrem no disposto deste artigo, independentemente de sua localização, estão sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o artigo 32 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Parte da doutrina⁷⁸² corretamente se manifestou pela inconstitucionalidade do art. 6.º da Lei 5.868/72, por alterar o disposto no art. 32 do Código Tributário Nacional, então lei recepcionada como complementar, nº 5.172/66.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro COELHO:

A Lei n. 5.172, nascida ordinária – e ao tempo de seu nascimento não havia lei complementar formalmente falando – foi batizada como lei complementar pela Constituição nova. Ora a primeira consequência desse fato, inegável, é que a Lei n. 5.172 continua a vigor como lei de normas gerais. A segunda consequência, epifenômeno lógico do fenômeno constitucional, é que o Código Tributário Nacional só pode ser revogado por outra lei complementar. [...]

É dizer, uma lei federal ordinária como a Lei n. 5.868, de 12 de dezembro de 1972, não poderia jamais revogar a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

[...]

Entendemos que ela é destituída de eficácia na parte em que pretende alterar o Código Tributário Nacional, para reger o aspecto espacial ou âmbito de validade territorial da

⁷⁸¹ Neste sentido Odmir FERNANDES (*Op. cit.*, p. 88).

⁷⁸² Neste sentido Heron ARZUA (IPTU – Conceito de "Imóvel Urbano" no CTN, no Decreto-Lei 57/66 e na Lei 5.868/72. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, a. 3, n. 9-10, p. 338-340, jul./dez. 1979).

hipótese de incidência do IPTU.⁷⁸³

Aires Fernandino BARRETO não tem dúvidas quanto "à inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 6.º da Lei federal 5.868/72. A conceituação de urbano e rural é necessária com vistas a afastar (ou dirimir) conflitos de competência. Mas essa função é exclusivamente deferida à lei complementar."⁷⁸⁴

Mas Aires BARRETO⁷⁸⁵ restringe-se a apontar a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 6º da Lei 5.868/72, ressalvando ser constitucional o seu *caput*, o que, com a devida vênia, não pode prevalecer, diante de sua própria fundamentação quanto à competência tributária e à necessidade de lei complementar para dirimir conflitos de competência, o que faz com que também o *caput* do art. 6.º, esteja eivado do vício da inconstitucionalidade.

O Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 93.850-8-MG⁷⁸⁶, em maio de 1982, decidiu pela inconstitucionalidade do art. 6.º da Lei 5.868/72, entendendo que o critério para a caracterização do imóvel como rural ou como urbano, para fins tributários, só poderia ser feito por meio de lei complementar. Em 30 de junho de 1983, o Senado Federal editou a Resolução n.º 313, suspendendo a execução deste dispositivo legal.

Mas em fevereiro de 1996, o Supremo Tribunal Federal, ignorando seu precedente anterior, bem como a Resolução n.º 313 do Senado Federal, proferiu Acórdão no RE 100.427-DF⁷⁸⁷, aceitando como válido o critério da destinação do

⁷⁸³ DERZI; COELHO. *Do imposto* ..., p. 152 153.

⁷⁸⁴ BARRETO; MARTINS. *Manual*..., p. 109.

⁷⁸⁵ *Ibidem*, p. 110.

⁷⁸⁶ Ementa do referido Acórdão. "Imposto predial. Critério para a caracterização do imóvel como rural ou como urbano. A fixação desse critério, para fins tributários, é princípio geral de direito tributário, e, portanto, só pode ser estabelecido por lei complementar. O C.T.N., segundo a jurisprudência do STF, é lei complementar. Inconstitucionalidade do artigo 6º., e seu parágrafo único da Lei Federal 5.868, de 12 de dezembro de 1972, uma vez que, não sendo lei complementar, não poderia ter estabelecido critério, para fins tributários, de caracterização de imóvel como rural ou urbano diverso do fixado nos artigos 29 e 32 do CTN. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se a inconstitucionalidade do artigo 6. e seu parágrafo único da Lei Federal 5.868, de 12 de dezembro de 1972". (BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE-93850/MG. Relator: Min. Moreira Alves. 20.05.1982. DJ 27-08-82, p. 08180. RTJ: V. 00105-01, p. 00194. Tribunal Pleno. Votação unânime. Resultado: Conhecido e provido).

⁷⁸⁷ O Acórdão citado, possui a seguinte Ementa: "Imposto Predial e Territorial Urbano. Fato

imóvel, para diferenciar o imóvel urbano do rural, sob a fundamentação de que a Lei Federal 5.868/72, derogou o art. 1.º do artigo 32 do CTN. Tal decisão não possui coerência lógica, eis que como já anteriormente decidido, lei complementar só poderia ser derogada por outra lei complementar, o que não é o caso da Lei Ordinária Federal n.º 5.868/72.

Em novembro de 2000, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n.º 169.924-RS⁷⁸⁸, mais uma vez fez prevalecer o que estabelece o art. 32 do C.T.N. e seu parágrafo primeiro, elegendo como critério válido para definir a zona urbana, a sua localização e não a sua destinação.

Hoje, esta questão encontra-se superada, prevalecendo os critérios da localização e da equivalência, previstos no Código Tributário Nacional.

Há ainda que se observar que também será considerada urbana, nos termos do art. 32, parágrafo segundo do C.T.N., 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 no art. 32, § 1º., critério este da equivalência.

Havendo interesse especial por parte do Município, "nada mais lógico que áreas futuras de expansão urbana ou urbanizáveis devam ficar, desde o início, sob a égide impositiva do Município."⁷⁸⁹

O art. 32, parágrafo segundo, ao tratar das áreas urbanizáveis e de expansão urbana, ressalta a necessidade da aprovação dos órgãos competentes, e quais seriam estes órgãos?

Ives Gandra da Silva MARTINS, a respeito do tema, faz as seguintes

gerador. Não configura negativa de vigência de Lei Federal, a cobrança do imposto tendo em conta a destinação do imóvel, que é o critério adotado pelo artigo 6º da lei 5.868, de 1972, derogando o critério do par. 1º do artigo 32 da lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional). Recurso Extraordinário. (BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE-100.427/DF. Relator: Min. Carlos Madeira. 04.02.1986. DJ 07-03-86, p. 02841. Segunda Turma. Votação: Unânime. Resultado: Não conhecido).

⁷⁸⁸ A Ementa do acórdão proferido pelo STJ é a seguinte: "Tributário. IPTU. Caracterização do imóvel. Incidência do imposto. D.L. 57/66. Prevalhecimento do CTN como lei complementar. Precedente do STF. Consoante fixado pela Excelsa Corte, o Código Tributário Nacional é Lei Complementar que não pode ser alterado por Decreto-lei. Assim, para efeito da incidência do IPTU o que importa é a localização do imóvel, como previsto no art. 32, § 1.º, do CTN e não sua destinação. Recurso Especial conhecido, porém, improvido. Acórdão. (BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. RESP- 169.924/RS; Recurso Especial. 1998/0024007-1. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins. 16/11/2000. DJ 04/06/2001, p. 00087).

⁷⁸⁹ Conforme MARTINS; BARRETO. *Manual...*, p. 93.

afirmações:

O órgão liberatório é o INCRA, que deverá examinar, por antecipação, se o pretendido projeto de loteamento fora das zonas urbanas não afeta a política agropecuária federal e está realmente destinado àquela finalidade.

Uma vez estabelecido pelo INCRA que tal loteamento preenche os requisitos pertinentes do §2.º do art. 32, autoriza a *priori* seja liberado o projeto, passando, então, o controle para o Município.

O Município, à evidência, não está jungido ao atestado liberatório do INCRA, devendo aceitá-lo ou não e podendo, inclusive, rejeitá-lo, se não for do interesse da comunidade e os requisitos (equipamentos fundamentais) não forem aqueles que a lei municipal, na linha do Código Tributário Nacional, preveja.

Admitindo-se, todavia, que o INCRA não permita o loteamento mas os equipamentos necessários já existam na referida região, a lei municipal poderá expandir a área urbana, a fim de eliminar a interferência, no caso indevida, do órgão federal.⁷⁹⁰

Nesta mesma linha de entedimento, Aires Fernandino BARRETO afirma que: "Em suma, os particulares ficam submetidos a duas autorizações: à do INCRA, de natureza liberatória; à do Município, em razão de seu peculiar interesse. A segunda depende de prévia expedição da primeira."⁷⁹¹

Ousa-se discordar de tais assertivas doutrinárias, pois entende-se que acima de requisitos formais, como no caso, a liberação pelo INCRA de área tida como urbana, está abaixo da competência constitucional tributária, e se, a situação fática apontar para o preenchimento dos requisitos do art. 32 do CTN e seus parágrafos, a transferência da competência dar-se-á automaticamente, independente da existência de declaração liberatória do ente tributante federal, pois a competência a partir de então será municipal. Se assim não se observar, estar-se-á diante de flagrante inconstitucionalidade, pois estar-se-á causando óbice à tributação municipal, o que não se pode conceber.

⁷⁹⁰ MARTINS; BARRETO. **Manual...**, p. 94.

⁷⁹¹ BARRETO, Aires Fernandino. Imposto predial e territorial urbano. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry (Coord.) **Comentários ao Código Tributário Nacional-2 – Direito Tributário-4**. São Paulo: Bushatsky, 1976, p. 27.

5.1.2 Do Conseqüente Normativo (Prescritor) do IPTU

5.1.2.1 Critério Pessoal do IPTU

Quanto ao critério pessoal, no qual se verifica onde estão os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, o mesmo já foi detalhadamente estudado no item 4.5.4.2.1, quando do estudo do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, critério pessoal, restando ainda, abordar as questões casuísticas ligadas diretamente ao Imposto Predial e Territorial Urbano.

5.1.2.1.1 Sujeição ativa do IPTU

Cumpra primeiramente lembrar que não se confunde a competência para legislar e a capacidade tributária ativa.

Segundo a Constituição Federal de 1988, art. 156, inciso I, possui competência para instituir ou majorar o imposto predial e territorial urbano, através de lei, o Município, podendo prever expressamente ou não o sujeito ativo, e em não prevendo, será considerado para tal fim o próprio ente federado.

A eleição de quem possui a capacidade tributária ativa, isto é, aquele que tem a titularidade da exigibilidade do imposto, é discricionária, sendo necessário que a pessoa eleita possua finalidades públicas, em razão do princípio da destinação pública dos tributos, caso em se configurará a parafiscalidade.⁷⁹²

No caso de inexistirem Municípios, nos termos do que prevê o art. 147 da Constituição Federal, em Território Federal, será sujeito ativo do IPTU, bem como, assim será o Distrito Federal, em seu território.

⁷⁹² Conforme Valéria Cristina Pereira FURLAN (*Op. cit.*, p. 75). Segundo a autora, "Parafiscalidade consiste em lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do Estado, que os arrecadam em benefício de finalidades públicas que buscam alcançar. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (OAB, CEF, DER etc.) ou entidades paraestatais (SESI, SENAI, SESC, etc.), pessoas de direito privado chamadas pela lei para colaborar com a Administração Pública. Assim, terceiras pessoas arrecadam e ficam com o produto da arrecadação para custear e atingir suas finalidades públicas".

5.1.2.1.2 Sujeição passiva do IPTU

Conforme já se colocou, no imposto predial e territorial urbano, a sujeição passiva a ser analisada é a que decorre do contribuinte, que participou do fato descrito na hipótese, ou aquela que decorre de expressa previsão legal (arts. 121, inciso II, 123 do CTN), à terceira pessoa ligada ao fato impositivo da obrigação tributária (art. 128 do CTN), isto é, a sujeição passiva do responsável tributário, que se dá por transferência, a qual se subdivide na solidariedade, na sucessão e na responsabilidade de terceiros, ou pela substituição.

Rubens Gomes de SOUSA, apesar das críticas realizadas, faz uma classificação da sujeição passiva, a denominando de direta quando cobrado o tributo da pessoa que tira a vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado e indireta quando o Estado cobrar o tributo de pessoa diversa, por substituição ou por transferência, neste caso, podendo ser por solidariedade, sucessão ou responsabilidade.⁷⁹³

5.1.2.1.2.1 Contribuinte do IPTU

Nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional, tem-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei;

⁷⁹³ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação** ..., p. 71. Trata-se de terminologia criticada, pois segundo enfatiza, DERZI; COELHO (**Do imposto** ..., p. 234). "Várias objeções têm sido formuladas à classificação Seja porque a sujeição passiva decorre diretamente da lei, sempre, não se podendo falar em sujeito passivo indireto. Seja porque, como demonstrou Sacha Calmon Navarro COELHO, na trilha de Héctor B. VILLEGAS, a expressão substituição tributária é imprópria, do ponto de vista jurídico. Economicamente se pode dizer que há uma substituição dos contribuintes pelo responsável, mas não juridicamente, pois o "substituto" é posto, singularmente, no pólo passivo, *ex vi legis*. A substituição se dá em plano pré-jurídico, absolutamente irrelevante." Mas diante da eficiente função didática da classificação citada, será utilizada para diferenciar os institutos com mais clareza.

Assim, contribuinte do imposto é segundo a Lei Complementar Municipal de Curitiba⁷⁹⁴, nº 40, de 18 de dezembro de 2001, art. 34. "O contribuinte do imposto é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor do imóvel."

O Código Tributário Municipal, ainda que fazendo as vezes de lei ordinária, dispõe no art. 34, que "Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, *ou* o seu possuidor a qualquer título".

Diante do que estabelece a lei, o contribuinte do imposto é o proprietário, o detentor do domínio útil ou o detentor da posse.

Proprietário é o contribuinte do IPTU, aquele que "à luz da lei civil, tenha adquirido a propriedade por título translativo na circunscrição imobiliária, por acessão ou por usucapião"⁷⁹⁵, no dia 1º de janeiro de cada ano, não sendo nem imune e nem isento.

Prescreve o art. 1.245 do novo Código Civil:

Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

Nos termos do art. 1.128 do atual Código Civil, Lei 10.406 de 2002, que passou a vigorar na data de 12 de janeiro de 2003,⁷⁹⁶ "o proprietário 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".

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

⁷⁹⁴ Legislação que se utiliza de apoio, para a materialização do estudo no âmbito municipal.

⁷⁹⁵ Conforme DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 228. Ressalta-se que os artigos citados pela autora são os constantes do Código Civil de 1916, hoje tais previsões são feitas nos arts. 1248 e 1238 do novo Código Civil, Lei 10.406/2002, que passou a vigorar em 12 de janeiro de 2003.

⁷⁹⁶ Conforme Nelson NERY JR.; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Novo Código civil e legislação extravagante anotados**. São Paulo: RT, 2002, p. 658.

posse do locatário⁷⁹⁷, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro⁷⁹⁸, do usuário⁷⁹⁹ ou habitador⁸⁰⁰, do possuidor clandestino ou precário⁸⁰¹ (posse nova, violenta, clandestina ou contestada), do usufrutuário⁸⁰², do comodatário⁸⁰³, do credor anticrético⁸⁰⁴, pois nestas inexiste o *animus* de dono.

Segundo Nelson NERY JUNIOR e Rosa Maria de Andrade NERY:

Posse *ad usucapionem*. É aquela que enseja a aquisição da propriedade por meio de usucapião. Não é mera detenção. Não é posse exercida em nome de outrem. É posse de quem tem a coisa como sua e se apresenta como se fosse dono, ou seja, com *animus domini*. A posse *ad usucapionem* há de ser pública (os atos através dos quais a posse se

⁷⁹⁷ A locação está prevista no art. 565 do CC/2002, "Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa tributação."

⁷⁹⁸ Poderá ocorrer em diversas circunstâncias, pela administração de bens através da tutela, curatela, mandato, etc.

⁷⁹⁹ Segundo o art. 1.412 do CC/2002, "o usuário usará da coisa e perceberá os seus frutos, quanto o exigirem as necessidades suas e de sua família".

⁸⁰⁰ Consoante ressalta DERZI; COÊLHO. **Do imposto** ..., p. 126. Quanto à posse decorrente do **uso**, a mesma não admite cessão, sendo um usufruto que se destina a suprir as necessidades do usuário e de sua família, já a **habitação** decorre da obrigação de habitar no prédio sem o poder de cedê-lo a outrem, trata-se de direito real sobre coisa alheia, ainda mais restrito que o uso. Ambos os institutos não ensejam hipótese de incidência de IPTU.

⁸⁰¹ Este no entanto, não é o entendimento de Alcides Jorge COSTA (IPTU: Inexigência de proprietário injustamente desapossado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 3, p. 93-97, DEZ. 1995). Para o autor, o desapossamento injusto não é índice de riqueza, de capacidade contributiva "atual" do proprietário, é sim índice de riqueza de capacidade contributiva de quem possui injustamente, com intenção de dono, como acontece normalmente nos fenômenos das "invasões". Sobre a questão das invasões, vide a opinião de DERZI; COÊLHO. **Do imposto** ..., p. 138-141.

⁸⁰² Segundo Tupinambá Miguel Castro do NASCIMENTO (**Usufruto**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Aide, 1986, p. 12), o direito real de usufruto "significa destaque da propriedade. O exercício do usar e do fruir, enquanto propriedade plena, é direito reflexo do domínio (direito de disposição) e, conseqüentemente, seu titular é o proprietário. Com o usufruto, o exercício passa a ser exclusivamente do usufrutuário, destituído o proprietário deste direito. Contudo, o proprietário não deixa de ser proprietário, porque é um *dominus* desvestido da utilidade da coisa. O que é usável e fruível se afasta de sua dominação jurídica, enquanto durar o usufruto. Mas alguma coisa, depois do destaque, resta como o *dono*. De um lado, permanece com ele a *substância da coisa*, o direito à configuração física e estética do bem, aquilo que os antigos chamavam de *jus abutere*. De outro lado, se mantém com o proprietário o *jus disponendi*, o direito de dispor da substância da coisa, e a posse *indireta*, com pretensão de recuperar a direta, futuramente, findo o usufruto. A *vis atractiva*."

⁸⁰³ Comodato, segundo o novo Código Civil, é previsto no art. 579. "O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto.", o comodatário é aquele que conserva a coisa emprestada gratuitamente, não podendo usá-la em descordo com o contrato estabelecido.

⁸⁰⁴ Conforme DERZI; COÊLHO. **Do imposto** ..., p. 134. Na **anticrese** "direito real de garantia, que ocorre quando o devedor entrega imóvel frugífero ao credor, autorizando-o a retê-lo, possuí-lo e perceber-lhe os frutos, de modo a saldar o seu débito, não se pode dizer que o ser 'credor anticrético' [...] configura a hipótese de incidência da norma jurídica tributária do IPTU". O sujeito passivo será o proprietário e não o credor anticrético.

manifesta não são ocultos, secretos, clandestinos); contínua (a continuidade se verifica pela ausência de interrupção – CC 1238 a 1240, 1260 e 1379; CC/1916 550 e 618; 551 e 698); *incontestada* (sem oposição, passividade geral de terceiros); pacífica (não violenta ou, se maculada na sua origem pela violência, que essa tenha cessado – CC 1.208; CC/1916 497); inequívoca (os fatos invocados pelo possuidor ressaltam de maneira clara, não duvidosa, que ele possui a coisa de maneira exclusiva, ousadamente e com autoridade e não a obteve de forma precária, ou seja, para mera detenção).⁸⁰⁵

Conforme preleciona Misabel Abreu Machado DERZI:

A posse a qualquer título não é hipótese de incidência do imposto (em consequência, a posse do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bens de terceiros, do usuário ou do possuidor clandestino ou precário – posse nova, ou posse contestada pelo proprietário etc.) e, em nenhuma circunstância, desencadeia a obrigação tributária.

Somente a posse não contestada, *que exterioriza domínio formalizado*, ou em vias de se formalizar pelo usucapião, obtido por prescrição aquisitiva, poderá figurar como fato jurígeno do tributo.⁸⁰⁶

A posse pode ser violenta (*manu militari*, pela força), clandestina (às escondidas) e precária (aquele que tendo recebido a coisa para depois devolvê-la, não cumpre o pactuado), as quais não são hipótese incidência de IPTU. A posse precária não cessa jamais⁸⁰⁷, já a violenta e a clandestina, podem vir a cessar⁸⁰⁸, e cessando tais atos, inicia-se a posse *ad usucapionem*⁸⁰⁹, exteriorizadora do *animus*

⁸⁰⁵ NERY JUNIOR; NERY. **Novo código** ..., p. 393.

⁸⁰⁶ DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 119, 228.

⁸⁰⁷ Nos termos do novo Código Civil, Lei 10.406/2002, art. 1.208. "Não induzem posse os atos de mera permissão ou tolerância assim como não autorizam a sua aquisição os atos violentos, ou clandestinos, senão depois de cessar a violência ou a clandestinidade."

⁸⁰⁸ Segundo DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 136. "basta que a posse se prolongue pacificamente (sem reação) e publicamente (à vista de todos e, presumivelmente, à vista do *dominus* ou de pretense verdadeiro possuidor, durante o intervalo de ano e dia, para que reste purgada dos vícios da clandestinidade e violência originais". O art. 507 do CC de 1916, que diferenciava a posse nova da posse velha, não veio a ter o seu teor repetido novo Código Civil, mas tal distinção segundo NERY JUNIOR; NERY (**Novo Código** ..., p. 403), continua em pleno vigor, inclusive para fins procedimentais, no caso da utilização dos interditos possessórios, dentro de ano e dia, só que agora passará a ser regulada pelo Código de Processo Civil.

⁸⁰⁹ O novo Código Civil, Lei 10.406/2002, não mais prevê o prazo de 20 anos para a **usucapião extraordinária**, prescreve o art. 1.238. "Aquele que, por quinze anos, sem interrupção, nem oposição, possuir como seu um imóvel, adquire-lhe a propriedade, independentemente de título e boa-fé; podendo requerer ao juiz que assim o declare por sentença, a qual servirá de título para o registro no Cartório de Registro de Imóveis. Parágrafo único. O prazo estabelecido neste artigo reduzir-se-á a dez anos se o possuidor houver estabelecido no imóvel a sua moradia habitual, ou nele realizado obras ou serviços de caráter produtivo". A **usucapião ordinária**, é prevista no art. 1.242. "Adquire também a propriedade do imóvel aquele que, contínua e incontestadamente, com justo título e boa-fé, o possuir por dez anos. Parágrafo único. Será de cinco anos o prazo previsto neste artigo se

domini.

Ainda quanto à posse, relevante mencionar o disposto por Misabel Abreu Machado DERZI, para quem "Apenas na circunstância de não haver registro válido, sendo desconhecido o proprietário, é que a *posse ad interdicta e ad usucapionem* acarretarão incidência da norma tributária, passando o possuidor a compor, na qualidade de contribuinte, o pólo passivo da relação".⁸¹⁰

É pertinente observar que, para o Município não ficar sem poder lançar o tributo, no caso de não ser válido o registro imobiliário e em sendo desconhecido o proprietário do imóvel, poder-se-á aceitar, apenas nestes casos excepcionalíssimos, a sujeição passiva da posse *ad interdicta*. Já em relação à posse *ad usucapionem*, esta sempre poderá fazer parte da sujeição passiva do IPTU pois trata-se de uma faculdade do ente tributante.

Ao Município cabe a prerrogativa de eleger alternativamente o proprietário, ou o possuidor, ou ainda de forma supletiva, de acordo com a conveniência administrativa, pois tal opção decorre de lei, estando dentro da discricionariedade da administração.

Neste sentido proferiu decisão o Supremo Tribunal Federal "O ocupante e o foreiro desses bens públicos ficam sujeitos ao imposto territorial rural, do mesmo

o imóvel houver sido adquirido, onerosamente, com base no registro constante do respectivo cartório, cancelada posteriormente, desde que os possuidores nele tiverem estabelecido a sua moradia, ou realizado investimentos de interesse social e econômico. Ressalta-se que o art. 2029, prevê que "Até dois anos após a entrada em vigor deste Código, os prazos estabelecidos no parágrafo único do art. 1.238 e no parágrafo único do art. 1.242 serão acrescidos de dois anos, qualquer que seja o tempo transcorrido na vigência do anterior, Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916". Tem-se ainda a usucapião de imóvel urbano determinada constitucionalmente, "**usucapião urbana especial**", pelo art. 183. "Aquele que possuir como sua área urbana de até duzentos e cinqüenta metros quadrados, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, utilizando-a para a sua moradia ou de sua família, adquirir-lhe-á o domínio, desde que não seja proprietário de outro imóvel urbano ou rural". O Estatuto da Cidade, Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001, estatuiu em seu artigo 10, a **usucapião urbana especial coletiva** "As áreas urbanas com mais de duzentos metros quadrados, ocupados por população de baixa renda para a sua moradia, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, onde não for possível identificar os terrenos ocupados por cada possuidor, são suscetíveis de serem usucapidas coletivamente, desde que os possuidores não sejam proprietários de outro imóvel urbano ou rural. §1º O possuidor pode, para o fim de contar o prazo exigido por, este artigo, acrescentar sua posse à de seu antecessor contanto que ambas sejam contínuas". [...] "§ 3º Na sentença, o juiz atribuirá igual fração ideal de terreno a cada possuidor, independentemente da dimensão do terreno que cada um ocupe, salvo hipótese de acordo escrito entre os condôminos, estabelecendo frações ideais diferenciadas". "§4º O condomínio especial constituído é indivisível, não sendo passível de extinção, salvo deliberação favorável tomada por, no mínimo, dois terços dos condôminos, no caso de execução de urbanização posterior à constituição do condomínio".

⁸¹⁰ DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 230.

modo que os chamados "posseiros" de terras do domínio particular, podendo o legislador, neste último caso, por mera conveniência administrativa, escolher o proprietário ou o possuidor. (Cf. STF, na RTJ, vol. 67, p. 1; RF, vol. 212, p. 64, ambos do Pleno, e outros)".⁸¹¹

Quanto ao locatário de imóveis, a majoritária doutrina e jurisprudência apontam para a impossibilidade de ser sujeito passivo de IPTU.

Valéria Cristina Pereira FURLAN, entende que:

o locatário não pode ser sujeito passivo do IPTU porque sua situação não revela conteúdo econômico, em o leva a ser proprietário do imóvel locado.

É dizer: não detém o locatário a posse prolongada do imóvel – que gera o usucapião – mas apenas a posse provisória. ...

Trata-se, na verdade, não de um direito real sobre a coisa, mas *pessoal*, ou melhor, *contratual*, de modo que sequer poderá o locatário ceder ou transferir o contrato de locação sem expressa anuência do proprietário.⁸¹²

Sacha Calmon Navarro COELHO, enfatiza que "O inquilino é possuidor do imóvel que alugou. Nem por isso acode a idéia de considerá-lo sujeito passivo direto, *de jure*, do IPTU."⁸¹³

Interessante destacar o entendimento de Valéria Cristina Pereira FURLAN, quanto à legitimidade do locatário questionar em juízo ou administrativamente o valor do IPTU exigido pela Fazenda Municipal, quando previsto em cláusula contratual. Embasando-se no art. 123 do CTN⁸¹⁴, afirma que "tal disposição contratual somente seria juridicamente admissível se houvesse a respectiva autorização na lei municipal instituidora da exceção em apreço, para sua inserção. Caso contrário, nem mesmo esta cláusula que permite ao responsável convencional questionar a exigibilidade do tributo poderá ser oposto à Fazenda Municipal."⁸¹⁵

⁸¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário** ..., p. 238.

⁸¹² FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Imposto predial** ..., p. 85. Este mesmo entendimento têm: DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 127 e 228. MARTINS; BARRETO. **Manual do imposto** ..., p. 108.

⁸¹³ DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 133.

⁸¹⁴ "Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

⁸¹⁵ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Imposto predial** ..., p. 86.

Em parte, este não é o entendimento de Hugo de Brito MACHADO, para quem "desde que haja previsão, no próprio contrato, de que tal responsabilidade pressupõe lhe sejam asseguradas condições de participar do procedimento administrativo de lançamento, exercitando os direitos que a lei atribui ao sujeito passivo da relação tributária"⁸¹⁶. O que veio a ser objeto de expressa e acertada crítica de Valéria Cristina Pereira Furlan, com base nos fundamentos constantes do parágrafo anterior.

Ainda como sujeito passivo "direto" do IPTU, tem-se o *compromissário comprador* de imóvel ou da promessa irrevogável e irrevogável de compra e venda, desde que inscrita no registro imobiliário.

De acordo com Valéria Cristina Pereira FURLAN:

O compromissário comprador tem direito real sobre o imóvel compromissado, podendo – desde que registrado o compromisso e satisfeitos na íntegra seus termos e condições – pleitear judicialmente a outorga da escritura definitiva, ou sua adjudicação compulsória, caso o promitente vendedor se recuse a fazê-lo.

Entendemos, assim, juridicamente possível a entrega da notificação do lançamento ao compromissário comprador imitido na posse precária e que detenha a posse física do imóvel – vale dizer, a qualquer possuidor direto, desde que a posse exercida revele conteúdo econômico. Na verdade, o simples fato de ser compromissário comprador já lhe permite figurar como contribuinte do IPTU.⁸¹⁷

Mas convém ressaltar ainda, a acertada colocação, de Sacha Calmon Navarro COELHO, que assinala que:

O lançamento, até que houvesse a transcrição do título definitivo no registro imobiliário, deveria ser feito em nome do proprietário. A lei do imposto o elege, vimos, como sujeito passivo. Todavia as municipalidades podem fazer constar no cadastro de contribuintes o nome dos promissários compradores, desde que munidos de promessas de venda irrevogáveis, devidamente averbadas com prova de quitação do preço. E lançá-las.

[...]

Se o proprietário não é encontrado e o promitente comprador está ao alcance do fisco – uma vez que na posse do imóvel – lícita a cobrança em seu nome. Nesse caso a *posse*, pela lei do formalismo jurídico, expressa o direito de propriedade, sua iminência. Incide o IPTU.⁸¹⁸

Quanto ao promitente comprador, a Constituição Federal de 1988, no artigo

⁸¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito** ..., p. 119.

⁸¹⁷ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Op. cit.*, p. 83.

⁸¹⁸ DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 130, 131.

150, §3º⁸¹⁹, possui previsão expressa, estabelecendo que a imunidade recíproca dos entes federados não aproveita o compromissário comprador de imóvel pertencente à determinada pessoa política, sendo portanto o compromissário o sujeito passivo do IPTU, nestes casos.

Diante do exposto entende-se que estará dentro da faculdade administrativa Municipal a opção de fazer figurar no pólo passivo do IPTU, o proprietário, ou o compromissário, exceto nos casos constantes do art. 150, §3º da CF/88, onde ter-se-á, a obrigatoriedade de ser eleito este, o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Misabel Abreu Machado DERZI corrobora o entendimento supracolocado, "A posse, a rigor, só pode ser admitida como fato-pressuposto do imposto, em caráter supletivo, como visto. Assim, contribuinte do tributo é sempre quem for proprietário no Registro de Imóveis (ainda que por promessa de compra e venda, desde que irrevogável e quitada)".⁸²⁰

Tem-se o *nu proprietário como sujeito passivo do IPTU*, no caso do usufruto, pois como já visto permanece com ele o direito de dispor da substância da coisa e a posse indireta, com pretensão de recuperar a direta, findo o usufruto⁸²¹.

A sujeição passiva do nú-proprietário se justifica, pois "o usufrutuário não está numa situação jurídica que o levará a ser o próximo proprietário e muito menos que lhe permita auferir sua capacidade contributiva, já que não detém o domínio útil do imóvel em sua plenitude".⁸²²

O *proprietário* figurará na sujeição passiva do IPTU, mesmo *sendo resolúvel a propriedade*, no caso do fideicomisso⁸²³, onde figurará como sujeito passivo o

⁸¹⁹ "Art. 150 [...] §3º. As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel."

⁸²⁰ DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 229.

⁸²¹ Não obstante, há quem inclua na condição de sujeito passivo o usufrutuário. MARTINS; BARRETO. **Manual do imposto** ..., p. 103.

⁸²² FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Imposto predial** ..., p. 85.

⁸²³ Nos termos do art. 1.951 do novo CC, "Pode o testador instituir herdeiros ou legatários, estabelecendo que, por ocasião de sua morte, a herança ou o legado se transmita ao fiduciário, resolvendo-se o direito deste, por sua morte, a certo tempo ou sob certa condição, em favor de outrem que se qualifica de fideicomissário.

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 no caso 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.

*O detentor do domínio na enfiteuse*⁸²⁴, no caso o enfiteuta será sujeito passivo do IPTU. Este direito real assim permanece para as enfiteuses existentes até o início da vigência do novo Código Civil, pois este não mais prevê a enfiteuse como direito real, proibindo a sua constituição e estabelecendo que a enfiteuse dos terrenos de marinha e acrescidos, será regulada por lei especial.

Segundo o que prescreve o art. 124, incisos I e II do CTN, existem duas categorias de pessoas solidárias, as que têm interesse comum na situação que constitui a hipótese de incidência da obrigação tributária, caso em que se verifica a sujeição passiva dita "direta",⁸²⁵ e aquelas expressamente designadas por lei, configurando-se caso de solidariedade por responsabilidade tributária, decorrente de transferência.

Neste momento, será analisada a primeira situação especificada, desde já destacando que todo devedor solidário deve a obrigação por inteiro, podendo o credor escolher qualquer dos devedores vinculados pela solidariedade, para saldar a dívida tributária.

Seguindo o escólio de Misabel de Abreu Machado DERZI, verifica-se que "o art. 124, I do Código Tributário Nacional, não se refere a responsáveis tributários, mas só se aplica a contribuintes, em verdadeira solidariedade paritária".⁸²⁶ E prossegue, enfatizando que "perante o credor, cada devedor deve a dívida por

⁸²⁴ A enfiteuse era prevista no Código Civil de 1916, art. 678. "Dá-se a enfiteuse, aforamento ou emprazamento, 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 direto uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável". A enfiteuse não foi prevista pelo novo Código Civil, não sendo mais direito real no novo regime, ficando segundo o art. 2038 do novo CC, proibida a sua constituição, subordinando-se as já existentes ao Código Civil de 1916, sendo defeso nos aforamentos, cobrar laudêmio ou prestação análoga nas transmissões de bem aforado, sobre o valor das construções ou plantações. A enfiteuse dos terrenos de marinha, que são bens públicos da União, regula-se por lei especial, no caso o Decreto-lei 9.760/1946, o Decreto-lei 2.490/1940 e o Decreto-lei 1.850/1981.

⁸²⁵ Utiliza-se esta terminologia "sujeição passiva direta e indireta", com fim didático, pois a mesma como já referido, é bastante criticada.

⁸²⁶ DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 233.

inteiro e, juridicamente, não está pagando débito de terceiro, mas saldando dívida própria, por natureza íntegra e impartilhável. [...] pode se dar a solidariedade entre contribuintes no IPTU, quando várias pessoas participarem do pressuposto, sendo, ao mesmo tempo, proprietárias de um único imóvel".⁸²⁷

Haverá, portanto, sujeição passiva solidária entre contribuintes de IPTU, sempre que um imóvel tiver mais de um proprietário,⁸²⁸ todos podendo figurar como sujeito passivo da relação jurídica tributária, sendo que, a quitação do tributo, a impugnação ao lançamento tributário, a prescrição ou a decadência do débito, bem como a cessação do decurso destas, se tiver ligação apenas com um dos proprietários, beneficiará ou prejudicará a todos.⁸²⁹

Neste caso, o lançamento tributário poderá ser feito em nome de qualquer dos co-obrigados,⁸³⁰ não podendo ser alegado o benefício de ordem.

5.1.2.1.2.2 Responsável Tributário do IPTU

A sujeição passiva por responsabilidade tributária também já foi objeto de detalhada análise no item 4.5.4.2.1, lá se verificando cada uma das situações que podem dar ensejo à sujeição passiva tributária, aplicando-se as mesmas também ao IPTU.

Assim, apenas para fins didáticos, reprisa-se as possibilidades elencadas, todas aplicáveis ao IPTU, e já explicadas uma a uma, quando do estudo geral da regra-matriz de incidência tributária, aspecto pessoal, tendo-se:

⁸²⁷ *Ibidem*, p. 235.

⁸²⁸ *Ibidem*, *loc. cit.* Todas as condições envolvidas devem "revestir a condição de proprietárias, não sendo possível a solidariedade paritária entre proprietário e possuidor" (*id.*).

⁸²⁹ Conforme DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 246, "feito o lançamento em nome de A, não há falar mais em decadência com referência a B. Da mesma forma que, interrompida a prescrição contra A, também estará interrompida com relação ao outro obrigado".

⁸³⁰ Relativamente ao lançamento surge o questionamento se há ou não, a necessidade da reinscrição da dívida quando o lançamento for feito em nome de A e o Fisco entender necessário executar outro dos devedores solidários, no caso, B, para o fim de ser saldada a dívida tributária, ou se a inscrição originária é suficiente. Mais uma vez, este tema não passou despercebido por (DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 247), segundo a jurista mineira "Os arts. 201 a 204 do Código Tributário Nacional exigem-no" mas ressalta que "em caso de sucessão no curso da execução, a jurisprudência vem, dispensando a reinscrição da dívida" (*id.*).

a) a responsabilidade dos sucessores, que se subdivide em:

responsabilidade por sub-rogação, art. 130 e parágrafo único do CTN; responsabilidade pessoal, art. 131, inciso I a III do CTN; responsabilidade por fusão, transformação e incorporação, art. 132 do CTN; e responsabilidade do adquirente, art. 133 do CTN;

b) a responsabilidade de terceiros, que se subdivide em:

responsabilidade solidária, art. 134 do CTN; e responsabilidade por substituição, art. 135 do CTN.⁸³¹

Relativamente ao Imposto Predial e Territorial Urbano, faz-se necessário colocar que está no âmbito da competência municipal, através de lei, estabelecer características próprias à questão da responsabilidade tributária, havendo "campo de atuação para o Município, relativamente amplo e inexplorado, em matéria de sujeição passiva de IPTU"⁸³².

Assim, o modelo de sujeição passiva constante do Código Tributário Nacional, é apenas sugestivo, não impedindo "que a lei estipule a solidariedade, ali não prevista, ou atribua a outras pessoas a titularidade de sujeição passiva, desde que os requisitos próprios da solidariedade e da responsabilidade sejam obedecidos."⁸³³

Este também é o entendimento de Valéria Cristina Pereira FURLAN, para quem "cabe ao legislador municipal disciplinar a responsabilidade tributária no tocante ao IPTU."⁸³⁴

Alfredo Augusto BECKER também faz afirmação que destaca a liberdade do Município quanto à eleição da sujeição passiva, no caso de responsabilidade tributária. Para o grande mestre, a escolha entre a ocorrência de solidariedade ou não, entre o adquirente do imóvel e o primitivo proprietário, no caso de existir dívida

⁸³¹ Esta subdivisão, a qual é adotada por se entender abrangente e didática, é formulada por Carlos Valder do NASCIMENTO (Responsabilidade tributária. In: _____ [coord.]. **Obrigação tributária**. São Paulo: RT, 1988, p. 89-107).

⁸³² Conforme DERZI; COELHO. **Do imposto** ..., p. 246.

⁸³³ *Ibidem*, p. 245.

⁸³⁴ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Imposto predial** ..., p. 80.

tributária não comprovadamente quitada, "a escolha dentre estas duas soluções fica ao arbítrio do legislador."⁸³⁵

Ainda baseando-se nas lições de Valéria Cristina Pereira FURLAN, que se fulcra nos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, convém aclarar que ocorrendo o nascimento da obrigação tributária do IPTU na data de 1º de janeiro de cada ano, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é o proprietário, detentor do domínio útil ou possuidor *ad usucapionem* na respectiva data, "Este vínculo jurídico que há entre aquele que era o proprietário no dia 1º de janeiro e o Fisco, não se transmite ao sucessivo proprietário". Nos termos da citada autora "cumpre distinguir esta primeira relação jurídica – entre aquele que era o proprietário no dia 1º de janeiro e o Fisco – daquela que porventura possa se verificar, qual seja, a de responsabilidade passiva pela dívida tributária, no caso de transmissão sucessiva de propriedade."⁸³⁶

Estes os pontos que deverão ser considerados pela legislação municipal, sob pena de, assim não o fazendo, muitas vezes se abrir mão da garantia do recebimento de receita tributária de sua competência, eis que legislação que não preveja a solidariedade entre o ex-proprietário e o adquirente, que passa a figurar como responsável tributário pelo crédito fiscal, estará impedida de chamar aquele a responder pelo débito, eis que no silêncio prevalecerá a sub-rogação⁸³⁷ do adquirente, sendo o proprietário excluído da relação jurídica tributária subsistente, nos termos do art. 130 do CTN.

5.1.2.2 Critério quantitativo do IPTU

O critério quantitativo é o indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação.

Segundo Geraldo ATALIBA:

⁸³⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral** ..., p. 394.

⁸³⁶ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Imposto predial** ..., p. 80.

⁸³⁷ Nos termos de NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Responsabilidade tributária** ..., p. 95. "A sub-rogação traduz-se, portanto, na substituição, na mesma relação jurídica, de uma pessoa por outra."

para traduzir numa expressão determinada em dinheiro o montante do débito, a lei deve fornecer à autoridade que procede ao lançamento dois gabaritos ou dois critérios, cuja combinação determinará em cada caso, o *quantum debeat*.

Estes critérios são: a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo será, nos impostos reais, o tamanho, o peso, o valor, a potência ou outra qualidade qualquer da coisa sobre que se assenta a tributação.⁸³⁸

No critério quantitativo, encontram-se os elementos dados pela lei, que possibilitam ao intérprete determinar a exata quantia devida a título de tributo, esses elementos são a base de cálculo e a alíquota.

5.1.2.2.1 Base de cálculo e base calculada do IPTU

A base de cálculo "é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária".⁸³⁹

Segundo o art. 33 do Código Tributário Nacional "A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel".

No direito positivo não há definição da base de cálculo do IPTU⁸⁴⁰, cabendo ao legislador ordinário municipal ao instituir este imposto, dispor sobre os critérios avaliadores dos imóveis e fixar elementos ou parâmetros a serem adotados pela autoridade lançadora para a aferição do valor de sua base de cálculo, o valor venal do imóvel urbano.

Destaca Xavier de ALBUQUERQUE:

Tal como simplesmente enunciado no Código Tributário Nacional valor venal constitui

⁸³⁸ ATALIBA, Geraldo. Imposto predial urbano (IPU) – Planta de valores. **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, São Paulo, v. 1, p. 170, 1978.

⁸³⁹ Conforme Paulo de Barros CARVALHO (**Curso de direito** ..., p. 324).

⁸⁴⁰ Segundo Ives Gandra da Silva MARTINS (**Manual do imposto** ..., p. 96). "não temos, no Direito brasileiro, nada que defina, a nível de Direito Positivo, o que seja valor venal. Por outro lado, para efeitos do Código Tributário Nacional o valor venal é de relevante importância, pois sobre ele será aplicada a alíquota que resultará na exigência do IPTU sobre todos os imóveis enquadrados e mencionados na lei municipal, de conformidade com a lei complementar e dispositivos constitucionais".

exemplo de conceito indeterminado, que assim se denomina, no ensinamento de outro saudoso tributarista pátrio, o Prof. Amílcar de Araújo Falcão: '[...] não porque ele seja indeterminável, mas porque, na norma em que está indicado, a determinação integral do seu conteúdo não foi possível, por isso que para tanto é necessário considerar dados empíricos, fácticos, técnicos ou científicos de que somente o intérprete e o aplicador, em cada hipótese concreta, disporão.'

A indeterminação do conceito de valor venal, enquanto base de cálculo de imposto, relaciona-se com a índole variável do tributo, que remete para o lançamento, em maior ou menor medida, a tarefa determinativa.⁸⁴¹

Trata-se de valor apurado anualmente, através de lançamento individual ou por presunções relativas, estas efetuadas através das Plantas Genéricas de Valores⁸⁴². Nas grandes cidades, como a de Curitiba, por exemplo, que possui uma média de 500.000 imóveis cadastrados, é adotada a edição de plantas de valores no lugar da apuração individual.

Quanto às vantagens da adoção do lançamento do IPTU efetuado com base em Plantas Genéricas de Valores, Aires Fernandino BARRETO afirma:

A edição de Mapas Genéricos de Valores, por seus reflexos positivos revela-se aconselhável: facilita e racionaliza o trabalho, resguarda a necessária uniformidade de comportamento, evita discrepâncias próprias do alvitre e representa tranquilidade para Fisco e contribuintes.

Os Mapas Genéricos de Valores podem ser definidos como o complexo de plantas, tabelas, listas, fatores e índices determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado (ou linear) de terreno e de construção, originários ou corrigidos, acompanhados de regras e métodos, genéricos ou específicos, para a apuração do valor venal de imóveis.⁸⁴³

Ressalta-se que o lançamento do IPTU, através de "mapas de valores", resulta, como já dito, numa presunção relativa

[...] porque se elas forem absolutas e não permitirem prova em contrário, estão desfigurando

⁸⁴¹ ALBUQUERQUE, Xavier de. Imposto predial e territorial urbano. Atualização da base de cálculo - plantas de valores. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 7, n. 25-26, p. 53, jul./dez. 1983.

⁸⁴² Quanto à eficiência das Plantas Genéricas de Valores, enfatiza (LEAL, Victor Nunes. Imposto predial e territorial urbano – Plantas Genéricas de Valores. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 7, n. 25-26, p. 31, jul./dez. 1983), "O processo mais rudimentar de aferir a administração essa base imponible (valor concreto de cada imóvel) é avaliar cada imóvel de per si. E assim, ainda se pratica amplamente nos pequenos municípios. A existência das grandes cidades é que tornou inviável esse método, como ocorre em São Paulo, com cerca de 2.000.000 de imóveis tributáveis. Assim surgiram as PGVs como método alternativo e eficiente."

⁸⁴³ BARRETO, Aires Fernandino. Imposto predial e territorial urbano: base de cálculo e alíquota. **Finanças Públicas Municipais**, São Paulo, a. 1, n. 1, p. 118, maio/jun. 1974.

o caráter legal da obrigação tributária na base de cálculo, em que não o legislador, mas o administrador, diz: 'tal operação tem o valor de tanto' [...] Se tivesse a presunção esse caráter absoluto, estaria sendo infringido o princípio da legalidade [...] O legislador, quando diz que o valor da operação é a base de cálculo de incidência do tributo, está supondo que esse valor seja o valor apurável no processo contraditório, ou mediante discussão administrativa.⁸⁴⁴

Assemelha-se esse entendimento, ao pensamento de Roque Antonio CARRAZZA:

[...] a planta de valores baixada ano a ano, por meio de decreto regulamentar, não cria nenhuma **ficção**, nem uma **presunção absoluta** de que o imóvel possui o valor nela especificado, mas, tão-somente, uma **presunção relativa (*ius tantum*)**.

Sem dúvida, se a 'planta de valores' tivesse caráter de ficção ou de presunção absoluta, poderia, em alguns casos, ensejar uma **majoração indireta** do tributo (o que nosso sistema constitucional veda). Já, revestindo a natureza de uma presunção relativa, sempre restará ao contribuinte a possibilidade de bater às portas do Judiciário para fazer prova de que seu imóvel urbano não vale aquilo que a Administração Pública, estribada em suas 'plantas genéricas de valores', supôs.⁸⁴⁵

Quanto ao conceito de valor venal do imóvel, Aliomar BALEEIRO afirma ser "aquele que o imóvel alcançará para a compra e venda à vista, segundo as condições usuais de mercado de imóveis."⁸⁴⁶

O valor venal deverá ser apurado pela repartição competente "segundo as circunstâncias, conforme a localização, existência de serviços públicos, possibilidades de comércio, etc., e, sobretudo, quando possível, pelo confronto com as alienações mais recentes de imóveis semelhantes no local. Não contraria o CTN a elaboração de tabelas, ajustadas periodicamente segundo os dados acima e outros razoáveis, para cada área da zona urbana".⁸⁴⁷

Quanto à avaliação a ser considerada para fins de apuração da base de cálculo do IPTU, a mesma é de demasiada importância, pois representa o valor sobre o qual deverá incidir a alíquota do imposto, permitindo uma tributação mais ou menos isonômica e uma arrecadação de receita, mais ou menos elevada para os

⁸⁴⁴ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Mesa de debates. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 15, n. 56, p. 124-125, abr./jun. 1991.

⁸⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. IPTU – Planta de valores (valor venal e valor locativo). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 8, v. 29-30, p. 130, jul./dez. 1984.

⁸⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário** ..., p. 249.

⁸⁴⁷ *Ibidem*, p. 249.

Municípios, no caso da apuração ser ou não efetuada de maneira eficiente.

Segundo os dados constantes na introdução desta dissertação verificou-se que, no Brasil, se arrecada apenas uma oitava parte de imposto predial e territorial urbano, em relação aos países desenvolvidos, como o Estados Unidos e a Alemanha, sendo assim, existe aqui uma carência de aplicação de meios eficientes para se avaliar os imóveis urbanos, o que faz com que impere a desigualdade da exigência tributária, eis que muitas vezes um imóvel de valor elevado, encontrando-se subavaliado, fazendo com que aquele que detenha grande capacidade contributiva, recolha menos imposto do que realmente deve, e podendo também acontecer que proprietários de imóveis de valor venal pequeno, venham a ter exigência tributária mais elevada do que a devida, torna ilegítima a exigência, diante da desigualdade na distribuição da carga tributária.

Outra consequência da avaliação incorreta dos imóveis, é a diminuição da arrecadação do IPTU nos Municípios, o que prejudica a autonomia financeira dos mesmos, impedindo a implementação de melhores políticas públicas, sempre tão necessárias nas cidades.

Primeiramente deve-se manter intervalos curtos de avaliação, diante da variação sazonal da valorização e desvalorização dos imóveis, bem como das constantes melhorias que são feitas pelo Poder Público através de obras de infraestrutura e de urbanismo, a qual deve se dar anualmente ou pelo menos a cada três anos, ou no máximo, cinco anos.

Deve-se aprimorar os mecanismos de atualização permanente dos cadastros imobiliários e das plantas de valores municipais, através do desenvolvimento de coleta de dados, seja estabelecendo a obrigação da informação das transações ocorridas no mercado imobiliário para os Municípios, seja através de sanções rígidas pela desatualização cadastral por parte do proprietário, seja pela constante atualização da planta genérica de valores, seja por investimentos em levantamentos aerofotogramétricos e de geoprocessamento, seja por meio de verificações *in loco*.

Imprescindível que os Municípios aprimorem as suas capacidades gestora e planejadora, editando seus Planos Diretores, modernizando os procedimentos de arrecadação, modernizando os cadastros imobiliários e sistemas de informação em geral, desenvolvendo a integração dos sistemas de informação, possibilitando com

isto, a apuração verídica da base de cálculo do IPTU, e atendendo os princípios que lhe informam, como o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, do não confisco, do respeito ao mínimo vital, da autonomia municipal e da função social da propriedade, concretizando uma tributação que atende a uma sociedade mais justa e solidária.

Quanto ao "valor real" do imóvel, Aires Fernandino BARRETO, estabelece que:

A base mensurável do tributo, é, exclusivamente o valor venal. Para o exame da sua determinação, mister se faz examinar o próprio conteúdo do vocábulo valor. Em si, valor resultado de elementos, tais como a utilidade, a raridade e desejo. Desses fatores decorre o poder de troca das coisas. Por receber ainda uma série de influências de fatores psicológicos, não teria qualquer propósito sujeitá-lo, com precisão, à lógica do cálculo.

Valor venal, ou seja, valor normal que qualquer artigo comercial obtém no mercado (consoante Caldas Aulete), é espécie desse gênero e como tal não foge à regra. Decorrente das forças econômicas que caracterizam a lei da oferta e da procura, e altamente influenciado por fatores psicológicos ou subjetivos, temerário afirmar se encontre alguma coisa além de um 'valor provável'.

De outra parte, imóvel é bem infungível e a impossibilidade de substituição por outro, da mesma espécie, quantidade e qualidade, dificulta a comparação – única forma razoável de se aquilatar o valor das coisas.

Infere-se, destarte, que valor venal do imóvel – em identificando 'aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais de mercado de imóveis' – implicará na estimativa do que seja esse valor alcançável. É determinação teórica, provável, do acontecimento compra e venda.

A determinação desse valor venal implica sempre em comparação com as mais recentes transações do mercado imobiliário, efetivadas em condições normais.

Com esse confronto busca-se o preço alcançável pelo imóvel comparado.

Valor venal é, pois, o 'valor provável' que o imóvel atingirá, diante de transação à vista e de mercado imobiliário estável.⁸⁴⁸

Ainda quanto ao valor venal, apurado segundo condições normais de mercado, é aconselhável que se adote uma faixa de segurança na avaliação, para fins de assegurar a segurança do lançamento tributário, como destaca Aires Fernandino BARRETO:

Há uma margem, em torno da qual todos os valores estão corretos, porque a avaliação não pode ser absolutamente precisa. Avaliação de imóveis é uma técnica e, portanto, empírica, não é uma ciência. Por isso na obtenção dos valores venais, seja para efeito de IPTU, para efeito do ITR, aconselha-se a que se conserve uma faixa de segurança; entre 130, 125 e

⁸⁴⁸ BARRETO, Aires Fernandino. Imposto predial e territorial urbano: base de cálculo e alíquota. **Finanças Públicas Municipais**, São Paulo, a. 1, n. 1, p. 115-116, maio/jun. 1974.

120, se os três valores venais estão corretos, devo ficar com 120 e não com 125 ou 130, pena de poder vir a me defrontar com uma avaliação contraditória, administrativa ou judicial, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional, que acabará pondo por terra o lançamento efetuado. Daí porque é importante que, na avaliação em massa, se conserve essa chamada faixa de segurança.⁸⁴⁹

A base de cálculo do IPTU deve ser prevista abstratamente por lei, sendo que o art. 33 do CTN dispõe que se trata do valor venal do imóvel, o que é previsto pela Lei Complementar Municipal de Curitiba, n.º 40/2001, art. 35.

A Base de Cálculo do IPTU deve ser diferenciada da base calculada do imposto; a lei edita critérios abstratos da Base de Cálculo, já o *ato administrativo de lançamento*, estabelece o valor concreto segundo os critérios abstratos (base calculada), ou base de cálculo em concreto.

Aires Fernandino BARRETO distingue a base de cálculo da base calculada do IPTU:

Lei alguma deve (ou pode) dizer **quais** (individualizando os sujeitos passivos) os que auferiram renda, prestaram serviços, ou são proprietários. Nenhuma lei deve (ou pode) dizer o montante de cada renda auferida, o preço de cada serviço, o valor de cada imóvel.

À lei se reserva, também, o dizer qual a base de cálculo do tributo; ou descrever, como tal, a renda líquida, o preço do serviço ou o valor venal. Subordinam-se ao princípio da estrita legalidade, igualmente, quaisquer alterações desses conceitos normativos. Assim, por exemplo, a nova definição de renda líquida, de preço do serviço ou de valor venal.

Diversa é a questão diante de fatos imponíveis. A **base calculada**, isto é, base de cálculo já **determinada, medida, transformada em cifra, traduzida em unidades monetárias**, como individualização dos fatos imponíveis (fatos tributários) é matéria fática, detectável pelo lançamento. É dizer: pelo ato de aplicação da norma material ao caso concreto, a cargo da administração.

À lei cabe definir que, **e.g.**, a base de cálculo é o valor venal, mas nunca o determinar que dado imóvel vale Cr\$100.000,00.

A investigação dos fatos, com as suas especificidades, a descoberta realística dos fatos, é matéria de exclusiva competência do Executivo.⁸⁵⁰

No mesmo sentido leciona Alberto XAVIER:

Da mesma forma que na teoria do fato gerador se tornou necessário proceder a uma separação terminológica, se ela se torna imprescindível no que tange à base de cálculo. Também esta poder ser vista tanto como a descrição normativa da realidade, sobre a qual

⁸⁴⁹ BARRETO, Aires Fernandino. **Impostos sobre ...**, p. 236.

⁸⁵⁰ BARRETO, Aires Fernandino. IPTU – Base de cálculo e base calculada. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 3, n. 9-10, p. 305-306, jul./dez. 1979.

se computa o imposto, como essa mesma realidade na sua factualidade concreta. A primeira é a base de cálculo em concreto, que por razões de clareza lingüística podem ser designadas respectivamente por **base de cálculo** e por **base imponible**.

Aplicando estas categorias conceituais ao caso do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, temos que a **hipótese de incidência** é a propriedade, o domínio útil ou a posse de um imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, legalizado na zona urbana do Município (art. 32 do CTN); **fato imponible** é realidade concreta representada pela titularidade de um dado imóvel por certa pessoa concreta; a **base de cálculo** é o valor venal do imóvel (art. 33 do CTN); a **base imponible** o valor concreto do referido imóvel.⁸⁵¹

A Planta Genérica de Valores, deve ser feita ano a ano, não necessitando constar de edição legislativa, ainda que ultrapasse o índice da correção monetária, e será elaborada com base no preço corrente de mercado, observados os seguintes elementos: infra-estrutura de cada logradouro, potencial construtivo, tipo de via, edificações e outros dados relevantes, contendo valores unitários para o metro quadrado do terreno, compatíveis com as características dos diferentes setores da área urbana e valores unitários para o metro quadrado da construção, em função do padrão de acabamento, materiais empregados e características de utilização. Também serão levados em conta as características do imóvel, a serem consideradas na avaliação, tais como área, topografia, testadas, edificações com seu grau de obsolescência, fatores de correção e outros dados relevantes para determinação de valores imobiliários⁸⁵².

Nos termos de Elizabeth Nazar CARRAZZA "seria um contra-senso exigir-se a edição de uma nova lei (*a cada exercício*), mandando apurar o valor real do imóvel urbano para que se cumpra a lei antiga (que exatamente manda apurar o valor real do imóvel urbano)".⁸⁵³

Esse no entanto não é entendimento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal⁸⁵⁴, que têm entendido que a Planta Genérica de Valores,

⁸⁵¹ XAVIER, Alberto. Imposto predial e territorial urbano – determinação da base de cálculo. **Revista de Direito Tributário**, a. 4, n. 13-14, p. 86-87, jul./dez. 1980.

⁸⁵² Conforme prevêem os arts. 37 e 38 da Lei Complementar Municipal de Curitiba, nº 40/2001.

⁸⁵³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade** ..., p. 91.

⁸⁵⁴ Inicialmente o STF, Órgão Pleno, (BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE nº 75.294. Rel. Min. Luiz Galotti. 17.10.73. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, v. 67, p. 542, fev. 1974), entendeu que "A fixação do valor dos bens, para concretização, do contrato abstrato da lei, é tarefa cometida à administração."

deve, necessariamente, ser publicada por lei (RE 87.763-1⁸⁵⁵ e Súmula do STJ nº 160⁸⁵⁶), o que é, diante dos fundamentos supra-elencados, um grande equívoco.

Deve-se, no entanto, diferenciar o entendimento supra-aludido, daquele constante do RE n.º 95.973⁸⁵⁷, pois quando houver expressa autorização de lei, poderá o decreto ser estabelecido, conforme elucidado pelo ex-ministro do STF, Xavier de Albuquerque, distinguindo os dois casos:

RE 87.763

Conteúdo da lei:

- fixação em cifras dos valores do metro quadrado (Cr\$6,00, Cr\$5,00 etc.; Cr\$100,00, Cr\$75,00 etc.), segundo a localização do terreno e a classe da construção;
- previsão de revisão e ajustamento anual em tabela aprovada pelo Legislativo.

Conteúdo do decreto:

- fixação em cifras de novos valores do metro quadrado (Cr\$20,00, Cr\$150,00 etc.), segundo a localização do terreno e a classe de construção.

Veredito do STF: decreto ilegítimo.

RE 95.973

Conteúdo da lei:

- previsão de critérios para a determinação do valor venal: a) prédios: área construída x valor unitário do metro quadrado do tipo padrão, + ou – fatores de correção; b) terrenos: área x valor unitário do metro quadrado, + ou – fatores de correção;
- previsão de instrumentos para a apuração: a) plantas de valores estabelecidas pelo Executivo, com indicação do valor do metro quadrado dos terrenos em função de sua localização; b) informações de órgãos técnicos da construção civil sobre o valor do metro quadrado das construções; c) fatores de correção (situação pedológica ou topográfica dos terrenos; categoria e estado de conservação dos prédios).

Conteúdo do decreto:

- fixação da fórmula: valor venal do imóvel é igual ao valor do terreno mais o valor da edificação ($V_{vi} = V_T + V_E$);
- fixação em cifra do valor base do metro quadrado;

⁸⁵⁵ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 87.763-1. Rel. Ministro Moreira Alves. 07.06.79. DJU, 23.11.79.

⁸⁵⁶ STJ, Súmula da jurisprudência predominante n.º 160, aprovada pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça. DJU 1, 19.06.96, p. 21.940. "É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária." Referência: CF/88, art. 150, I, CTN, arts. 33 e 97, §§ 1º e 2º.

⁸⁵⁷ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE 95.973. Rel. Min. Rafael MAYER. 11.05.82. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, v. 102, p. 439, out. 1982. "Imposto predial. Base de cálculo. Valor venal (majoração). Regulamento. Princípio da anualidade. A fixação do valor venal pela Administração segundo critérios postos em norma regulamentar, sob os parâmetros da lei precedente, a que se visa dar execução, não envolve alteração ou inovação da base de cálculo a comprometer o princípio constitucional da anterioridade da lei tributária".

- fixação do valor corretivo, pedológico ou topográfico, de conservação, de tipo de edificação etc.

Veredito do STF: decreto legítimo.⁸⁵⁸

O ato de avaliação anual está inserido no lançamento anual, tratando-se de ato administrativo, no termos do art. 142 do CTN⁸⁵⁹, tendo em vista a necessidade de se apurar a base de cálculo em concreto, eis que os preços dos imóveis por metro quadrado aumentam mais do que a inflação, devendo ser consideradas as obras públicas existentes e os melhoramentos efetuados, sendo, portanto, mutáveis no tempo, não podendo o ato de apuração do valor venal ser considerado majoração do IPTU, portanto, prescindindo de lei.

Recente decisão do Tribunal de Alçada do Paraná, de forma acertada, vai de encontro às decisões dos Tribunais Superiores, estabelecendo que a atualização do valor venal dos imóveis, com vista ao lançamento do IPTU, não altera base de cálculo, portanto é ato que não necessita de edição de lei.

MANDADO DE SEGURANÇA. IPTU. 1999. PLANTA GENÉRICA DE VALORES. PROGRESSIVIDADE. TAXA DE COLETA DE LIXO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. RECURSOS PARCIALMENTE PROVIDOS.

1 Trata-se de atividade típica da Administração Pública a atualização do valor venal dos imóveis, com vistas ao lançamento do IPTU, obedecidos os critérios estabelecidos em lei, o que não implica na alteração da base de cálculo e alíquotas.

2 A Planta Genérica de Valores não se presta a descrever o fato gerador, alterar base de cálculo nem alíquotas, os quais devem ser fixados por lei, de modo a ser desnecessária qualquer investigação acerca de circulação do jornal no qual foi publicada e ofensa ao princípio da anterioridade. Nesse sentido:

'A majoração do IPTU decorre de lei. Todavia, a Planta de Valores dela não precisa constar. Porque meramente declaratória, pode ganhar publicidade por outro meio. A reserva legal restringe-se a definição do fato gerador; da alíquota e da base de cálculo. Evidencia-se a legalidade da taxa comprovado que não repetiu base de cálculo do imposto. (RESP. 2387-PR, não conheceram, Unânime).'

3 – Não Há confundir-se a progressividade de que trata o art. 182, parágrafo 4º, II, CF com a prevista no art. 156, parágrafo 1º.

Inteligência da Emenda Constitucional 29, de 13 de setembro de 2000 que altera o disposto no parágrafo 1º, do artigo 156, da Constituição federal.

⁸⁵⁸ ALBUQUERQUE, Xavier. *Op. cit.*, p. 61.

⁸⁵⁹ "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

A primeira, vinculada a uma situação específica, constitui sanção pelo não atendimento do adequado aproveitamento do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado.

A segunda, também denominada progressividade fiscal, tem caráter genérico e poder ser estabelecida com base em critérios outros, apurados em função da capacidade contributiva do contribuinte.

4 - [...].⁸⁶⁰

Nessa mesma esteira, segue Roque Antonio CARRAZZA:

Lembro, finalmente, que a Fazenda Pública municipal, ao atualizar anualmente os valores venais dos imóveis urbanos, para fins de tributação por via de IPTU, não majora sua base de cálculo **in abstracto**, mas apenas perquire a verdade material que, neste caso, é cambiante, já que pode alterar-se em função dos índices de desvalorização da moeda, das benfeitorias que o imóvel receba, das obras públicas realizadas em suas imediações, etc.⁸⁶¹

Ressalte-se ainda, que o art. 97, § 2º do CTN, andou bem, quando estabeleceu que "Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo", admitindo esta atualização da base de cálculo do imposto sem lei, também devendo ser entendida a atualização prevista, como a reavaliação da base de cálculo, não se restringindo aos índices inflacionários. Esta é a conclusão de Geraldo ATALIBA: "o art. 97 do CTN [...], ao contrário de vedar, autoriza, expressamente, ao decreto atualizar (que quer dizer: fixar novamente, de acordo com os padrões atuais) valore imobiliários, para efeito de tributação. Se o princípio de que trata o artigo é o da legalidade, a exceção do § 2º é aberta em favor do decreto. Isto é inequívoco."⁸⁶²

Este no entanto, mais uma vez, não é o entendimento do Órgão Pleno do STF, conforme consta do RE 87.763-1, que estabelece que: " – O § 2º do artigo 97 do Código Tributário Nacional diz respeito, somente, à correção monetária do valor venal do imóvel (base de cálculo do imposto predial), não alcançando a reavaliação da mesma (reavaliação econômica) desse valor venal."⁸⁶³

⁸⁶⁰ PARANÁ. Tribunal de Alçada. Reexame necessário e Apelação Cível nº 172.777-7. 7ª Câmara Cível. Relator Juiz Miguel Pessoa. 27.08.2001. DJ. n. 5.963, p. 42, 14.09.01.

⁸⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **IPTU – Planta de Valores** ..., p. 131.

⁸⁶² ATALIBA, Geraldo. **Imposto predial urbano** ..., p. 180.

⁸⁶³ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE nº 87.763-1. Rel. Ministro Moreira Alves. 07.06.79. DJU, 23.11.79.

Conclui-se do estudo da base de cálculo do IPTU, que grandes discussões foram e estão sendo travadas, as quais decorrem justamente da incorreção da interpretação do critério quantitativo do IPTU, ou seja, da distinção existente entre a base de cálculo e a base calculada, o que leva o Poder Judiciário a exigir atividade legislativa onde compete apenas atividade executiva, havendo uma infeliz interferência entre os poderes, o que faz com que haja um equívoco quanto à correta tripartição de funções do Estado, ante o fato de estar o Legislativo sendo compelido a preencher ato administrativo de lançamento, o que é prerrogativa do Poder Executivo⁸⁶⁴, portanto, estabelecendo-se uma verdadeira inconstitucionalidade⁸⁶⁵.

⁸⁶⁴ Este é o entendimento de Roque Antonio CARRAZZA (IPTU – Planta de valores ..., p. 129). "Esta conclusão, aliás, encontra amparo no princípio da separação e independência dos poderes, insculpido no art. 6º, da CF. Incontendível que, do mesmo modo pelo qual ao Executivo é defeso avocar matéria sob reserva de lei, ao Legislativo não é dado chamar para si tarefas e funções privativas do Executivo. A criação em abstrato dos tributos é de competência privativa do Poder Legislativo. Já, a prática do ato administrativo de lançamento é de competência privativa do Poder Executivo. Isto, de resto, Renato Alessi, com sua perspicácia, já havia percebido, quando lecionava que "é da competência exclusiva do Poder Legislativo a **atividade tributária em abstrato**, ao passo que é da competência privativa do Poder Executivo a **atividade tributária em concreto**" (*Instituzioni di Diritto Tributario*, Utet, p. 29.30).

Tão inconstitucional quanto o Poder Executivo criar tributo é o Poder Legislativo efetuar o lançamento, vale dizer, aplicar a lei tributária ao caso concreto. Ora, o Fisco, ao lançar o tributo, determina sua base de cálculo **in concreto**. Só a ele é juridicamente permitido fazê-lo. Não pode nem mesmo delegá-la a outro poder (art. 6º, parágrafo único, da CF). Em suma, a determinação da base de cálculo **in concreto** é típica atividade administrativa, de competência privativa do Poder Executivo."

⁸⁶⁵ Pertinentes as conclusões traçadas a respeito da base de cálculo do IPTU, por Newton José de Oliveira NEVES (IPTU – Base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a. 10, n. 36, p. 271, abr./jun. 1986). "a) A lei é ato abstrato, genérico e inaugural; b) A instituição de um tributo deve decorrer de lei, em face dos conceitos da Teoria Geral do Direito e do princípio da estrita legalidade; c) a base de cálculo deve ater-se ao princípio da legalidade; d) O legislativo é competente, exclusivamente para legislar; e) O Executivo é competente, exclusivamente, para aplicar a lei; f) As funções Legislativa e Executiva, salvo exceções expressas no Texto Constitucional, são indelegáveis; g) A lei faz referência a fatos e o Executivo disciplina via regulamento, os atos administrativos de sua aplicação; h) A lei que avaliar imóveis será inconstitucional, por violação do princípio da indelegabilidade das atribuições; i) A fixação de critérios de avaliação por atos administrativos poderá ensejar violação do princípio da isonomia; daí o rigoroso critério que se exige na sua elaboração; j) O regulamento avaliador deve ser **secundum legem**; l) O regulamento avaliador não fere o princípio da legalidade, antes o afirma; e m) A lei (Poder Legislativo) deve estabelecer as base abstrata de cálculo do IPTU e o regulamento (Poder Executivo) as regras genéricas que orientarão as autoridades avaliadoras na apuração do real valor de cada imóvel. Como diz Aires Barreto, à lei cabe estabelecer a base de cálculo e aos atos administrativos a base calculada."

5.1.2.2.2 Alíquotas do IPTU

Na República Federativa do Brasil, a competência e autonomia municipal dão aos Municípios o poder-dever da instituição do imposto predial e territorial urbano ou sua majoração por meio de lei, bem como a determinação de sua alíquota, tendo apenas como limite ao seu poder de tributar o que estabelece o ordenamento constitucional, o qual expressamente prevê a possibilidade dos Municípios utilizarem tanto alíquotas progressivas com finalidade preponderantemente fiscal, as quais devem aumentar quanto maior for a base de cálculo, art. 156, §1º, inciso I da CF/88, redação alterada pela Emenda Constitucional nº 29/00, quanto à alíquotas com finalidade preponderantemente extrafiscal, a primeira delas de caráter genérico, atendendo a função social da propriedade em circunstâncias outras, que não se enquadrem apenas na não edificação, subutilização ou não utilização de solo urbano, mas em utilizações consideradas pelo ente municipal, como desinteressantes para o bem comum, independentemente de plano diretor, mas com este conciliando-se, no caso de ser o mesmo existente, possibilitando a utilização de alíquotas seletivas ou diferenciadas para o atingimento deste fim, levando-se em conta a localização e o uso dos imóveis existentes no perímetro urbano ou de expansão urbana do Município, art. 156, §1º, inciso II da CF/88. Por fim, poderá o Município se utilizar de alíquotas progressivas no tempo, com o fim de assegurar a função social das cidades, através da ordenação destas segundo os seus planos diretores, impedindo que existam solos urbanos não edificados, não utilizados ou subutilizados, nos termos do art. 182, §2º e §4º, inciso II, da CF/88 e da Lei Federal nº 10.257 de 10 de julho de 2001, também denominada "Estatuto da Cidade".

A progressividade e a diferenciação de alíquotas são instrumentos ideais para se atingir a função social da propriedade e das cidades, evitando os grandes inconvenientes que decorrem da desapropriação dos imóveis para se atingir tal objetivo, como no caso, o comprometimento do orçamento municipal, eis que além do valor da indenização, o Município ainda teria que arcar com as despesas necessárias ao aproveitamento do imóvel urbano e, além disso, 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 social constitucionalmente prevista.

Prevê a Constituição Federal:

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, 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.

Redação anterior à Emenda Constitucional nº 29/00:

§1º. O imposto previsto no inc. I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

[...]

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.

[...]

§ 2º . A propriedade urbana cumpre a sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

[...]

§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 10 anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

José Souto Maior BORGES esclarece que "essa arquitetura constitucional da função social da propriedade não deve ser solapada pela exegese isolada dos textos específicos, como o art. 182 onde, aliás, é reiterada (§2º), a evidenciar-lhe a

peculiar importância."⁸⁶⁶

Como expressamente coloca Eros Roberto GRAU, "Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços".⁸⁶⁷

Entende-se que cabe aqui traçar dois pontos relevantes, primeiro cumprir dizer que não se pode ter uma interpretação isolada dos artigos contidos na Constituição, havendo a necessidade de uma interpretação sistemática das normas constitucionais, segundo, que o conteúdo do texto supremo não foi formulado inutilmente, não se podendo desconsiderar preceitos por ela predeterminados, seja o que era disposto anteriormente à Emenda Constitucional nº 29/00, nos termos da redação original do art. 156, §1º, da CF, seja nos termos do art. 156, §1º, incisos I e II, decorrentes do advento da mesma.

5.1.2.2.2.1 Imposto com finalidade fiscal e extrafiscal

Quanto à afirmação de existir imposto com finalidade fiscal e finalidade extrafiscal, deve-se primeiramente considerar o entendimento de Elizabeth Nazar Carrazza e o do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Carlos Velloso.

Segundo a lição de Elizabeth Nazar CARRAZZA, acompanhada da opinião de Roque Antonio Carrazza, a progressividade fiscal seria a estabelecida no art. 145, §1º, vinculada ao princípio da capacidade contributiva, e à progressividade extrafiscal estaria inserida na previsão dos arts. 156, § 1º, (redação anterior à Emenda Constitucional nº 29/00) e 182, §4º, II, esta progressividade no tempo, em face da inobservância, pelo proprietário de solo urbano, não edificado, subutilizado ou não utilizado, de regras do plano diretor, aquela referente à progressividade de alíquotas observando-se a função social da propriedade atendendo as conveniências locais, constantes do plano diretor.⁸⁶⁸

Já o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Carlos VELLOSO, ao proferir

⁸⁶⁶ BORGES, José Souto Maior. IPTU: Progressividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 74, [s.d.].

⁸⁶⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica** ..., p. 189.

⁸⁶⁸ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1996, p. 112.

seu voto, o qual foi vencido, no RE n.º 153.771-0 de Minas Gerais, entendeu diversamente, afirmando que haveria uma progressividade fiscal e outra extrafiscal, sendo que a extrafiscal seria apenas aquela constante do art. 182, §4º, II da CF e a fiscal englobaria tanto a previsão do art. 145 §1º, quanto o art. 156, §1º, ambos da Constituição Federal.

O Ministro assim se manifesta:

De todo o exposto, ressei a conclusão no sentido de que, forte na Constituição, art. 145, §1º, as alíquotas do IPTU deverão ser progressivas, forma, aliás, de se emprestar a esse imposto, caráter de pessoalidade, dado que a progressividade, segundo *M. Duverger*, lembra Hugo de Brito Machado, "constitui um dos meios mais eficazes de personalização do imposto." (*M. Duverger*, 'Hacienda Pública', trad. de José Luiz Ruiz Travessi, Barcelona, 1968, p. 321). Essa progressividade assentar-se-á, especificamente, no disposto no art. 156, §1º, da Constituição, certo que a 'função social' ali inscrita não é a mesma 'função social' do §2º do art. 182 da Constituição: a primeira, do art. 156, §1º, independe do plano diretor, porque localizada no campo tributário e não está jungida ao reordenamento de áreas urbanas. *Ela se assenta, a função social do art. 156, §1º, numa política redistributivista, ou a progressividade assentada no art. 156, §1º, visa a realizar uma política redistributivista, na linha da lição de Wilherm Gerloff ('Los impuestos – Doctrina geral de los impuestos', in Tratado de Finanzas, Buenos Aires, El. Ateneo, trad. espanhola, 1961, v.I/255-256), invocada por Alcides Jorge Costa: 'a tributação progressiva pode justificar-se pelo argumento compensatório: se um sistema tributário tem impostos progressivos, a progressividade de outros serve de compensação e restabelece o equilíbrio, com a eliminação da regressividade, considerado o sistema em seu todo. A progressividade pode justificar-se como concretização de uma política redistributivista, porque se reconhece estar a renda distribuída de modo inconveniente à vista das aspirações éticas da sociedade. Por fim, a progressividade pode ser utilizada como recurso de chamada finança de ordenamento ou, se preferir, como recurso do poder de polícia (police power).'* (*Alcides Jorge Costa*, ob. cit., pág. 240). A progressividade, em tal caso, progressividade no espaço, apóia-se – vale invocar as lições de Souto Maior Borges, Misabel Derzi e Sacha Calmon, retro registradas – 'no valor do imóvel, a superfície, a sua destinação, o gabarito ou número de pavimentos, critérios mistos.'

IX

No caso, conforme está no acórdão recorrido, 'o imposto variou de alíquota, levando-se em consideração o valor venal, a zona de situação, e o fato de existir ou não edificação.'

Não praticou, portanto, o Município de Belo Horizonte, ao instituir a progressividade fiscal inscrita na Lei n.º 5.641, de 1989, inconstitucionalidade. Ao contrário, a lei mencionada está na linha do que dispõe os artigos 145, §1º, e 156, §1º, da Constituição Federal.⁸⁶⁹

O ensinamento supratranscrito deve ser considerado como válido diante da redação do art. 156, §1º, anterior à Emenda Constitucional n.º 29/00, mas veio a ter novo contexto com a nova redação estabelecida, eis que conforme o novo ditame

⁸⁶⁹ (O destaque não consta do original). BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE 153771-0 – MG – TP. Rel. Min. Moreira Alves. 20.11.96. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, Brasília, v. 162, p. 738-739, nov. 1997.

constitucional tem-se:

Art. 156. [...]

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

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;

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

Com o advento da Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, a previsão de progressividade fiscal prevista no inciso I do art. 156, §1º, e a previsão de alíquotas diferenciadas com fulcro na extrafiscalidade, prevista no inciso II do mesmo artigo, possibilita expressamente, que se atinja a função social da propriedade, por outros fundamentos que não aqueles estabelecidos no art. 182, §4º, inciso II da Constituição.

De qualquer forma, seja através da doutrina de Elizabeth Nazar Carrazza e Roque Antonio Carrazza, seja através do escólio do Ministro Carlos Velloso, todas as opiniões convergem, desde a redação original da CF/88, para uma mesma conclusão, entendendo que o Município pode e deve instituir alíquotas progressivas, não só progressivas no tempo, como também levando-se em consideração outros fatores como a progressividade fiscal, considerando o valor venal do imóvel (aqui apurando-se o tamanho do imóvel, a sua infra-estrutura, o material utilizado para a sua edificação, o número de pavimentos, etc.) e a aplicação de alíquotas diferenciadas em razão da localização do imóvel (considerando fatores como, a região em que se situa o imóvel, etc.), e do seu uso (se comercial, residencial, industrial, territorial, etc.).

Levando-se em conta todos os fundamentos legais e doutrinários já expostos, principalmente, o fato de que atualmente inexistente propriedade sem função social, entende-se que o IPTU além de possuir caráter fiscal, por ser um tributo, sempre estará impregnado de caráter extrafiscal, pois constitucionalmente foi eleito como instrumento de realização da função social da propriedade.

Sendo assim, o que existe é a previsão constitucional da progressividade constante no art. 156, §1º, inciso I, e da aplicação de alíquotas diferenciadas, em função do uso e da localização, prevista no inciso II, no âmbito do Sistema Tributário Nacional, portanto, tributação de caráter preponderantemente fiscal no caso do

primeiro inciso e preponderantemente extrafiscal *lato sensu*, no caso do inciso II, que visará a função social da propriedade num contexto distinto da função social constante do art. 182, §§ 2º e 4º, inciso II da CF.

Em decorrência do exposto, são aplicáveis à tributação municipal referente ao IPTU, o princípio da progressividade, o qual se manifesta por meio de suas alíquotas, realizando com isto, os princípios da isonomia (arts. 5º, inciso I e 150, inciso II da CF), da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF), da autonomia municipal (arts. 18 e 30 da CF) e da função social da propriedade (arts. 5º, inciso XXIII, 170, inciso III, art. 182, § 2º da CF) limitando-se pelo princípio do mínimo vital (arts. 1º, inciso III e 7º, inciso III) e da vedação de tributo com efeito confiscatório (art. 150, inciso IV), com o fim precípua de atingir o que estabelece o art. 3º, incisos I e III, da CF, realizando o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, no sentido de construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicando a pobreza e reduzindo as desigualdades sociais.

Quanto à fiscalidade e a extrafiscalidade tributária, Paulo de Barros CARVALHO, especifica que:

Há tributos que se prestam, admiravelmente para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou unicamente a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por, vezes, um predomina sobre o outro.⁸⁷⁰

De igual forma leciona Yoshiaki ICHIHARA, afirmando que "A progressividade prevista no art. 156, §1º, da CF decorre do pressuposto de atendimento da função social da propriedade, dependente apenas da lei tributária; desde que o *discrimen* da progressividade seja de acordo com a dicção constitucional, é legal e constitucional."⁸⁷¹

Paulo de Barros CARVALHO, mais uma vez, com a propriedade que lhe é peculiar, chama a atenção para questão de relevo:

⁸⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito** ..., p. 230.

⁸⁷¹ ICHIHARA, Yoshiaki. É constitucional o IPTU/92 do Município de São Paulo?. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 211, [s.d.].

Não é o tributo que é extrafiscal. A extrafiscalidade se perfaz com uma série de medidas que o legislador toma como elemento da composição do tributo, mexendo no sistema de alíquotas, mexendo na base imponible, outorgando isenções. Essas são medidas que servem à extrafiscalidade, porque poderíamos perguntar: será o imposto de renda um tributo extrafiscal? Ninguém saberia responder porque o imposto de renda, às vezes, é usado no sentido extrafiscal, às vezes no sentido fiscal. E assim, todos os tributos. A verdade é que, a rigor, não existe tributo extrafiscal ou tributo fiscal. Existem medidas de caráter extrafiscal, tomadas como elemento de composição da figura tributária.⁸⁷²

Sobre o tema, cumpre destacar ainda, a opinião de José Souto Maior BORGES:

se se analisar sob uma perspectiva estritamente fiscal, ou seja, mais precisamente estruturalista, verificar-se-á que a estrutura de uma isenção extrafiscal é dada não para fins de assegurar a prevalência da capacidade contributiva ou por razões de ausência de capacidade contributiva, mas em função de considerações ligadas à promoção do desenvolvimento econômico. Numa perspectiva estruturalista, verifica-se o seguinte: uma isenção extrafiscal e uma isenção fiscal têm um sujeito ativo, têm um sujeito passivo, têm um objeto, têm um fato jurídico tributário, têm um vínculo obrigacional, têm todas as características – uma em relação à outra - que servem para estruturar a existência do tributo e da obrigação respectiva. Então a conclusão é: isenção extrafiscal é um falso problema (exatamente o que eu denunciava aqui). Como a minha visão sistemática não contempla um campo para esta perspectiva problemática, que é diversa, expulsa-se o problema como um falso problema: isenção extrafiscal não é questão jurídica, é pré-jurídica. Digo eu, se se desvia a análise para a perspectiva funcionalista ela será plenamente autorizada em termos normativos.⁸⁷³

Por fim salienta-se o entendimento de Alfredo Augusto BECKER:

O que no passado ocorreu, foi a prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal, ante uma tímida e esporádica tributação extrafiscal quase sempre exercida de um modo inconsciente ou rudimentar.

Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos *coexistirão* sempre – agora de um modo *consciente e desejado* – na instrução jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor *prevalência* neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o *equilíbrio* econômico-social do orçamento cíclico.⁸⁷⁴

É correto afirmar que na instituição de cada tributo não será mais ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão. O que poderá

⁸⁷² CARVALHO, Paulo de Barros; ATALIBA, Geraldo [coord.]. **Curso de especialização em direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, v. 1, p. 253, 254, 1981.

⁸⁷³ BORGES, José Souto Maior. **Impostos estaduais e ...**, p. 188.

⁸⁷⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral ...**, p. 545.

haver, é a maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo dependendo de como o administrador público e o legislador manejam a aplicação da lei tributária instituidora do imposto ao longo do tempo.

Segundo as lições de Bernardo Ribeiro de MORAES:

A tributação, assim, acha-se ligada à concepção social e política do Estado, variando seus fins segundo as tendências de cada organização política. Através de seu poder fiscal, o Estado intervém no controle da economia e do meio social, passando o imposto a possuir, ao lado da função fiscal, uma função extrafiscal (o imposto é visto como instrumento de intervenção ou regulação pública, de dirigismo estatal). Impostos extrafiscais, são, pois, os impostos de ordenamento, buscando finalidade no âmbito da política econômica e social. Enquanto que os impostos fiscais se esgotam num campo relativamente estreito – obter receitas para o gasto público –, os impostos extrafiscais possuem outros fins, podendo abranger os de política econômica e social, ou de política administrativa, de política demográfica, de política sanitária, de política cultural, etc.⁸⁷⁵

A imposição de alíquotas do IPTU, constantes do art. 156, §1º, incisos I e II da CF, têm sua implementação através de lei municipal ordinária, independente da existência do plano diretor, mas com este devendo se harmonizar, se existente, no caso da previsão constante do inciso II, não estando submetida ao reordenamento de áreas urbanas, tendo como escopo uma tributação preponderantemente fiscal, no que tange ao inciso I, e uma função preponderantemente extrafiscal *lato sensu*, no que tange ao inciso II, tratando-se aquela, de função social vinculada ao abastecimento dos cofres públicos em busca do atendimento do bem comum, ou manutenção do Estado, vinculada à capacidade contributiva do contribuinte e com isto assegurando a igualdade material através de uma justiça redistributiva, e no caso do inciso II, vinculada à função social da propriedade, em situações outras, como a graduação considerando o uso e a localização do imóvel, atendendo a circunstâncias que não as constantes do art. 182, §2º e § 4º, inciso II da Constituição, neste preponderando o caráter extrafiscal para salvaguardar a função social da cidade, através da observância do plano diretor, atuando com o fim de coibir a existência de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, o que fará com que seja aplicado o IPTU progressivo no tempo, art. 182, §4º, inciso II da CF/88.

⁸⁷⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 5. ed. rev. aum. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996, v. 1, p. 442-443.

O direito tributário evoluiu ao longo dos tempos passando a assumir a função de agente realizador de política fiscal, através da redistribuição de renda e de patrimônio na sociedade.

Nesse sentido, é o escólio de Aliomar BALEEIRO:

Várias causas explicam a popularidade que envolve, hoje, a tributação ascendentemente graduada. Em parte, o fenômeno de crescimento contínuo da despesa pública exigiu maiores receitas e *não era possível obtê-las de todos os contribuintes em bases uniformemente proporcionais, porque esmagariam os proletários e classes submédias, mas não alcançariam toda a capacidade contributiva das classes opulentas, que podem concorrer mais do que em proporção, sem dano essencial à vida e ao conforto médio.*

Ao lado dessa razão puramente financeira, militaram outras de ordem política e moral. A repartição da renda nacional, nas estruturas modernas, faz-se com desigualdade manifesta, de sorte que, entre quantos participam do processo de produção, há contrastes estridentes: *uns ganham dez, cem e até mil vezes mais do que outros. Ora, como os menos remunerados são a imensa maioria, o sufrágio universal, elevando-os ao poder político permitiu-lhes a reivindicação de política mais severa para com os detentores de maiores fortunas e rendas. As idéias morais também influíram para que a carga dos impostos de consumo, vendas e outros de caráter real, que oneram as classes pobres, fosse compensada pela tributação progressiva, que alcança as grandes rendas e heranças das classes favorecidas pela fortuna.*⁸⁷⁶

Conforme bem ressalta Luiz A. VILLELA, da Divisão Fiscal do Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID:

A progressividade do IPTU pode ser justificada pelo fato de que o valor dos imóveis corresponde a uma 'proxí' ou indicador de capacidade contributiva com um viés. É comum se observar que entre os segmentos mais pobres da população a relação entre a renda domiciliar e o valor do imóvel é muito mais elevada do que nos segmentos mais abastados. Em outras palavras, um pobre precisaria de mais meses de salário para adquirir uma casa do que o rico. O ajuste a essa distorção justificaria uma tributação progressiva do IPTU em relação ao valor venal.⁸⁷⁷

É possível que se venha a afirmar, diante da nova redação do §1º do art. 156 da CF/88, a qual suprime a menção expressa à função social da propriedade, que esta tenha sido vedada neste ponto, mas de acordo com todos os fundamentos já expostos no decurso desta dissertação, dentre eles, a auto-aplicabilidade da função social da propriedade, que integra e condiciona o direito de propriedade, nos termos do art. 5º, inciso XXIII, da CF/88, tal faculdade do poder público municipal

⁸⁷⁶ (O destaque não consta do original). BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 207.

⁸⁷⁷ VILLELA, Luiz A. **A tributação subnacional** ..., p. 136.

resta não só mantida, como ampliada, visualizando-se assim a função social da propriedade tanto no âmbito de uma tributação com fim fiscal, quanto extrafiscal.

5.1.2.2.2 O entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal se posicionou no sentido de entender que a progressividade prevista no art. 156, §1º da CF/88 (redação original), nada mais é que a mesma progressividade prevista no art. 182, §4º, inciso II, razão pela qual só poderiam os Municípios instituir IPTU com alíquota progressiva no tempo, um tributo dirigido aos proprietários de solo urbano que mantivessem seus imóveis, não edificadas, subutilizados ou não utilizados, devendo para tanto ser observada a ordem estabelecida no respectivo dispositivo legal e seus incisos, bem como lei federal, o que fez com que fosse vedada a possibilidade dos Municípios darem função social aos imóveis constantes de seus territórios, até o advento da aprovação da Lei n.º 10.257, "Estatuto da Cidade", datada de 10 de julho de 2001, desde que as cidades tenham plano diretor, e lei municipal específica que institua o IPTU com alíquotas progressivas no tempo. Vários foram os Municípios brasileiros, dentre os quais, Porto Alegre/RS, São Paulo/SP e Belo Horizonte/MG, que tiveram declarada inconstitucional suas leis instituidoras de IPTU com alíquota progressiva, com finalidade fiscal.

A decisão proferida no Recurso Extraordinário n.º 153.771-0-MG (julgado pelo Plenário do STF em 20.11.1996), nove votos a um, *assim decidiu*:

IPTU – Progressividade.

– No sistema tributário nacional, o IPTU inequivocamente é 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 este 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 art. 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 subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei n.º 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte.⁸⁷⁸

Data maxima venia, em que pese estar tal decisão embasada na posição de doutrinadores de grande relevo⁸⁷⁹, não se pode se curvar a estes entendimentos⁸⁸⁰, sob pena de aceitar uma interpretação constitucional restritiva, não só deixando de considerar dispositivo expresso na Constituição, art. 156, §1º (nos termos da redação anterior) e art. 156, §1º, incisos I e II (nos termos da redação atual, decorrente da Emenda Constitucional nº 29/00), que sempre possuiu vigência própria, diferente da estabelecida no art. 182, §4º, inciso II da CF, como também

⁸⁷⁸ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE 153.771- MG – T.P. Rel. p. Ac. Min. Moreira Alves. Rel. Min. Carlos Velloso. 20.11.96. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, v. 162, p. 726-759, nov. 1997.

⁸⁷⁹ O STF embasou-se na seguinte doutrina: TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 328; GRECO, Marco Aurélio. Os tribunais municipais. In: **A Constituição Brasileira - 1988 – Interpretações**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988, p. 332 e segs.; MORAES, Bernardo Ribeiro de. O IPTU e as limitações do legislador Municipal. **Repertório IOB de jurisprudência**, São Paulo, Bol. n. 4, p. 56, fev. 1990; BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro ...**, p. 269, 270; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988 São Paulo: Saraiva, 1990, v. 6, t. 1, p. 548-552.

⁸⁸⁰ GRECO, Marco Aurélio. **IPTU-Progressividade ...**, p. 120, conclui o jurista que "[...] de minha parte, tenho convicção de que não há na Constituição, dois tipos de progressividade do IPTU. Há apenas a que sirva para assegurar a função social do imóvel, nas hipóteses, através do regime e pelos instrumentos consagrados no art. 182 da CF". MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito ...**, p. 37. Para o autor "A circunstância de a Constituição haver considerado a progressividade do IPTU em dois capítulos distintos (sistema tributário – art. 156, §1º, e ordem econômica – art. 182, §4º, II), não significa autonomia e tratamentos jurídicos diferenciados, uma vez que a progressividade justifica-se no âmbito do desenvolvimento urbano, condicionando a prévia edição de lei específica para área incluída em Plano Diretor, no contexto da função social da propriedade (arts. 5º, XXIII, 170, III, e 182, *caput*). Injustificável a progressividade do IPTU como singelo procedimento fiscal, de cunho meramente arrecadatório, divorciado da política de desenvolvimento urbano." BARRETO, Aires Fernandino. **Aplicação do princípio ...**, p. 40-43 e MARTINS, Ives Gandra da Silva. A inconstitucionalidade da progressividade prevista na EC nº 29/2000. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães [coord.]. **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 81. Os renomados juristas possuem um dos argumentos mais robustos contra a progressividade fiscal, e neste sentido exemplificam "se o titular de único imóvel de R\$150.000,00 ficar sujeito ao IPTU, em razão de uma alíquota de 1,8%, e outro, titular de centenas de imóveis de pequeno valor, for submetido ao imposto, com base em alíquota de 0,5%, Ter-se-á, nesse caso, flagrante ofensa ao princípio da igualdade. Na verdade, estar-se-á a pôr às avessas as diretrizes desse princípio. Mais flagrante fica essa inversão em legislações que isentam do IPTU os proprietários de imóveis, cujo valor seja de pouca expressão, relativamente ao dono de inúmeras propriedades. Em outras palavras: se se busca a função social da propriedade tributando progressivamente pretensa capacidade contributiva, acaba-se por onerar o morador dono de única propriedade de algum valor, deixando de se tributar o especulador de muitas propriedades de valor menor – individualmente, porém de alta concentração de renda no total –, que não as utiliza para residir, mas para explorar."

afrontar os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, autonomia municipal e da própria função social da propriedade que, como já se viu, é auto-aplicável (arts. 5º, XXIII, §1º, e 170, da CF) sendo em verdade um poder-dever do Estado, diante de seu fim precípua de atingir a concretização de uma sociedade livre, justa e solidária, que deve erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais.

Vários são os fundamentos jurídicos existentes que dão legitimidade ao Município de estabelecer alíquota progressiva, seja através de lei própria, independente de lei federal, com o fito de realizar a função social da propriedade, que não a progressividade no tempo, a qual se destina exclusivamente, a solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado.

5.1.2.2.3 A progressividade fiscal das alíquotas do IPTU

Fazendo-se uma análise retrospectiva, observar-se-á que a alíquota progressiva já era aplicada antes do advento da Constituição Federal de 1988, mesmo na vigência da Constituição de 1967⁸⁸¹, com a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, momento em que a maioria dos Municípios brasileiros possuíam alíquotas progressivas, com finalidade fiscal e tal procedimento durante a vigência do ordenamento constitucional anterior, nunca foi declarado inconstitucional, em que pese a ausência de previsão constitucional expressa.

Quanto à total desvinculação entre a progressividade constante do art. 156, §1º (redação original) e da progressividade extrafiscal, constante do art.182, §4º, II da CF, Hugo de Brito MACHADO faz a seguinte afirmação:

Em face da Constituição Federal de 1988 voltou a reinar divergência em torno da validade do IPTU progressivo. Em síntese, tem sido sustentado que o parágrafo 1º do art. 156 da vigente Constituição, segundo o qual o IPTU 'poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade', não autoriza outra forma de progressividade para este imposto além da prevista pela própria Constituição, em seu art. 182, parágrafo 4º, inciso II.

Não obstante defendida por tributaristas os mais eminentes, a tese não nos parece procedente.

Em primeiro lugar, porque não é razoável admitir tenha a Constituição utilizado a norma do

⁸⁸¹ Remete-se o leitor ao item 4.1 referente ao histórico do IPTU.

art. 156, § 1º, inutilmente, e a prevalecer a interpretação segundo a qual é inadmissível outra progressividade que não seja a do art. 182, § 4º, a regra do art. 156, § 1º restaria absolutamente inútil, podendo ser excluída do texto constitucional sem lhe fazer qualquer falta.

[...]

Em segundo lugar, porque não se pode deixar de ter em conta a técnica legislativa utilizada pelo constituinte de 1988. A Constituição de 1988 trata de cada assunto em seu lugar, podendo ser a relativa autonomia no trato, ali, de cada matéria, facilmente demonstrada.

[...]

Em terceiro lugar, pode ser invocado, ainda, o elemento teleológico ou finalístico. Do ponto de vista da política urbana, pode-se entender que a propriedade cumpre a sua função social quando atende às exigências fundamentais da urbanização, expressas no respectivo plano diretor. *Isto, porém, não significa que não existam outras formas pelas quais a propriedade também tenha de cumprir sua função social, até porque a propriedade há que ser encarada como riqueza que é, e não apenas como elemento a ser tratado pelas normas de política urbana. Como riqueza, a propriedade cumpre a sua função social na medida em que o seu titular contribui para o custeio das despesas públicas de forma mais equânime.*⁸⁸²

Alcides Jorge COSTA, no mesmo sentido leciona:

A meu ver, a progressividade prevista no art. 156, § 1º, pode ser aplicada independentemente do disposto no art. 182, §4º. Bem sei que o art. 156, § 1º, diz que a progressividade destina-se a assegurar o cumprimento da função social da propriedade e que o art. 182, §2º, dispõe que a propriedade urbana cumpre a sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. Assim, se não há plano diretor, não haveria também como exigir o cumprimento da função social não definida." Todavia, prossegue o jurista: "o argumento não é procedente. Em primeiro lugar, o § 4º do art. 182 refere-se apenas ao "solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado". Não há menção alguma a imóveis urbanos construídos. Desta maneira, se cabível o argumento exposto no item 2.4, deveria concluir-se que a função social dos imóveis urbanos construídos é irrelevante para a Constituição. Em segundo lugar, deve perguntar-se se a única função social de imóvel é a que se afere através do cumprimento ou não cumprimento do plano diretor. Esta pergunta merece algumas considerações e, certamente, uma resposta negativa. *Há, sem dúvida, uma função social assinalada no plano diretor, como há outras funções que independem de qualquer plano dessa natureza. Uma dessas funções localiza-se no campo tributário. Um imóvel é signo de riqueza e, portanto, matéria tributável. Esta afirmação é óbvia e é feita aqui apenas para dar seqüência lógica à exposição. Se é matéria tributável, pode a propriedade, no caso, ter outra função social que não a ligada ao urbanismo ou ao reordenamento de áreas urbanas.*

É o que acontece no caso em exame. A progressividade mencionada no art. 156, §1º, não tem a função da que aparece no art. 182, §4º, da CF.⁸⁸³

Pertinente ainda, a transcrição do entendimento de José Afonso da SILVA sobre o tema: "a progressividade prevista no art. 156 é genérica e pode ser

⁸⁸² (Os destaques não constam do original). MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito** ..., p. 331-332.

⁸⁸³ (Os destaques não constam do original). COSTA, Alcides Jorge. IPTU – **Progressividade** ..., p. 239, 240.

estabelecida com base em critérios diferentes do estabelecido no art. 182, §4º, que é vinculado à situação específica ali indicada".⁸⁸⁴

Sandra A. Lopez BARBON, ainda que anteriormente à Emenda Constitucional n.º 29/00, faz um questionamento a respeito do tema respondendo a ele da seguinte forma:

O art. 156, §1º está inserto no Capítulo I do Sistema Tributário Nacional, e o art. 182, § 4º, II está inserto no Capítulo da Ordem Econômica e Financeira e trata da política urbana.

[...]

Dessume-se que são dois dispositivos que tratam de situações e figuras jurídico-tributárias distintas e exigem interpretações isoladas.

A Constituição Federal trata cada assunto em seu lugar, podendo ter a relativa autonomia no trato de cada assunto, facilmente demonstrada por ela.⁸⁸⁵

Veja-se ainda, o escólio de José Souto Maior BORGES: "A instituição do IPTU progressivo, sobre preservar a função social da propriedade, assegura a isonomia. Deveras: a graduação conforme a capacidade contributiva (art. 145, §1º) e vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente (art. 150, II) são apenas outros nomes com que a CF insiste na isonomia no âmbito tributário. E todas essas normas-princípio 'gritam' pela progressividade do IPTU".⁸⁸⁶

Ainda o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Carlos VELLOSO, em seu voto proferido no RE. 153.771-0 de Minas Gerais, faz considerações que se harmonizam com o raciocínio ora traçado: "Essa progressividade assentar-se-á, especificamente, no disposto no art. 156, §1º, da Constituição, certo que a 'função social' ali inscrita não é a mesma 'função social' do §2º do art. 182 da Constituição: a primeira, do art. 156, §1º, independe do plano diretor, porque localizada no campo tributário e não está jungida ao reordenamento de áreas urbanas."⁸⁸⁷

Quanto à necessidade de ser observado o plano diretor, mais lei federal,

⁸⁸⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional** ..., p. 663.

⁸⁸⁵ BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU** ..., p. 110, 111.

⁸⁸⁶ BORGES, Souto Maior. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 79, [s.d.].

⁸⁸⁷ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE 153.771- MG – TP. Rel. Ac. Min. Moreira Alves; Rel. Min. Carlos Velloso. 20.11.96. DJU, 05.09.97, p. 481892. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, v. 162, p; 726-759, nov. 1997

mais lei específica, tal não se dá para a aplicação da progressividade do IPTU constante do art. 156, §1º, agora genericamente falando, sob pena de assim não se entendendo ir contra a intenção constitucional, seja a intenção originária ou a atual (com o advento da Emenda Constitucional nº 29/00). A progressividade tratada poderá ser imposta através de simples lei municipal, pois dentro do âmbito da autonomia e competência municipal (arts. 18 e 30, incisos I e III da CF), o qual tem, neste caso, liberdade de dar à propriedade função social ali estabelecida, o que no caso específico do art. 156, §1º, inciso I, refere-se a manter a receita pública necessária para a manutenção do Estado, observando o princípio da capacidade contributiva e realizando a igualdade daqueles que vivem em uma sociedade que tem por fim, ser justa livre e solidária, com a erradicação da pobreza, possibilitando a igualdade social.

Tal entendimento é e sempre foi compatível com o ordenamento constitucional, tanto que para sanar as reiteradas e *data venia*, errôneas conclusões do Supremo Tribunal Federal, deixou explícito o que já estava implícito no art. 156, § 1º da CF/88 (redação original), com a redação constante da Emenda Constitucional n.º 29/00.

Esta conclusão ocorre inevitavelmente após a análise da auto-aplicabilidade da função social da propriedade, da autonomia e da competência municipal para implementar tal função, da necessidade do sistema tributário observar o princípio da igualdade material e, por via de consequência, o princípio da capacidade contributiva que, ao contrário da afirmação de muitos doutrinadores e também do Supremo Tribunal Federal, faz com que a progressividade fiscal, seja não só aplicável, como necessária à implementação do Imposto Predial e Territorial Urbano.

5.1.2.2.2.3.1 O fundamento da aplicação da alíquota progressiva fiscal ao IPTU

Não há vedação constitucional de que o tributo seja progressivo para atingir finalidade fiscal. Ao contrário, a progressividade fiscal atende ao princípio da igualdade, da capacidade contributiva, e ao objetivo fundamental da Constituição

Federal de se construir uma sociedade justa, livre e solidária, bem como a destinação da propriedade à sua função social, que não se restringindo apenas à política do plano diretor de ordenação da cidade, mas também à realização da justiça social, através de uma justiça redistributiva, o que se concretiza quando se tributa mais aqueles que têm mais e menos os que têm menos e quando não se tributa aqueles que nada tem.

A igualdade impõe que se tribute diferentemente os desiguais, na medida em que se diferenciam. Então, estabelecer-se alíquotas diferentes para situações diferentes atende ao princípio da isonomia tributária.

Decorre do raciocínio acima exposto que o IPTU é informado pelo princípio da isonomia, e, por via de consequência, não há como não concluir, que o IPTU é informado pelo princípio da capacidade contributiva.

Nesse sentido, mais uma vez, é válida a transcrição da opinião de Geraldo ATALIBA: "A intuitiva resposta a tais questões já deixa claríssimo que a progressividade é, não só compatível, como requerida por todos os impostos, dado que todos, por natureza, informam-se pela capacidade econômica (art. 145, §1º)."⁸⁸⁸

Afirmar que o IPTU é um imposto real, diversamente do que decidiu o Supremo Tribunal Federal, conforme já visto, não é sinônimo de vedação da aplicação a este tributo do princípio supra-aludido, o legislador poderá, ou melhor, deverá, adequar a exigência tributária à finalidade imposta pela Carta Suprema, traçando critérios de personalização deste imposto, de acordo com sua regra-matriz de incidência, que no caso do IPTU, impõe que se faça a personalização, mas tendo-se em consideração o imóvel e não o sujeito passivo deste imposto, no caso, o proprietário, trata-se de uma forma de verificação da capacidade contributiva diante de sua faceta relativa ou subjetiva, mas levando-se em conta o patrimônio, eis que este é o objeto da incidência tributária.

Geraldo ATALIBA, ao tratar do IPTU, estabelece que:

É que ele, na concepção universal e no sistema brasileiro, é um imposto da categoria dos reais. O que a nosso ver, ocorre, no contexto da nossa Constituição, é que devendo o legislador dar-lhe tratamento técnico geral de imposto real, não está impedido (pelo contrário!) de modulá-lo levando em consideração certas peculiaridades pessoais genéricas dedutíveis da objetividade de dados sócio-econômicos fornecidos pela realidade urbana, tais

⁸⁸⁸ ATALIBA, José Geraldo. IPTU: progressividade ..., p. 80.

como: estagnação ou decadência de bairros ou áreas, proximidade de favelas, conexão com cancos urbanos, inserção em zona problemática do ponto de vista social, etc.

Tudo isso são fatores coletivamente pessoais, que podem e devem ser considerados pelo legislador para imprimir alguma dose de extrafiscalidade ao IPTU, sem desfigurá-lo como imposto real.⁸⁸⁹

No mesmo sentido é o escólio do Professor Roque Antonio CARRAZZA: "O princípio da capacidade contributiva, insculpido no §1º do art. 145, da Constituição, irradia efeitos sobre o IPTU, de tal sorte que o proprietário de imóvel mais luxuoso há de ser proporcionalmente mais tributado, por meio deste imposto, do que o proprietário de imóvel mais modesto."⁸⁹⁰

A propósito do tema, Kiyoshi HARADA enfatiza:

A progressividade do IPTU prevista no §4º do art. 182, como veremos na seção seguinte, é a progressividade específica para ordenamento das funções sociais da cidade, só podendo ser exercida através da modalidade aí prevista: a progressividade no tempo. Já aquela referida no §1º do art. 156 é a progressividade genérica, podendo ser exercida através de qualquer das modalidades retroanalizadas para assegurar o cumprimento da função social da propriedade, bem como para regular qualquer matéria que se insira no âmbito de atribuições do Município, como já era pacífico na doutrina e na jurisprudência.⁸⁹¹

Gabriel Lacerda TROIANELLI, em recente artigo publicado, conclui:

1) O princípio da capacidade contributiva tem como fundamento a concretização da justiça fiscal. 2) Ainda que se considere que a 'expressão sempre que possível' contida no §1º do artigo 145 da Constituição Federal se aplique tanto ao caráter pessoal dos impostos quanto ao princípio da capacidade econômica, *também os impostos de caráter real devem observar o princípio da capacidade contributiva, por força do artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal.*⁸⁹²

Do exposto, conclui-se que em momento algum existiu inconstitucionalidade das alíquotas progressivas instituídas pelos Municípios em suas legislações. A progressividade fiscal de alíquotas sempre esteve respaldada objetivamente pela Constituição Federal, mesmo antes do advento da Emenda Constitucional nº 29, de 13. 09.2000.

⁸⁸⁹ *Ibidem*, p. 83.

⁸⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Impostos municipais** ..., p. 156.

⁸⁹¹ HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário** ..., p. 233.

⁸⁹² (O destaque não consta do original). TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Justiça e capacidade** ..., p. 51.

5.1.2.2.2.4 A Emenda Constitucional nº 29 de 13.09.2000

Vige, neste momento, o § 1º, do artigo 156⁸⁹³, da Constituição Federal de 1.988, nos termos da redação da *Emenda Constitucional nº 29* de 13 de setembro de 2000.

Neste diapasão, tem-se que a nova Emenda Constitucional veio a convalidar a prática de vários Municípios que possuíam legislação com alíquotas progressivas, e mais, veio a diferenciar claramente dois tipos de alíquotas possíveis para o IPTU, a alíquota progressiva com finalidade preponderantemente fiscal e a alíquota diferenciada em face do uso e da localização do imóvel.

As discussões levantadas não cabem mais, frente ao novo texto Constitucional.

O Constituinte, ante as interpretações deturpadas que vinham sendo dadas à questão, deixou bem claro que a diferenciação de alíquotas ou progressividade fiscal inerentes à natureza do imposto imobiliário, seriam independentes da progressividade no tempo, prevista no art. 182, § 4º, inciso II da CF.

O Poder Constituinte Derivado, respaldando-se da análise sistemática do texto constitucional, seguindo a visão da majoritária e respeitada doutrina nacional, já exposta nos tópicos anteriores, veio a deixar explícito o que já constava textualmente da Constituição Federal na sua redação original constante do art. 156, §1º, isto é, a possibilidade da aplicação de alíquotas progressivas no IPTU em situações diversas das estipuladas pelo art. 182, §4º, II da CF.

Felizmente, hoje, o que estava implícito se tornou explícito na Constituição, isto é, a sempre possível progressividade das alíquotas do IPTU, disposta no art. 156, §1º, autonomamente instituídas, no âmbito do sistema constitucional tributário, claramente podem e sempre puderam, ser adotadas pelos Municípios do País, incidindo em equívoco qualquer entendimento contrário a este.

⁸⁹³ "Art. 156 [...]

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

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

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

A Constituição tem *aplicação imediata*. Ora, quem define, em última instância, acerca da constitucionalidade ou não de determinado ato, é o Pretório Excelso, e este não poderá declará-la se o ato for perfeito para a ordem vigente.

O Tribunal de Alçada do Estado do Paraná, por unanimidade, negou provimento ao recurso de apelação interposto em face do Município de Curitiba, invocando dentre os seus fundamentos, o advento da Emenda Constitucional nº 29/00:

Tributário – Imposto predial e territorial urbano – IPTU – Município de Curitiba.

1. Imposto de natureza pessoal – legalidade e constitucionalidade – nova regra constitucional.
2. Emenda Constitucional n.º 29/2000 – inconstitucionalidade inexistência.
3. Violação do princípio da isonomia – não configuração.
4. Taxas de coleta de lixo e de limpeza e conservação – requisitos de especificidade e divisibilidade presentes – legalidade – recurso improvido.
 - a. 'A sentença deve levar em conta o preceito constitucional superveniente, que torne possível o que era juridicamente impossível ao tempo da propositura da ação.' (Bol. AASP 1.587/117).
 - b. 'A igualdade na visão de Aristóteles consistia em tratar, com igualdade, os iguais e desigualmente os desiguais' (RT, 651: 52).
 - c. 'É legítima a cobrança da taxa de coleta de lixo e limpeza pública, consoante firme e reiterada jurisprudência desta corte, porquanto em tal exação encontram-se presentes os requisitos de divisibilidade e especificidade (arts. 77 e 78 do CTN).' Resp 137.013-RS.⁸⁹⁴

Tributário – Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU – Município de Curitiba.

1. Imposto de natureza pessoal – Progressividade – Legalidade e constitucionalidade – Nova regra – Constitucionalidade superveniente que deu amparo à legislação infraconstitucional.
 2. Multa confiscatória – Não configuração – Recurso do embargante improvido.
 3. Taxa SELIC – incidência – Admissibilidade, desde que não cumulada com outro indexador – Precedentes do STF – Recurso provido – Sentença reformada em parte em Reexame Necessário.
- 'A sentença deve levar em conta o preceito constitucional superveniente, que torne possível o que era juridicamente impossível ao tempo da propositura da ação' (Bol. AASP 1.587/117).⁸⁹⁵

O Supremo Tribunal Federal, mesmo reiterando seu entendimento quanto à

⁸⁹⁴ PARANÁ. Tribunal de Alçada. Ap. Cível 0202.825-9 - AC. 14.985 - Rel. Juiz Lauro Laertes de Oliveira. 21.10.2002. DJ 6241, 31.10.2002.

⁸⁹⁵ PARANÁ. Tribunal de Alçada. Reex. Nec. e Ap. Cível 0201.001-5. Rel Juiz Lauro Laertes de Oliveira. 16.09.2002. DJ 6217, 27.09.2002.

não aplicação da progressividade fiscal ao IPTU, em recentes decisões, deixa claro que se trata de entendimento referente à legislação editada anteriormente à Emenda Constitucional nº 29/2000, sinalizando, ainda que indiretamente, que acatará a constitucionalidade da Emenda.

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" (RE 153.771). *Tendo sido a Lei Municipal de Belo Horizonte editada antes da EC 29/2000, aplica-se este entendimento.* Nego, assim, provimento ao agravo.⁸⁹⁶

*Antes da edição da EC nº 29/2000, este Supremo tribunal decidiu que é inconstitucional qualquer progressividade do IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. O Tribunal a quo, não divergiu desta posição. Agravo Regimental a que se nega provimento.*⁸⁹⁷

Quanto às leis municipais, anteriores à EC 29/2000, que previam a progressividade fiscal para as alíquotas do IPTU, é conveniente que os Municípios editem leis novas, posteriores à Emenda, para dar continuidade à respectiva exigência, eis que, tanto o Supremo Tribunal Federal, nos termos das decisões supracitadas, quanto à própria doutrina dominante, entendem que a Emenda Constitucional não tem o condão de constitucionalizar leis originalmente inconstitucionais, sendo este entendimento de Celso Antonio Bandeira de MELLO, a seguir transcrito:

27. Em síntese conclusiva, pois, não há senão dizer que Emenda Constitucional – diferentemente de uma nova Constituição – não é ruptura com o ordenamento jurídico anterior, mas, pelo contrário, funda-se nele, nele se integra e representa sua continuidade, donde seria inadmissível entender que tem o efeito de 'constitucionalizar', ainda que daí para o futuro, leis originalmente inconstitucionais. Deveras, tal inteligência, propiciaria fraude ao próprio ordenamento, pois ensejaria a confortaria sua burla, efetuable, mediante produção de leis inconstitucionais em antecipação a Emendas futuras ou, dito pelo inverso, ensejaria o bloqueio do reconhecimento de inconstitucionalidades, graças ao expediente de produzir emenda sucessiva. Inclinar-se por exegese conducente a tais resultados implicaria abraçar o contra-senso de reputar lógico que o ordenamento milite em seu próprio desfavor, isto é, o

⁸⁹⁶ (O destaque não consta do original). BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. AI 325.852 Agr/MG. Ag. Reg. no Agravo de Instrumento. Relatora Min. Ellen Gracie. 05.02.2002. DJ, 15.03.2002, p. 00037.

⁸⁹⁷ (O destaque não consta do original). BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. AI 353.180 Agr/RS. Ag. Reg. no Agravo de Instrumento. Relatora Min. Ellen Gracie. 16.08.2002. DJU, 27.09.2002 - ATA nº 30/2002.

de que previamente assume que, se for burlado, tal burla será aprovada, validada e confortada por seu aval protetor.⁸⁹⁸

Foi o procedimento adotado pelo Município de Curitiba⁸⁹⁹. Este sequer teve declarada a inconstitucionalidade de sua lei anterior (Lei Municipal nº 6.202 de 17 de dezembro de 1980), e pelo Município de São Paulo⁹⁰⁰, os quais possuem novas leis, prevendo a progressividade fiscal das alíquotas do IPTU, referente, ao exercício de 2002.

De qualquer forma, este entendimento pode vir a ser superado, nos termos do entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que entende ser possível a convalidação de lei originalmente inconstitucional, nos termos da ementa a seguir parcialmente transcrita o que, diante da situação concreta, decorrente do IPTU, seria medida de justiça, pois, nos termos da interpretação sistemática do sistema constitucional, a progressividade julgada como inconstitucional, é e sempre foi, na verdade, constitucional:

[...] A Emenda Constitucional nº 20, de 1998, convalidou a Lei nº 9.718, porquanto a única exigência para que o direito ordinário anterior sobreviva debaixo da nova Constituição é que não mantenha com ela nenhuma contrariedade não importando que a mantivesse com a anterior, quer do ponto de vista material, quer formal. Não que a nova constituição esteja a convalidar vícios anteriores. Ela simplesmente dispõe *ex novo*.⁹⁰¹

Quanto à argumentação da sôfrega doutrina⁹⁰², que continua mantendo o

⁸⁹⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Leis originalmente inconstitucionais compatíveis com Emenda Constitucional superveniente**. In: 8º SIMPÓSIO NACIONAL IOB DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 18-19 de nov. 1999, p. 151-162.

⁸⁹⁹ No Município de Curitiba, através da Lei Municipal Complementar nº 40 de 18 de dezembro de 2001, foi instituída, concomitantemente, a progressividade fiscal, considerando o valor venal do imóvel e alíquota extrafiscal, diferenciada de acordo com o uso do imóvel (residencial, comercial e territorial), nos termos do art. 39. "As alíquotas do imposto serão diferenciadas em função da utilização e progressivas em razão do valor venal dos imóveis, fracionado por faixas, nas tabelas previstas no Anexo II desta lei. Parágrafo único. O imposto será determinado pela somatória dos resultados obtidos com a incidência de cada alíquota sobre a fração de valor venal correspondente."

⁹⁰⁰ Lei Municipal nº 13.250, de 27 de dezembro de 2001, arts. 7º e 8º.

⁹⁰¹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal. Agravo de Instrumento n.º 1999.04.01.049258-2-RS. Rel. Des. Federal Tânia Terezinha Cardoso Escobar. 26.08.99. DJU, 27.10.99, p. 668-673, Boletim 193/99.

⁹⁰² Neste sentido BARRETO; MARTINS. **A inconstitucionalidade** ..., p. 80-81. "A Emenda aniquila o direito individual de os contribuintes não serem tributados progressivamente, diante de impostos reais. Como se expôs, a EC 29/00 não apenas tende a abolir, mas, de fato, culmina com a abolição de um dos mais conspícuos pelares do sistema constitucional tributário.

seu posicionamento contrário à Emenda Constitucional nº 29/2000, alegando inclusive a sua inconstitucionalidade, cabe salientar primeiramente que o ordenamento constitucional brasileiro é que tem de ser integralmente considerado, pois é o único aplicável ao Imposto Predial e Territorial Urbano decorrente da competência expressa dada aos Municípios pela Constituição de 1988. E mesmo que se considere o ordenamento jurídico estrangeiro, o que não é recomendado, diante da singularidade do sistema constitucional brasileiro, restou assinalado tanto a existência de entendimento jurisprudencial, quanto doutrinário forasteiro, acatando a possibilidade da aplicação da progressividade, para o IPTU, não sendo, portanto, parâmetro de embasamento contrário ao entendimento adotado, desde as primeiras linhas desta dissertação.

Imprescindível destacar, mais uma vez, que o Estado Social Democrático de Direito brasileiro, possui um sistema aberto de regras e princípios, isto é, como leciona José Joaquim Gomes CANOTILHO é "um sistema dinâmico de normas constitucionais; (2) é um *sistema aberto* porque tem uma *estrutura dialógica* (Caliess), traduzida na disponibilidade e 'capacidade de aprendizagem' das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da 'verdade' e da 'justiça'."⁹⁰³

O fato de o nosso Estado possuir um sistema aberto de normas constitucionais, faz com que a interpretação destas, deva ser consentânea com a realidade nacional e, diante da premente necessidade de uma melhor distribuição de rendas, em face da miséria e da desigualdade que assola o país, estar-se-ia desatendendo ao sistema, se viesse a ser acatada a inconstitucionalidade de uma

Segundo, porque o emprego da progressividade, no caso de imposto real como o IPTU (ou de qualquer outro imposto real), implica inconstitucionalidade, também por ofensa ao princípio da isonomia, para o qual não existe qualquer possibilidade de dúvida de constituir cláusula pétrea, pois expresso no *caput* e inciso I do art. 5º CF.

Deveras, como o *discrimen* se dá pelo valor de cada imóvel, ficam em condição altamente privilegiada (infringindo a Constituição pela desigualdade) os inúmeros proprietários (de casas, lojas, unidades autônomas destinadas à locação ou de loteamentos inteiros), cujos imóveis, de *per se* considerados, têm um valor venal baixo, em confronto com os titulares de um só imóvel, de valor expressivo." Adotam o mesmo entendimento TORRES, Ricardo Lobo. Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 85, p. 342-347, [s.d.]. REALE, Miguel. O IPTU progressivo e a inconstitucionalidade da EC 29/2000. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 81, p. 123-126, jun. 2002.

⁹⁰³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional** ..., p. 1085.

Emenda Constitucional que, com muita clareza, só veio a possibilitar a instrumentalização dos fins maiores do Estado, calcados na concretização da igualdade material entre os cidadãos.

Hugo de Brito MACHADO traz importante fundamentação, que vem ao encontro da constitucionalidade da progressividade constante da Emenda Constitucional nº 29/2000, demonstrando que a posição de Aires Fernandino BARRETO, é "inconsistente"⁹⁰⁴:

a) não existe na Constituição Federal de 1988 qualquer vedação ao emprego do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos reais, mas, muito pelo contrário, nela existe norma expressa que o preconiza; b) se existisse tal vedação, ela não consubstanciaria cláusula pétrea porque não constituiria um direito fundamental, mas uma redobrada e flagrante injustiça; c) a progressividade, embora seja instrumento de realização do princípio da capacidade contributiva, pode ser utilizada também com a finalidade de desestimular a concentração da propriedade imobiliária, que é função diversa da realizada pelo princípio da capacidade contributiva.⁹⁰⁵

Mas, dos argumentos que mais impressionam, contra a Emenda Constitucional nº 29/2000, está aquele que se refere ao sujeito passivo que possui um imóvel de grande valor venal, em relação a outro, que possui vários imóveis de pequeno valor, os quais somados, resultam no mesmo valor daquele que possui um único imóvel, e que aplicando-se à progressividade fiscal, acaba desencadeando um valor de imposto a pagar maior para aquele que possui um único imóvel do que para aquele que tem vários imóveis de pequeno valor, o que implicaria em ofensa à isonomia tributária.

Interessante a fundamentação de Carlos Renato Silva e SOUZA, que ao interpretar esta questão, esclarece o contexto da Súmula 589 do STF⁹⁰⁶, que julgou inconstitucional a Lei municipal n.º 614/64 de Americana/SP, ressaltando que considerar o número de imóveis do contribuinte é de fato inconstitucional, mas considerar o valor venal total dos imóveis de propriedade de um mesmo sujeito passivo, é não só constitucional, como atende ao princípio da isonomia tributária, no caso da aplicação de alíquotas progressivas.

⁹⁰⁴ Palavra do próprio autor.

⁹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **A progressividade do IPTU** ..., p. 57.

⁹⁰⁶ Súmula 589 do STF, *in verbis*: "É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número dos imóveis do contribuinte".

[...] a instituição de progressividade do IPTU em função do valor total dos imóveis de propriedade de um mesmo titular dentro de um mesmo Município, o que é diferente do critério adotado pela cidade de Americana, que tomava, por base tão-somente a quantidade de imóveis independentemente do valor.

Ora, a propriedade de um único imóvel de grande valor pode revelar capacidade contributiva maior do que a propriedade de vários imóveis de valor reduzido. Portanto, o valor do imóvel (ou dos imóveis), como índice da riqueza contida no acervo patrimonial, é que deve servir de critério de discriminação entre contribuintes para efeito de instituição de alíquotas progressivas no IPTU, salvo nos casos em que estas possuam finalidades extrafiscais.⁹⁰⁷

Mas, como bem coloca Hugo de Brito MACHADO, clara é a insubsistência do argumento traçado por Aires Fernandino BARRETO, eis que em momento algum a progressividade fiscal implica na inobservância da capacidade contributiva ou da isonomia.

Quanto à isenção relativa aos imóveis de pequeno valor, é importante esclarecermos que as leis municipais geralmente condicionam a isenção ao fato de o proprietário não possuir outro imóvel no Município, de sorte que o argumento fica total e definitivamente afastado.

Também não tem consistência o argumento que parte da comparação entre o proprietário de um único imóvel de valor elevado e o proprietário de vários imóveis cada um deles de pequeno valor. O proprietário do imóvel de valor elevado geralmente dele desfruta, ocupando-se como residência. E quando o aluga, e assim transfere, mediante cláusula contratual, o ônus do imposto ao locatário, este é pessoa de elevada capacidade contributiva. Já o proprietário dos vários imóveis, sejam casas, lojas, unidades autônomas destinadas à locação, geralmente consegue transferir, mediante cláusula de contrato de locação, o ônus do imposto para o respectivo locatário. Assim, em face da repercussão jurídica, via contrato de locação, o imposto termina sendo suportado pelos locatários que, em se tratando de imóveis de pequeno valor, geralmente têm menor capacidade contributiva do que o proprietário, e do que o locatário de imóveis de elevado valor. Termina sendo, portanto, a progressividade do IPTU um instrumento de realização do princípio da capacidade contributiva, que não contraria de nenhum modo o princípio da isonomia.⁹⁰⁸

Não resta dúvida que a Emenda Constitucional trouxe nova tônica à discussão da matéria, corrigindo eventuais distorções que se evidenciaram, inexistindo qualquer vício a macular o novo ditame constitucional, como já vem sinalizando os tribunais estaduais e o próprio Supremo Tribunal Federal.

⁹⁰⁷ SOUZA, Carlos Renato Silva e. Capacidade contributiva, IPTU e progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 267, [s.d.].

⁹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *A progressividade do IPTU* ..., p. 61.

5.1.2.2.2.5 Aplicação de alíquotas diferenciadas ao IPTU

Como já visto, diversas são as formas de progressividade que podem ser adotadas em um sistema tributário, dentre elas, tem-se as estipuladas por Aires Fernandino BARRETO⁹⁰⁹, ainda na vigência da Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, o que diante da pertinência de seu raciocínio, e da aplicabilidade à atual Constituição, se faz interessante reproduzir :

Progressividade no tempo

A variação progressiva no tempo, a intensificação da carga tributária, ano a ano, seria utilizada como instrumento minimizador da especulação imobiliária.

[...]

Progressividade no espaço

Caracteriza-se a progressividade no espaço pela utilização de alíquotas diferenciadas, consoante a região em que se situe o imóvel, construído ou não.

[...]

Progressividade fundada no valor venal do imóvel

Viável, no âmbito do IPTU, a adoção de alíquotas seletivas por faixas de valor venal.

A progressividade consistiria, no caso, na fixação de alíquotas crescentes, à medida que ditos valores variassem, também, para maior. [...]

Na aplicação da progressividade, nesse caso, pode-se optar pela progressão simples, pela qual a matéria tributável (valor venal) seria atingida, integralmente, pela alíquota correspondente à faixa de valor estipulada, ou se poderia optar pelo critério da progressão graduada, por força da qual cada alíquota maior aplicar-se-ia, tão-somente, sobre a parcela do valor venal contida entre os limites de uma faixa e outra.

[...]

Progressividade em razão da superfície

Modalidade admissível de tributação progressiva é a que se estriba na maior ou menor área de terrenos loteáveis ou suscetíveis de desmembramentos.

Perseguido o objetivo de imposição de fracionamento regular de glebas urbanizáveis, é lícito que o legislador adote alíquotas mais gravosas, desestimuladoras da manutenção de grandes áreas ociosas, a entravar o desenvolvimento racional das cidades.

[...]

Destinação do imóvel

A destinação do imóvel pode representar elemento diferenciador de alíquotas a serem aplicadas.

⁹⁰⁹ Ressalta-se que Aires Fernandino BARRETO, juntamente com Ives Gandra da Silva MARTINS, alteraram o posicionamento quanto à possibilidade da aplicação de alíquotas progressivas no IPTU, só entendendo aplicável a progressividade extrafiscal no tempo, nos termos do art. 182, § 4º, inciso II da CF/88, seguindo a orientação do Supremo Tribunal Federal, conforme artigo intitulado (**A inconstitucionalidade da progressividade** ..., p. 41-83).

É cabível a adoção de alíquotas mais fortes para gravar os imóveis ociosos e, bem assim, os industriais, comerciais e especiais, em confronto com os residenciais.

[...]

Equipamentos urbanos

A presença ou não de equipamentos é, desde logo, critério diferenciador entre zonas urbanas e rurais. Vale dizer, a transformação entre zonas urbanas e rurais. Vale dizer, a transformação, a passagem de uma área desta para aquela categoria, pressupõe de plano, Ter sido adotada de pelo menos dois dos melhoramentos indicados nos ns. I a V do § 1º do art. 32 do CTN.

[...]

Progressividade conforme o gabarito das construções ou o número de pavimentos

A homogeneização da altura dos edifícios, com o objetivo de preservação da estética urbana ou de preservação paisagística, justifica a utilização de alíquotas diferenciadas, em certas regiões, núcleos, vias ou logradouros das cidades.

[...]

Critério misto de aplicação de progressividade

O desenvolvimento urbano ordenado carece, com freqüência, do estabelecimento de uma política que atinja, rapidamente, o equilíbrio econômico e social, em nível municipal. O natural crescimento da urbe aliado, muitas vezes, ao fenômeno inafastável da migração implicam espraiamento do homem no espaço físico.

[...]

As alternativas de graduação das alíquotas antes examinadas podem e devem conjugar-se em processo simbiótico, para, em ritmo acelerado, possibilitar a contenção da febre da especulação, o destemor às cargas tributárias normais, conducentes ao abuso e ao desrespeito à legislação de uso e ocupação do solo, das normas edilícias, das de localização das atividades comerciais, industriais, de serviços e outras que tais.⁹¹⁰

A Emenda Constitucional nº 29 de 13 de setembro de 2000, veio a aclarar a exata dimensão do que exprimia o art. 156, § 1º da CF, na sua redação original anterior.

Verifica-se que antes da Emenda Constitucional, o art. 156, § 1º, exigia que o IPTU fosse progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar a função social da propriedade, mas colocou-se em pauta, quando de sua interpretação, qual a função social a que se dirigia o texto constitucional.

Com o advento da Emenda Constitucional n.º 29/2000, tal intenção restou aclarada e reforçada, ficando expresso que a função social da propriedade deve ser consolidada através do IPTU, seja numa conotação fiscal, como já visto no item anterior, seja numa conotação extrafiscal, esta realizando-se de forma ampla, pois pode tanto ser específica ao solo urbano não edificado, subutilizado ou não

⁹¹⁰ BARRETO; MARTINS. **Manual do imposto** ..., p. 123-128.

utilizado, ligando-se à política urbana e vinculada ao que estabelece o plano diretor, visando a função social da cidade, como também vinculada ao interesse local do Município, definitivo ou temporário, disposto portanto, através de lei municipal ordinária⁹¹¹, que no caso da existência de Plano Diretor, com este deverá ser compatível, tendo como instrumento de observância de tais interesses, o IPTU com alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso dos imóveis, nos termos do art. 156, §1º, inciso II da CF.

Seguindo a classificação de Ives Gandra da Silva MARTINS, o art. 156, § 1º, inciso II da CF seria aplicável nos casos de alíquotas diferenciadas em razão do espaço (localização), destinação do imóvel, gabarito das construções ou número de pavimentos (estes relacionados ao uso), podendo ainda ser aplicado o critério misto de aplicação de critérios de diferenciação de alíquotas.

Tem-se neste caso uma extrafiscalidade genérica, visando o cumprimento da função social da propriedade urbana, tomada esta na sua acepção ampla, isto é, diferentemente da prevista no art. 182, § 4º, inciso II da CF/88, que se trata de uma extrafiscalidade específica, possível única e exclusivamente, para solo urbano, não edificado, não utilizado ou subutilizado, esta enquadrando-se na classificação de Ives Gandra da Silva MARTINS, nos casos de progressividade no tempo e em razão da superfície.

A progressividade prevista no art. 156, §1º, inciso II, caracteriza-se precipuamente por compelir o proprietário a usar ou deixar que outros usem funcionalmente o imóvel, atendendo as premências ambientais e sociais, impostas pelo bem estar coletivo, enquanto o art. 182, § 4º, inciso II, serve precipuamente para exigir que o proprietário edifique o imóvel de acordo com a função social predeterminada em Plano Diretor, evitando a não edificação, não utilização ou subutilização espacial do imóvel.

Poder-se-ia, no caso do art. 156, § 1º, inciso II, imaginar situações como a de um imóvel que esteja construído respeitando o aproveitamento mínimo obrigatório, portanto, não sendo imóvel subutilizado, mas mantendo-se fechado por

⁹¹¹ Ressalta-se que este não é o entendimento de Roque Antonio CARRAZZA (**Curso de direito ...**, p. 95). Para o jurista a diferenciação de alíquotas, prevista no art. 156, § 1º, inciso II "exige que o IPTU tenha alíquotas diferentes, de acordo com a localização e o uso do imóvel, ou seja, de acordo com as conveniências locais, expressas no *plano diretor* do Município".

vontade do proprietário, imóvel este que se situa em local central e estratégico para o desenvolvimento da cidade nos termos de Plano Diretor. Poderia a lei municipal, estabelecer alíquotas diferenciadas mais elevadas, do que as incidentes em imóvel devidamente utilizado em mesmo local.

Ainda relativamente a este tipo de tributação extrafiscal, poder-se-ia ter um supermercado ou um grande *shopping center*, localizados em regiões centrais da cidade, que com isto trouxessem grande problema de tráfego, também aqui, as alíquotas utilizadas poderiam ser mais gravosas, incentivando que tais empreendimentos se situassem em outras regiões, menos gravosas para o bem-estar coletivo. Poderá o Município gravar mais pesadamente os imóveis que quando utilizados causem poluição (ambiental, sonora ou visual), um maior consumo de energia elétrica ou água, enfim usos que venham a causar algum transtorno à coletividade.

Ainda quanto ao uso, as alíquotas devem ser diferenciadas em relação a imóveis residenciais e comerciais, pois como leciona Luiz A. VILLELA:

A diferenciação é possível, justificável e até mesmo desejável, mas dentro de limites de razoabilidade. O IPTU pago por uma atividade comercial, sempre que o mercado permita, será inexoravelmente transferido aos preços das mercadorias e serviços vendidos. O difícil é avaliar o correto valor venal de um imóvel comercial para que o imposto seja justo. É por isto que em muitos países o valor do imóvel comercial/industrial é determinado em função do valor presente do lucro que o negócio possa gerar daquela localização. A forma tradicional usada no Brasil, especialmente com alíquotas elevadas, pode ser injusta ao atribuir valores semelhantes por metro quadrado a imóveis comerciais numa mesma região, independentemente da atividade ou negócio exercido.⁹¹²

José Souto Maior BORGES, mesmo tratando do tema sob a égide do texto constitucional anterior à Emenda Constitucional n.º 29/2000, já afirmava a aplicação da progressividade de alíquotas extrafiscais com finalidade genérica para o IPTU. De acordo com o autor:

pretender que, em qualquer hipótese, o IPTU somente pode ser progressivo se incluso no plano diretor mais lei específica mais lei federal é brigar até com a interpretação literal. É contrariar a formulação expressa do art. 182, §4º, II que só cogita de IPTU progressivo no tempo. Trivial que a progressividade no tempo é apenas uma das manifestações desse fenômeno muito mais amplo, a progressividade no espaço; segundo o valor do imóvel, a superfície, a sua destinação, o gabarito ou número de pavimentos, critérios mistos (v., por

⁹¹² VILLELA, Luiz A. **A tributação subnacional** ..., p. 136.

todos, Misabel Derzi, ob. cit., pp. 296 e ss).⁹¹³

Extraí-se da doutrina transcrita que efetivamente não há como impedir os Municípios de estabelecerem no âmbito de seus territórios, a diferenciação da alíquota do IPTU, constante do art. 156, §1º, inciso II da CF, função social da propriedade ligada ao interesse local dos Municípios, diversa da forma de alíquota estabelecida no art. 182, § 4º, inciso II, da CF, dependente apenas de lei municipal para ser implementada, que deverá ser compatível com o Plano Diretor, no caso de ser o mesmo existente.

Pertinente destacar a lição de Misabel de Abreu Machado DERZI, ao afirmar que "o legislador municipal pode regular o IPTU estipulando alíquotas progressivas (ou seletivas) que poderão variar em função de inúmeros critérios: áreas dos imóveis, número de lotes do proprietário, destinação do imóvel (se comercial ou residencial), para desestimular comportamentos indesejados, ligados ao seu poder regulatório (extrafiscalidade), ou apenas para aperfeiçoar o princípio da igualdade".⁹¹⁴

Interessante ressaltar é o escólio de Marciano BUFFON⁹¹⁵:

Na análise precedente, pode-se sustentar que a nova redação do inciso II do §1º do art. 156 comporta, num primeiro momento, um entendimento sob dois enfoques. Por um lado, é possível entendê-lo como meio de concretização do princípio da capacidade contributiva e da igualdade; por outro lado, é possível vislumbrá-lo como uma espécie de seletividade com nítida função extrafiscal.

É possível sustentar que a tributação com alíquotas progressivamente superiores possa ser imposta em relação aos imóveis localizados em determinadas regiões mais valorizadas, o que, por si só, revelaria uma maior capacidade econômica do sujeito passivo. Nesta mesma linha, entender-se-ia possível a aplicação de uma alíquota mais elevada, em face do uso dos imóveis, desde que este uso, por si só, revelasse uma maior capacidade econômica do proprietário.

Todavia, parece mais adequado construir o sentido deste texto na direção que aponta à

⁹¹³ BORGES. José Souto Maior. IPTU: progressividade ..., p. 73.

⁹¹⁴ DERZI; COELHO. Do imposto ..., p. 77.

⁹¹⁵ Salientamos que o jurista citado, entende que a progressividade disposta no art. 156, § 1, inciso II, atende a mesma função social da cidade, disposta no art. 182, §2º da CF, dependendo de plano diretor, na mesma linha do professor Roque Antonio CARRAZZA. Este no entanto, não é o entendimento assumido nesta dissertação, pois as alíquotas diferenciadas previstas no art. 156, § 1º, inciso II da CF, independem de previsão no plano diretor, pois estão vinculadas ao interesse local dos Municípios, podendo ser dispostos por lei ordinária, distintamente do que estabelece o art. 182, § 2º, que encontra respaldo no art. 182, § 4º, inciso II da CF/88. Salienta-se que, existindo o Plano Diretor no Município, este deverá ser observado.

seletividade com fins extrafiscais. Primeiro, porque os imóveis situados em regiões mais valorizadas já seriam tributados de uma forma progressivamente superior, à medida que, justamente por possuírem valor venal mais elevado, a alíquota seria mais elevada, sendo, portanto, difícil de sustentar uma dúplice progressividade de alíquotas, em face da excessiva onerosidade que isso representaria.⁹¹⁶

Salienta o autor, no entanto, que tal conclusão não se aplica a situações inversas à supracolocada, além disso, o critério do uso do imóvel, também aponta a extrafiscalidade, como bem destaca o jurista gaúcho, antes citado:

Tal conclusão, entretanto, não se aplica na situação inversa, pois parece perfeitamente compatível com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade material que a lei municipal fixe alíquotas de IPTU significativamente menores (regressivas) em relação àqueles imóveis situados em regiões paupérrimas, mesmo porque, não fosse assim, a tributação poderia alcançar o mínimo vital à sobrevivência e caracterizar-se, enfim, num instrumento de perpetuação das desigualdades econômicas e sociais, o que se mostra incompatível com a atual idéia de Estado Democrático de Direito.

A segunda razão pela qual deve-se entender que o disposto no inciso II do § 1º do art. 156 possui exclusiva conotação extrafiscal, diz respeito ao uso do imóvel, eis que seria muito improvável que uma lei pudesse identificar, tão-somente por esse critério (uso), uma maior capacidade econômica do sujeito passivo. [...] Dessa forma, se o Município, por exemplo, pretender estimular a ocupação de uma determinada área ou desestimular a ocupação de outra, poderá utilizar-se do IPTU com alíquotas diferenciadas para tanto. Além disso, se o Município pretender estimular ou desestimular determinada utilização dos imóveis, poderá fazê-lo via seletividade do IPTU em razão do uso.⁹¹⁷

Não há dúvidas que as alíquotas diferenciadas, previstas no art. 156, § 1º, inciso II, são preponderantemente extrafiscais, seletivas, eis que, como bem coloca Hugo de Brito MACHADO, "tanto a seletividade como a progressividade exercem função tipicamente extrafiscal, no sentido que são instituídas com o objetivo claro de realizar algum efeito econômico com o ônus financeiro que o tributo consubstancia, e não apenas com o objetivo de arrecadar recursos financeiros para o ente tributante."⁹¹⁸

Sabe-se que poderá ser questionado pela doutrina, se esta previsão constitucional é de caráter fiscal ou extrafiscal, e com certeza serão travados embates a respeito do tema, mas como já ficou claro pelos fundamentos expostos,

⁹¹⁶ BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade** ..., p. 123.

⁹¹⁷ *Ibidem*, p. 123-124.

⁹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Progressividade e seletividade no IPTU. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães [coord.]. **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 252.

entende-se que o inciso II do §1º do art. 156 da CF, diz respeito a uma tributação com finalidade extrafiscal, distinta da estabelecida no art. 182, § 4º, inciso II da CF.

5.1.2.2.6 Alíquotas progressivas, seletivas e as legislações municipais anteriores à Emenda Constitucional n. 29 de 13.09.2000

Da análise da norma incidente sobre o IPTU, sabe-se que a mesma é composta pela hipótese e pela conseqüência, sendo que nesta está inserido o critério quantitativo, formado pela alíquota e pela base de cálculo.⁹¹⁹

Ainda que o Supremo Tribunal Federal venha a insistir pela manutenção de seu entendimento, quanto à impossibilidade de aplicação de alíquotas progressivas para o IPTU, mesmo após o advento da Emenda Constitucional nº 29/00, deverá fazer acurada diferenciação entre os Municípios que adotaram alíquotas progressivas fiscais, como é o caso do Município de Belo Horizonte/MG⁹²⁰, onde se estabeleceu a elevação das alíquotas, quanto maiores eram os valores venais dos imóveis, e aqueles Municípios, como é o caso do Município de Curitiba/PR⁹²¹, que possuem em suas legislações apenas alíquotas diferenciadas em razão do uso e da localização, ou ainda, em razão do princípio da seletividade, isto é, configuradas pela variação de alíquotas em relação objetiva com o objeto da tributação.

A possibilidade de fixação de alíquotas diferenciadas de IPTU, nunca padeceu de qualquer vedação constitucional, pois a natureza de imposto real, ainda que assim se considere o IPTU, como faz a minoria da doutrina e o Supremo Tribunal Federal, classificação esta que se entende superada juridicamente, não afasta a possibilidade de o legislador prever diferenciadas alíquotas para os imóveis da cidade, conforme sejam os mesmos usados ou não, ou conforme a respectiva localização, inexistindo qualquer dispositivo constitucional, mesmo antes da Emenda

⁹¹⁹ Análise feita segundo a regra-matriz de incidência tributária disposta pelo Professor Paulo de Barros CARVALHO, que define com precisão a estrutura da norma tributária, em sua obra (**Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo, Saraiva, 1995, p. 338-349).

⁹²⁰ Lei Municipal nº 5.641 de 22 de dezembro de 1989, subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III.

⁹²¹ Lei Municipal nº 6.202 de 17 de dezembro de 1980, art. 20, com a redação da Lei Municipal nº 7.832/91 .

Constitucional n.º 29/00, que determine que o IPTU é imposto com alíquota única, entendimento este uníssono.

Ressalte-se ainda que a diferenciação de alíquotas, assim como a progressividade, atende ao que estabelece o princípio da igualdade, onde se dá tratamento desigual para situações de fato distintas.

Aliás, a essa evidente conclusão já chegou o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 229.233-7-SP⁹²², firmando entendimento, ao decidir sobre a legislação municipal de São José do Rio Preto/SP, no sentido da validade da diferenciação de alíquotas entre imóveis edificados e não edificados por lei municipal, na medida em que, segundo os Ministros da 1ª Turma do STF, a simples duplicidade de alíquotas, em razão de encontrar-se, ou não, edificado o imóvel urbano, não se confunde com a progressividade do tributo, que o STF tem por inconstitucional.

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal, também já se manifestou a respeito do tema: "TRIBUTÁRIO. IPTU. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS. Na fixação da alíquota do IPTU é facultado ao legislador adotar alíquotas diferenciadas sem que isso se confunda com a progressividade na cobrança do imposto."⁹²³

Ainda, nos termos do que dispõe Hugo de Brito MACHADO, há distinção entre progressividade e seletividade, alíquota esta legalmente aceita para tributação no IPTU. Para o autor:

Progressivo é o tributo cuja alíquota cresce na medida em que aumenta a base tributável, ou, excepcionalmente, um outro critério considerado relevante para a determinação do valor do tributo. A progressividade é sempre relacionada a um mesmo contribuinte, não se podendo confundir com a seletividade, configurada pela variação de alíquotas em relação objetiva com o objeto da tributação. O IPTU, nos termos da Lei nº 8.125/97, do Município de Fortaleza, não é progressivo, sendo a ele inaplicável a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que considerou inconstitucional qualquer progressividade para o IPTU, que não seja a progressividade no tempo, nos termos do art. 182, § 4º, inciso II, da CF/88.⁹²⁴

Além disso, como já se teve oportunidade de pontuar, a nova redação dada ao § 1º do art. 156, incisos I e II da CF/88 prevê, sem prejuízo da progressividade no

⁹²² BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE 229.233-7-SP. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJU n. 120, 25-06-1999. Ata n. 20/99.

⁹²³ DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça. Tributário. IPTU. Fixação de alíquotas. Apelação Cível nº 1998.01.1.012025-3. Rel. Des. Getúlio Moraes Oliveira. 05.06.2000. DJ, 20.09.00.

⁹²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. IPTU: ausência ..., p. 82.

tempo (do art. 182 da CF/88), a progressividade em razão do valor venal do imóvel e a diferenciação de alíquotas em razão do uso e localização do imóvel.

5.1.2.2.2.7 Aplicação da legislação anterior no caso de declaração de inconstitucionalidade da legislação em vigor

Na hipótese de ser declarada inconstitucional a legislação de determinado Município em face do entendimento do Supremo Tribunal Federal, haverá que prevalecer a legislação anterior à declaração estando resguardado o lançamento tributário efetuado.

Com efeito, é esta a ementa da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal:

ITBI. Progressividade : L. 11.154/91, do Município de São Paulo : inconstitucionalidade.

A inconstitucionalidade, reconhecida pelo STF (RE 234.105), do sistema de alíquotas progressivas do ITBI do Município de São Paulo (L. 11.154/91), art. 10, II), *atinge esse sistema como um todo, devendo o imposto ser calculado, não pela menor das alíquotas progressivas, mas na forma da legislação anterior*, cuja eficácia, em relação às partes, se restabelece com o trânsito em julgado da decisão proferida neste feito.⁹²⁵

Nesse mesmo sentido é o entendimento do Tribunal de Justiça de Porto Alegre, inclusive quanto à manutenção do ato de lançamento tributário:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IPTU. ALÍQUOTA PROGRESSIVA. VALOR VENAL DO IMÓVEL. INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR.

1. Consoante jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, é inconstitucional a Lei Complementar nº 7/73 do Município de Porto Alegre, com a redação proferida pela Lei Complementar nº 7/73 do Município de Porto Alegre, com a redação conferida pela Lei Complementar nº 212/89, que instituiu alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel.

2. Sendo o lançamento o ato de aplicação material da norma tributária, a determinação do valor do tributo, segundo lei declarada inconstitucional, não afeta a nulidade de todo o lançamento, alcançando apenas a parte que excede o valor devido, segundo a legislação aplicável ao fato gerador.

⁹²⁵ (O destaque não consta do original). BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. RE. 259.339-7 SP. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. 16.06.2000. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 60, p. 185, set. 2000.

3. A restituição do IPTU pago a maior por força de lei reputada inconstitucional deve obedecer à legislação anterior. Correspondendo o tributo lançado ao montante devido à luz da legislação aplicável, desnecessário proceder-se ao novo lançamento.

Recursos desprovidos. Sentença modificada, em parte, em reexame necessário. Voto vencido.⁹²⁶

Estando resguardado o lançamento tributário, não há que se falar em constituição negativa do lançamento, argumento muitas vezes trazido pelos contribuintes que pretendem se beneficiar de eventual decadência do ato, o que resta totalmente afastada.

5.1.2.2.2.8 A Progressividade no tempo de alíquotas do IPTU

Aqui se depara com uma progressividade de alíquotas de cunho preponderantemente extrafiscal, por não ter o proprietário dado à sua propriedade a destinação estabelecida no Plano Diretor do Município, mantendo solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, portanto, estando infringindo a função social da propriedade, infração no mais elevado grau, o que dá ensejo à aplicação de uma alíquota progressiva no tempo, impositiva e coercitiva.

Tal dispositivo se refere a áreas não edificadas ou não utilizadas, aos terrenos sem construção, ou com construção que não obedeça o mínimo obrigatório do potencial construtivo do terreno, refere-se especificamente às questões edilícias do imóvel⁹²⁷.

Antes do advento do Estatuto da Cidade, José Souto Maior BORGES, afirmava que não é "lícito sustentar que o art. 182 não contempla os imóveis construídos, com fulcro no § 4º. Subutilizado ou não utilizado tanto pode ser o

⁹²⁶ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Tributário. Repetição de indébito. IPTU. Alíquota progressiva. Valor venal do imóvel. Inconstitucionalidade. Aplicação da legislação anterior. Reexame Necessário nº 70001846294/2000. Rel. Maria Isabel de Azevedo Souza. 21.12.2000. DJ n. 2.073, 23.03.01.

⁹²⁷ SCARCIOFFOLO, Aurélia Sampere. **Imposto predial** ..., p. 227. A procuradora do Município de São Paulo, entende que "o § 4º do art. 182, apesar de trazer na *mens legis* o termo IPTU, aplica-se somente ao ITU, imposto sobre a propriedade territorial urbana, já que seu comando legal - § 4º - fala apenas em terrenos não edificados, subutilizados ou não utilizados, sendo-lhe reservado especificamente a 'progressão no tempo'".

terreno quanto o prédio."⁹²⁸

Mas com o advento da Lei 10.257 de 10 de julho de 2001, que regulamentou os arts. 182 e 183 da CF, a extensão da aplicação de alíquotas progressivas no tempo, previstas no art. 182, § 4º, inciso II, restou clara. Pois o art. 5º, § 1º da lei 10.257/01, prescreve que: "Art. 5º [...], § 1º - Considera-se subutilizado o imóvel: I cujo aproveitamento seja inferior ao mínimo definido no plano diretor ou em legislação dele decorrente."

Confira-se ainda, que o inciso II, do mesmo dispositivo legal supracitado veio a ser vetado pelo Presidente da República, o qual possuía a seguinte redação: "utilizado em desacordo com a legislação urbanística ou ambiental", pretendendo-se dar à expressão subutilizado um sentido mais amplo, abrangendo também as hipóteses de uso em desacordo com legislação municipal.

As razões do veto foram as seguintes:

O inciso II do § 1º do art. 5º do projeto equipara ao imóvel subutilizado aquele 'utilizado em desacordo com a legislação urbanística ou ambiental'. Essa equiparação é inconstitucional, porquanto a Constituição penaliza somente o proprietário que subutiliza o seu imóvel de forma a não atender ao interesse social, não abrangendo aquele que a seu imóvel deu uso ilegal, o qual pode, ou não, estar sendo subutilizado. Vale lembrar que, em se tratando de restrição a direito fundamental – direito de propriedade -, não é admissível a ampliação legislativa para abarcar os indivíduos que não foram contemplados pela norma constitucional.

Diante do exposto, não há dúvidas quanto à afirmação inicial, no sentido de que a progressividade no tempo, refere-se ao uso do imóvel frente à sua adequada edificação, questões espaciais do imóvel, devendo o solo ser usado, seja para fins de plantação ou serviços, nos locais em que haja tal possibilidade, como edificado observando o aproveitamento mínimo previsto para o solo, através do Plano Diretor, não enquadrando-se neste caso, por exemplo, o descumprimento do zoneamento de uso.⁹²⁹

Quanto à afirmação, no sentido de que a progressividade no tempo tem caráter sancionatório, desde já deve-se esclarecer que tal afirmativa não procede,

⁹²⁸ BORGES, José Souto Maior. **O IPTU como instrumento** ..., p. 69.

⁹²⁹ Neste sentido ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Comentários. In: MEDAUAR, Odete; ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. [coord.]. **Estatuto da Cidade: Lei 10.257, de 10.07.2001**. São Paulo: RT, 2002. p. 53.

ante a previsão do art. 3º do CTN⁹³⁰, que não admite tributo com caráter de sanção de ato ilícito.

A sanção é norma estranha à norma impositora do tributo. Normas distintas com objetivos diferenciados. Enquanto a norma impositora através da hipótese de incidência prevê e possibilita o possível enquadramento do comportamento humano no conseqüente da norma, a norma sancionadora, uma vez descumprido o preceito anterior, visa a reabilitação do sistema através da imposição da penalidade. Por isso, a norma sancionadora só tem seu valor após a incidência da hipótese da norma, preenchidas as condições do atingimento da conseqüência e o não obediência pelo comportamento humano da prescrição de norma impositora, tributo não é uma forma de punir o contribuinte através de uma norma impositiva.

Neste sentido afirma Valéria Cristina Pereira FURLAN, que "não se trata de tributar um fato ilícito, pois o fato ensejador do IPTU é a propriedade imobiliária, nada mais – portanto, um fato lícito. A natureza sancionatória advém – isto, sim - da persistência do proprietário em fazer, mau uso do seu imóvel, o que acarreta um agravamento de alíquotas."⁹³¹

Nesse mesmo sentido Elizabeth Nazar CARRAZZA: "O caráter sancionatório da progressividade no tempo ora em exame, não decorre da incidência do IPTU sobre um ato ilícito. O IPTU, mesmo nesse caso, incide sobre o fato lícito de uma pessoa ser proprietária de um imóvel urbano. A sanção advém, sim, do mau uso (de acordo com a lei local) que esta pessoa faz de sua propriedade urbana."⁹³²

O art. 182 está previsto no capítulo da ordem econômica e financeira e trata da política urbana, objetivando, como o próprio artigo diz a "política do desenvolvimento urbano".

Conforme se observa do *caput* do art. 182 e do seu §4º, o destinatário da norma é o Poder Público Municipal, poder executivo, o qual deverá executar a política de desenvolvimento urbano de acordo com prescrições gerais previstas em

⁹³⁰ (O destaque não consta do original.) Art. 3º. "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

⁹³¹ FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Imposto predial** ..., p. 152.

⁹³² CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade** ..., p. 98.

lei.

Ao tratar do referido dispositivo legal, José Souto Maior BORGES com maestria leciona:

Não se deve submeter a uma camisa de força a exegese do art. 182, §4º, nos três incisos em que ele se desdobra. O que sucede quando se lhes atribui regime jurídico unitário. A evidenciar que não se trata de um só regime jurídico, parcelamento e edificação compulsórios são, exclusivamente no tocante às normas gerais, matéria de direito urbanístico, de competência da União (art. 24, §1º) e, no âmbito do peculiar interesse local, de competência privativa dos Municípios; o IPTU progressivo no tempo, matéria tributária, de competência exclusiva do Município (arts. 30, III e 156, I e §1º); o ato de desapropriação com pagamento em título da dívida pública, matéria de direito administrativo, formalmente apartada da competência privativa da União tanto para legislar sobre direito civil, quanto sobre desapropriação (art. 22, I e II respectivamente).⁹³³

Deve-se destacar, ainda, que a aplicação de alíquotas progressivas no tempo do IPTU, somente poderão ser aplicáveis após o proprietário do imóvel (não edificado, subutilizado ou não utilizado), não ter atendido à notificação de parcelamento ou edificação compulsórios, previstos no art. 182, § 4º, inciso I da CF.

Sendo assim, há que se ter em mente que o art. 182, §4º, inciso II, tem desdobramentos de regime jurídico distinto do previsto no art. 156, § 1º, inciso II, estando em consonância com o que dispõe o art. 5º, inciso XXIII, o art. 170, inciso III e o art. 182, § 2º da Constituição Federal.

Deve-se ainda salientar que, com o advento da Lei Federal, nº 10.257, de 10 de julho de 2001, "Estatuto das Cidades", finalizou a discussão, se poderiam ou não os Municípios, através de lei municipal, sem lei federal, instituir IPTU com alíquota progressiva no tempo, terminando assim, o injusto cerceamento dos Municípios, quanto à aplicação desta tributação, possibilitando com isto, que seja dado integral cumprimento à função social da propriedade, como determina a Constituição Federal de 1988.

5.1.2.2.8.1 Estatuto da Cidade – Lei Federal nº. 10.257 de 10.07.2001

O art. 182, § 2º da CF/88, menciona expressamente propriedade urbana,

⁹³³ BORGES, José Souto Maior. IPTU: progressividade ..., p. 86.

inserção no contexto de normas e planos urbanístico, vinculando sua função social à ordenação da cidade, exatamente expressa no Plano Diretor.

A propriedade urbana é formada e condicionada pelo direito urbanístico, a fim de cumprir a sua função social específica, realizar as funções urbanísticas e propiciar moradias, condições adequadas de trabalho, de recreação, de circulação, realizando as funções sociais da cidade, nos termos do art. 182 da CF.

A Lei Federal nº 10.257 de 10 de julho de 2001, denominada "Estatuto da Cidade" estabelece as diretrizes gerais da política urbana, regulamentando os artigos 182 e 183 da Constituição Federal.

Para alcançar as diretrizes elencadas no artigo 2º da lei, esta enumera uma série de instrumentos que poderão ser utilizados (art. 4º). Planejamentos, institutos políticos, institutos de direito civil, estudos, e entre eles, separados no inciso IV, os institutos tributários e financeiros: "a) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU; b) contribuição de melhoria; c) incentivos e benefícios fiscais e financeiros".

O Estatuto da Cidade é uma Lei que permite aos Municípios nova forma de tributação, mas não é uma Lei que tem o condão de garantir aos Municípios mais recursos pela utilização do IPTU.

O IPTU com alíquotas progressivas não será maior, considerando-se a arrecadação total deste imposto, se essa modalidade de alíquotas for utilizada, pode ser inclusive menor.

O artigo 7º prevê a possibilidade do Município aplicar o IPTU de forma progressiva no tempo no caso do descumprimento do estabelecido no artigo 5º, que determina:

Art. 5º Lei municipal específica para área incluída no plano diretor poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar as condições e os prazos para implementação da referida obrigação.

Solo não edificado e solo não utilizado, são conceitos razoavelmente definidos, mas solo subutilizado é um conceito que oferece variantes e que possibilita dificuldades de compreensão, por isto o inciso I, § 1º do art. 5º da Lei 10.257/01, houve por bem buscar uma regra delimitativa, dizendo que se considera

subutilizado aquele imóvel cujo aproveitamento seja inferior ao mínimo definido no Plano Diretor ou em legislação dele decorrente, trata-se, portanto, de uma subutilização espacial.

O proprietário de referido imóvel será notificado pelo poder municipal, devendo a notificação ser averbada no cartório de registro de imóveis, isso se revela um ônus, para que terceiros saibam que pesa sobre o imóvel o dito ônus no caso de eventual negociação sobre ele, até porque, consoante o que determina o art. 6º do Estatuto, a transmissão do imóvel, por ato *inter vivos* ou *causa mortis*, posterior à data da notificação, transfere as obrigações de parcelamento, sem interrupção de quaisquer prazos. Quem adquire, tem que saber que pesa esse ônus sobre o imóvel.

A notificação será feita por servidor de órgão competente do Município ao proprietário do imóvel, ou no caso deste ser pessoa jurídica, aquele que tenha poder de gerência ou de administração, ou por edital, quando frustrada por 3 vezes a notificação pessoal.

O Poder Municipal há que estabelecer prazos para o cumprimento da obrigação, mas a Lei Federal já estabeleceu prazos mínimos a serem por ela atendidos: primeiramente, conforme o disposto no § 4º do art. 5º, não poderão ser inferiores a um ano, a partir da notificação para que seja protocolado o projeto no órgão municipal competente. E prazo de no mínimo dois anos, a partir da aprovação do projeto, para iniciar as obras do empreendimento, aplicando-se evidentemente, as regras locais sobre edificações. No entanto, se se tratar de empreendimento de grande porte, a Lei Municipal específica em caráter excepcional da Lei e do Estatuto, poderá prever a conclusão em etapas, assegurando-se que o projeto aprovado compreenda a obra como um todo.

O Estatuto determina que a lei municipal deve prever os prazos que não poderão ser inferiores aos acima descritos, bem como, o prazo para o término das obras.

O Estatuto da Cidade viabiliza a implementação do IPTU progressivo no tempo, que não terá fim arrecadatório, sendo um instrumento para que os proprietários promovam o adequado aproveitamento do imóvel, ou seja, um meio de dar à propriedade, função social, anterior à desapropriação com fins urbanísticos.

As obrigações de parcelamento, edificação ou utilização são transferidas ao

novo proprietário, sem interrupção de quaisquer prazos, quando houver transmissão do imóvel, por ato *inter vivos* ou *causa mortis*, posterior à data da notificação.

Uma vez descumpridas estas obrigações, o Município deve proceder a aplicação do IPTU progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos (art. 7º).

Os valores das alíquotas serão fixados em lei municipal específica e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15%.

Se em cinco anos não for atendida a obrigação, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima até que seja cumprida e garantida a prerrogativa do Município proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública.

O patamar máximo da alíquota de 15%, permanece nesse percentual e para alguns Municípios, poderá permanecer anualmente, pois a desapropriação é facultativa.

Poderá haver inclusive uma operação consorciada como o próprio poder público, uma figura interessante de incorporação imobiliária, com a participação do Município. Entrega-se a propriedade para o Município e em troca recebe lotes ou unidade edificadas pelo Município, para que possa dar cumprimento a edificação ou parcelamento compulsórios.

O Estatuto veda a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva no tempo.

O Município tem o prazo de noventa dias, a partir da entrada em vigor do Estatuto, para fixar, por lei, prazos para a expedição de diretrizes de empreendimentos urbanísticos, aprovação de projetos de parcelamento e de edificação, realização de vistorias e expedição de termo de verificação e conclusão de obras.

O Plano Diretor é obrigatório para o Município que pretenda instituir o IPTU progressivo no tempo.

A delimitação das áreas urbanas onde poderá ser aplicado o parcelamento, edificação ou utilização compulsórios, considerando a existência de infra-estrutura e de demanda para utilização, é um dos requisitos precípuos do Plano Diretor da Cidade.

A lei que instituir o Plano Diretor deverá ser revista, pelo menos, a cada dez anos, e deve englobar o Município como um todo, alcançando todas as diretrizes previstas no Estatuto.

Assim, os técnicos dos órgãos competentes devem verificar se o Plano Diretor em vigor cumpre o estabelecido no Estatuto e providenciar legislação municipal que individualize os imóveis que não cumprem as diretrizes urbanísticas previstas.

Este estudo é imprescindível uma vez que o Estatuto é muito abrangente e subjetivo no que tange às definições destas diretrizes, até porque é uma lei que abrange os mais diversos tipos de municípios. O artigo 2º elenca em dezesseis incisos tais diretrizes, por exemplo:

VI – ordenação e controle do uso do solo, de forma a evitar:

- a) a utilização inadequada dos imóveis urbanos;
- b) a proximidade de usos incompatíveis ou inconvenientes;
- c) o parcelamento do solo, a edificação ou o uso excessivos ou inadequados em relação à infra-estrutura urbana;
- d) a instalação de empreendimentos ou atividades que possam funcionar como pólos geradores de tráfego, sem a previsão da infra-estrutura correspondente;
- e) a retenção especulativa de imóvel urbano, que resulte na sua subutilização ou não utilização;
- f) a deterioração das áreas urbanizadas;
- g) a poluição e a degradação ambiental;

Verifica-se, assim, que somente um estudo técnico demonstrará quais os tipos de imóveis que serão considerados subutilizados; se áreas vagas ou agrícolas; se estacionamentos ou postos de gasolina; se os imóveis onde estejam localizadas antenas de estação rádio base de celulares são de uso inconveniente ou de poluição ambiental, dentre tantos outros casos.

Frisa-se também que o Estatuto dá ênfase à gestão democrática da cidade, fazendo com que todas as diretrizes sejam debatidas com a participação da população e de associações representativas da comunidade, com a promoção de audiências e consultas públicas, etc.

Ante o aduzido, conclui-se que a aplicação do IPTU de forma progressiva no tempo, bem como dos demais instrumentos tributários, não é simples nem tampouco imediata e passa forçosamente por um estudo urbanístico cuidadoso.

CONCLUSÃO

1. A tributação possui características distintas conforme o modelo estatal em que é aplicada. No Brasil, os direitos individuais deram lugar à constitucionalização dos direitos sociais, sendo o Brasil um Estado Social, nos termos da Constituição de 1988.

O sistema constitucional brasileiro busca a igualdade material, uma igualdade através da lei, objetivando-se a realização da justiça distributiva e o desenvolvimento econômico social, visando o bem-estar coletivo no Estado, tendo a tributação um fim maior do que a mera arrecadação de numerário para os cofres públicos.

Tem-se uma nova modelagem tributária, buscando-se a instrumentalização e concretização da justiça social e, por consequência, da justiça fiscal.

O que deve prevalecer é o Estado Social Democrático de Direito, pautando-se o Brasil nos fins máximos da República Federativa, dentre eles, a realização de uma sociedade justa, livre e solidária, visando-se erradicar a pobreza e promover a igualdade social (art. 3º, incisos I e III da CF). Diante da realidade sócio-econômica do país, verifica-se que um dos principais fins do Estado, é promover uma melhor distribuição de riquezas, minorando, com isto, as iniquidades brutais existentes.

2. No Brasil, tem-se a propriedade vinculada à sua função social, princípio informador do imposto predial e territorial urbano, função social esta que está entre os direitos e garantias individuais, sendo cláusula pétrea. A função social da propriedade foi também mantida entre os princípios da ordem econômica, abrangendo toda a atividade econômica, inclusive a desenvolvida pelo Estado, tendo-se por fim assegurar a existência digna e a justiça social, sendo um elemento de transformação social.

A função social da propriedade é um conceito dinâmico, estando vinculada a variáveis de tempo e espaço, devendo ser considerado o momento de sua interpretação e a consonância com os direitos sociais.

Nos termos dos artigos 5º, inciso XXIII, 170, inciso III, 145, § 1º, 156, § 1º e incisos I e II, 182, § 2º e § 4º, inciso II, a propriedade urbana está totalmente

atrelada à função social e, dentre os instrumentos de realização desta, está o Imposto Predial e Territorial Urbano, que pode apresentar finalidade preponderantemente fiscal ou extrafiscal, tendo o Município o poder-dever de utilizar a progressividade no momento da tributação para atender o preceito constitucional.

A função social da propriedade que informa o Imposto Predial e Territorial Urbano deve ser entendida em sua conotação ampla, isto é, tanto na aplicação do Imposto, com finalidade fiscal, como extrafiscal, esta realizando-se através de uma progressividade no tempo instituída para atender a reordenação da cidade, através de um Plano Diretor, que inibe a utilização de imóveis não edificadas, não utilizados ou subutilizados, (aqui uma subutilização restrita à questão do aproveitamento espacial do imóvel, art. 182, § 4º, II da CF/88). É possível ainda uma tributação extrafiscal, com diferenciação de alíquotas, pelo uso ou localização dos imóveis, instituída para atender outras questões urbanística e ambientais que se manifestarem no âmbito do interesse local dos Municípios (art. 156, §1º, inciso II da CF).

Já a função social da propriedade que informa a instituição do Imposto Predial e Territorial Urbano com finalidade fiscal, manifesta-se também através da progressividade, aqui considerado o valor venal do imóvel urbano, cujo fundamento é o dever fundamental de pagar tributos de forma isonômica, e com respeito ao princípio da capacidade contributiva, sem olvidar da manutenção do Estado, que deve ser efetivada por uma sociedade livre, justa e solidária.

3. Para que se tenha uma correta interpretação do Imposto Predial e Territorial Urbano, necessário se faz a análise sistemática do ordenamento constitucional brasileiro, pois a idéia de sistema jurídico justifica-se a partir dos mais elevados valores do direito, o princípio da justiça e o princípio da igualdade, devendo-se preservar a unidade substancial do sistema, não se podendo permitir um fracionamento interpretativo restrito, sob pena de inconstitucionalidade e ilegalidade.

4. Considerando que o sistema constitucional brasileiro é aberto, com estrutura dialógica, assimilando as mudanças da sociedade e adaptando-se para atender com justiça as novas necessidades que se impuserem, os princípios gerais de direito, que o definem, não podem ser desprezados, sob pena de quebra de todo o sistema jurídico.

5. Os princípios possuem uma relevante carga axiológica, fazendo-se

necessário para sua interpretação, a consciência do Estado desenhado pela Constituição Federal vigente e pelos valores por ela perseguidos. Não se trata de uma hierarquia normativa de princípios, mas sim, de uma hierarquia axiológica, eis que vigora o princípio da unidade normativa da Constituição, podendo-se falar em princípios e subprincípios, aqueles portadores de relevantes valores que informam estes.

6. O Imposto Predial e Territorial Urbano é informado por diversos princípios, dentre eles, o da República, que se manifesta como sendo a forma de governo em que o povo governa no interesse do povo, sendo que o postulado condicional do desenvolvimento do regime republicano é a igualdade.

7. Também o princípio federativo é de fundamental aplicabilidade, pois o Município é ente Federado, nos termos dos arts. 1º e 18 da Constituição Federal, nele se plasmando, também, a competência e autonomia tributária municipal.

8. Dentre os elementos constitutivos do Estado Federativo, está a autonomia municipal, que é clausula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, inciso I, pois se diminuída, afeta o federalismo descentralizado instituído no Brasil. No âmbito dessa autonomia está o delineamento da competência tributária para instituir o Imposto Predial e Territorial Urbano, com alíquotas progressivas preponderantemente fiscais e extrafiscais.

9. Também há que ser observado para a instituição do Imposto Predial e Territorial Urbano, o princípio da tripartição de funções, pois ao poder legislativo municipal cabe a instituição do imposto, mas ao poder executivo municipal cumpre a regulamentação da lei tributária, a efetivação da exação tributária e sua concretização no mundo fenomênico, através do lançamento tributário, apurando-se a base calculada do IPTU, sob pena de inconstitucionalidade.

10. No que tange ao princípio da legalidade, o mesmo é um dos princípios basilares da tributação, neste âmbito se manifestando como princípio da estrita legalidade, não havendo qualquer exceção quanto à instituição de tributos, afiançando a concretização do Estado Social Democrático de Direito. Para garantir efetivamente a Democracia, a Federação e a República, através da preservação da segurança jurídica, a legalidade deve para isto estar atrelada à realidade social, só se legitimando quando observados os princípios da igualdade e da justiça social.

11. O princípio da igualdade material é o sustentáculo do estudo sistemático

do Imposto Predial e Territorial Urbano. Trata-se de princípio nuclear, que fundamenta o Estado Social Democrático de Direito; é o princípio que o legitima, pois sem ele não há República, não há Federação e não há Democracia, sendo, portanto, cláusula pétrea.

Sendo assim, o fator fundamental para se atingir a igualdade é sua concretização no plano factual que, no campo do direito tributário, se manifesta através da observância do princípio da capacidade contributiva, visando uma tributação justa, auxiliando a concretização do governo republicano, e aplicando-se a todos os impostos. Portanto, se aplicando inegavelmente ao Imposto Predial e Territorial Urbano, sob pena de assim não se entendendo, haver quebra incorrigível do Sistema.

12. Dentre os princípios constitucionais tributários que regem diretamente o Imposto Predial e Territorial Urbano, tem-se o princípio da capacidade contributiva, o qual é a manifestação do princípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário, previsto no art. 145, § 1º da Constituição Federal. Possui total juridicidade, devendo ser contextualizado no âmbito da ciência do direito, sendo norma de natureza preceptiva, como o é o princípio da isonomia.

Este princípio deve ter seu conteúdo dissecado. Apresenta-se como capacidade contributiva absoluta ou objetiva e capacidade contributiva relativa ou subjetiva, aquela se manifestando através dos fatos que demonstrem conteúdo econômico (hipótese de incidência tributária, critério material), e esta representando a distribuição da carga tributária de forma isonômica, situada no mandamento da norma (base de cálculo e alíquota).

Sendo assim, a capacidade contributiva se manifestará em todos os impostos, pois sempre impregnará tanto a hipótese de incidência da norma tributária, no caso o critério material, quanto a consequência, no caso o critério quantitativo, tendo como fim precípuo, a realização de igualdade material, e instrumentalizando-se através dos princípios da progressividade e da seletividade.

É sob o enfoque da estrutura da norma jurídica tributária que se deve verificar o princípio da capacidade contributiva, pois sua manifestação é jurídica e não financeira, informando todos os impostos, dentre eles, o Imposto Predial e Territorial Urbano.

No Imposto Predial e Territorial Urbano será possível verificar a aplicação

do princípio da capacidade contributiva, tanto no seu aspecto absoluto ou objetivo, que é no caso, o signo presuntivo de riqueza, eleito como sendo o patrimônio, quanto no seu aspecto subjetivo ou relativo, que se dá quando da existência de relação jurídica tributária, impondo uma correta distribuição da carga tributária, por meio da mensuração isonômica da base de cálculo, que no caso do IPTU, é o valor venal do imóvel e da aplicação de alíquotas, progressivas preponderantemente fiscais e extrafiscais, estas diferenciadas conforme o uso e a localização dos imóveis urbanos, ou progressivas no tempo. Desse modo, a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao Imposto Predial e Territorial Urbano é preceito inafastável, pois integrado à normatividade do imposto.

13. O princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório, tem aplicação bastante clara ao IPTU, sendo evidente no caso de alíquota de 100%, mas se tornando complexa sua constatação quando a alíquota gira em torno de 5%, 10% ou 15%.

Deve-se, no entanto, se ter como base o resguardo do direito de propriedade, devendo a renda obtida com o imóvel garantir a sua preservação, sua utilização e aproveitamento adequados, sendo ainda imperioso que o valor venal atribuído ao imóvel urbano esteja adequado à realidade de mercado, considerando situações normais de negociação.

Ainda quanto à vedação de tributo com efeito confiscatório, o mesmo é um princípio que protege a liberdade, preservando o direito de propriedade, não se confundindo com a capacidade contributiva, mas impedindo a tributação além desta, sendo por via de consequência uma limitação também, a tributação progressiva excessiva, garantindo o próprio sistema tributário, diante do resguardo de sua manutenção.

14. O princípio do mínimo vital é também princípio de fundamental importância, aplicável ao Imposto Predial e Territorial Urbano.

Os fundamentos do mínimo de existência, são a dignidade da pessoa humana, a solidariedade social, a liberdade, a igualdade e a capacidade contributiva no seu aspecto negativo.

Quanto à caracterização do princípio, é o mesmo uma limitação constitucional ao poder de tributar, pois ele protege a capacidade econômica mínima, inexistindo neste caso capacidade contributiva.

Aplica-se o princípio, no caso do Imposto Predial e Territorial Urbano àquela parcela do patrimônio imóvel urbano que se destina e resguardar a existência digna do indivíduo, no caso, a habitação com condições básicas para o desenvolvimento de suas atividades pessoais e de seus dependentes.

Portanto, o IPTU deverá ter uma redução da base imponible, assegurando com isto, a não incidência tributária sobre o valor correspondente à manutenção de uma habitação com condições básicas de sobrevivência, estendendo-se tal benefício para todos os imóveis utilizados como moradia habitual, atendendo-se com isto, a generalidade tributária.

Há, ainda, quanto ao mínimo vital, a necessidade de personificação dos impostos sobre o patrimônio, reduzindo também a base de cálculo em função da idade avançada do sujeito passivo, quando proprietários de um único imóvel para moradia, mesmo porque a personificação de todos os impostos é hoje uma constante verificável.

15. Quanto ao princípio da progressividade, momento em que a alíquota do imposto deve ser maior, quanto maior a base de cálculo a ser considerada, tem-se que o mesmo é efetivamente um princípio-garantia, assegurando a capacidade de contribuir e atendendo de forma mais adequada a igualdade e os fins do Estado brasileiro de manter uma sociedade livre, justa e solidária, erradicando a pobreza e reduzindo as desigualdades sociais, instrumentalizando o Estado Social Democrático de Direito circunscrito no bojo da Constituição Federal Brasileira, possibilitando uma melhor redistribuição da renda nacional.

Conforme salientado, a progressividade no IPTU poderá ter cunho finalístico fiscal e extrafiscal.

A progressividade fiscal está atrelada aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, do mínimo vital, do não-confisco e da função social da propriedade, estando esta ligada, especificamente, ao dever fundamental de pagar tributos, fazendo com que o detentor de riqueza colabore igualmente com a manutenção dos cofres públicos, e atendendo a uma sociedade justa, livre e solidária, estando expressamente prevista no art. 156, § 1º, inciso I do texto supremo.

A progressividade extrafiscal visa outros fins como o econômico, o social, ou o político, sendo relegado a segundo plano o fim arrecadatório, e encontrando como

limitações a garantia do mínimo vital e do não-confisco.

Diante das implicações do modelo estatal vigente, da propriedade vinculada à sua função social, da necessidade de uma interpretação sistemática do ordenamento constitucional e das implicações principiológicas decorrentes do sistema para o IPTU, verifica-se que este imposto jamais poderá ser interpretado sem estar ele aliado aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, ambos princípios determinantes, e que foram, equivocadamente, afastados deste imposto pelo Supremo Tribunal Federal, além é claro dos demais princípios abordados, que não foram objeto de impasse quanto à respectiva aplicação.

16. Para o delineamento completo do IPTU duas outras análises foram imprescindíveis. A primeira delas é decorrente de implicações *lato sensu*, isto é, envolvendo: uma visão histórica do imposto; a competência tributária para a sua instituição; se o IPTU deve ser classificado como imposto direto pessoal ou real; a imprestabilidade do direito estrangeiro para determinar a forma de tributação do IPTU no Brasil; e a análise da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária, em seu aspecto genérico. Diante das premissas genericamente delineadas, fez-se o estudo do IPTU nas suas implicações *strictu sensu*, através da análise da regra-matriz de incidência do IPTU propriamente dito e de suas implicações casuísticas.

17. Historicamente o IPTU é um dos mais antigos impostos do Brasil e do mundo. Em nosso país, o marco histórico é 19 de maio de 1799, quando o IPTU era denominado "décima urbana", instituído pela Rainha D. Maria sobre as casas das cidades marítimas, só vindo a ser efetivamente instituído no Brasil em 1808, com a chegada da família real portuguesa, através do alvará de 27 de junho de 1808, pelo príncipe regente D. João VI.

Com a Constituição de 1891, o IPTU era de competência das Províncias e passou a ser dos Estados, somente passando a ser de competência dos Municípios com a Constituição de 1934, mas mantendo-se dois impostos, o territorial e o predial, gravando o mesmo objeto (a propriedade imobiliária).

Foi com o advento da Emenda Constitucional nº 18 de 01.12.1965, que unificou-se o IPTU em um só imposto, tendo sido a base de cálculo unificada nos termos da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional.

A Constituição Federal de 1988, previu no art. 156, inciso I, a competência

do Município para instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, podendo o mesmo ter alíquotas progressivas fiscais (art. 156, §1º, inciso I), ou extrafiscais diferenciadas, conforme o uso e a utilização (art. 156, § 1º, inciso II da CF, nos termos da redação dada pela Emenda Constitucional nº 29/00), e progressivas no tempo, nos termos do art. 182, §4º, inciso II da CF, este regulamentado pela Lei Federal nº 10.257 de 10.07.2001, também denominada "Estatuto da Cidade".

18. A competência tributária é indelegável, irrenunciável e incaducável, devendo os entes tributantes limitarem o seu poder de tributar diante das imunidades tributárias que, por sua vez, são normas contidas no bojo da Constituição Federal, as quais estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos.

Dentre as imunidades existentes, as que têm implicação direta com o IPTU são: a imunidade recíproca (art. 150, inciso VI, letra "b" da CF); a imunidade dos partidos políticos, e das instituições educacionais ou assistenciais (art. 150, inciso VI, letra "c" da CF).

Ainda quanto à competência tributária, quando houver conflito, cabe à lei complementar estabelecer a diretriz a ser seguida. Este papel é desempenhado pela Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional, que possui *status* de lei complementar.

Sendo assim, no que tange à competência tributária municipal, prevista nos arts. 156, inciso I e 30 da CF, prevê corretamente o Código Tributário Municipal, no art. 32, o que é zona urbana, evitando, com isto, que haja conflito dos Municípios com a União, que possui competência de instituir Imposto Territorial Rural, sobre zona rural.

19. Quanto à classificação do IPTU em imposto real ou pessoal, trata-se de classificação econômica e não jurídica, pois se considera a repercussão econômica do fato, desprezando-se a estrutura de norma tributária.

Da análise da estrutura da norma tributária tem-se: a) na hipótese de incidência, mais especificamente no critério material, um fato signo presuntivo de riqueza, e b) no mandamento, a distribuição da carga tributária de forma isonômica, dimensionada pela base de cálculo e pela alíquota.

Quando se diz que um imposto é real ou pessoal se está considerando o fato signo presuntivo de riqueza, isto é o fato econômico (se se tem um patrimônio

ou uma renda). Esta análise é feita no âmbito da hipótese tributária, no critério material. Já, a análise da existência ou não da capacidade contributiva do contribuinte é feita quando da relação jurídica tributária, que se origina da ocorrência de um fato jurídico e deve ser entendida como um laço exclusivamente pessoal, inter-humano, nunca um vínculo entre pessoa e coisa. Dá-se, portanto, no conseqüente, no mandamento da norma, quando se fez a mensuração do imposto a ser pago, através da apuração da base de cálculo e da alíquota.

Sendo assim, jamais se poderá afastar do IPTU, a aplicação do princípio da capacidade contributiva com o argumento de o mesmo ser um imposto real pois, se assim se fizer, estar-se-á a desprezar a estrutura normativa do mesmo, a qual necessita de mensuração isonômica do conseqüente normativo, sob pena de inconstitucionalidade.

Não se pode ainda desprezar que, num Estado Social Democrático de Direito, a personalização dos impostos é fator premente e que tem se mostrado uma constante na prática da tributação. Atualmente, não há mais que se falar em impostos reais e pessoais sob pena de evidente equívoco sendo, portanto tal classificação juridicamente superada. Mostra-se, assim, pálido e fraco o entendimento que afasta o princípio da capacidade contributiva do IPTU por ser o mesmo um tributo real pois despreza, além da estrutura normativa do imposto, o que estabelece o texto supremo, nos seus artigos, 5º, 145, § 1º, 156, § 1º, 150, inciso II, e art. 3º, incisos I e III.

20. Para a análise do IPTU todas as premissas devem ser consideradas, dentre elas, a imprestabilidade do direito estrangeiro para orientar a interpretação do respectivo imposto no Brasil. Em que pese o IPTU envolver princípios universais como o da igualdade e da capacidade contributiva, o mesmo possui regra-matriz de incidência própria, delimitada pelo ordenamento jurídico nacional.

O ordenamento constitucional pátrio deve ser a nau jurídica eleita para se obter as respostas às indagações que se formam quando do estudo do IPTU, principalmente no que tange à eleição do critério quantitativo aplicável ao imposto.

21. Analisando-se a norma jurídica, conclui-se que esta é construída e elaborada pelo jurista, que estabelece a montagem de sua estrutura, ao debruçar-se sobre os textos legais, sendo tema nuclear da ciência do direito.

No direito há sempre normas jurídicas expressadas através da linguagem,

correspondendo o enunciado da proposição normativa a um dever ser: "se A então dever ser B".

O direito positivo é um conjunto de linguagem de cunho prescritivo, e a ciência do direito também é um conjunto de linguagem, mas uma linguagem de cunho descritivo, explicativo do direito positivo.

Para se interpretar o direito positivo deve-se utilizar os recursos da semiótica, em seus três planos: o sintático, em que se tem a relação dos signos com outros signos; o semântico, a relação dos signos com os seus significados; e o pragmático, relação dos signos com os seus usuários.

Sendo assim, a interpretação sistemática, se bem empregada, pode ser considerada a interpretação ideal, por conter os três planos apontados.

As normas jurídicas tributárias podem ser classificadas segundo o seu grupo institucional, sendo as de sentido amplo, as que estabelecem princípios e as regras que contêm providências administrativas e a norma tributária em sentido estrito, aquelas que tratam da incidência tributária, a regra-matriz de incidência, que normatiza o comportamento das pessoas.

22. Para a análise da estrutura da regra-matriz de incidência da norma jurídica tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano, adotou-se como marco teórico, os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, inspirado na doutrina Kelseniana da norma dupla, dividindo-se em norma primária ou endonorma, e norma secundária ou perinorma, ambas possuindo uma mesma estrutura lógica: uma hipótese, descritora do fato e uma consequência, que prescreve uma relação jurídica.

A hipótese, que é a descrição objetiva do fato, compõe-se dos critérios material, espacial e temporal, e o consequente, que é a prescrição de uma relação jurídica, compõe-se dos critérios pessoal, sujeito ativo e sujeito passivo e quantitativo, formado pela base de cálculo e alíquota.

23. O critério material é o núcleo da hipótese de incidência; é um comportamento pessoal, descrito por um verbo pessoal e transitivo, seguido de um complemento, que poderá ser objeto direto ou indireto, como por exemplo "ser proprietário de imóvel urbano".

O critério espacial é a identificação do lugar onde deve ocorrer o fato jurídico tributário descrito na hipótese, não se confundindo com o campo de validade da lei.

O critério temporal é a identificação exata do momento em que acontece o fato descrito na norma jurídica.

O critério pessoal identifica os sujeitos da relação jurídica tributária, isto é, o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

O critério quantitativo possibilita, através dos dados fixados pelo legislador, apurar o *quantum* devido a título de tributo, a partir da conjugação da base de cálculo e da alíquota.

24. Apesar da adoção da visão estruturalista Kelseniana da norma jurídica tributária, deve-se também considerar-se o direito em sua perspectiva completa, isto é, não só estrutural, como funcional, nos termos do ensinamento de Norberto Bobbio, analisando-se tanto a função fiscal como extrafiscal do tributo, bem como a aplicação da progressividade. Verifica-se que a norma possui uma função promocional das condutas desejadas, implementadas através dos diversos instrumentos manejados pelo Estado, dentre eles, a relação tributária, especificamente no caso do IPTU, estando devidamente estruturado, possuindo premissas funcionais a serem observadas, seja sob um contexto fiscal ou extrafiscal, ambos informados pela função social da propriedade.

25. A tipificação do Imposto Predial e Territorial Urbano, segundo critérios da regra-matriz de incidência tributária, assim se apresenta: I - Hipótese de incidência tributária: a) critério material: ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor *ad usucapionem* de imóvel urbano; b) critério espacial: localizado na zona urbana do Município; c) critério temporal: a lei municipal estabelece, normalmente dia 1º de janeiro de cada ano. II – Conseqüência tributária: a) critério pessoal: o sujeito ativo é o Município e o sujeito passivo é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor *ad usucapionem* de imóvel urbano; critério quantitativo: a base de cálculo é o valor venal do imóvel urbano e a alíquota é a estabelecida por lei municipal, podendo ser progressiva fiscal e ter fim extrafiscal, esta diferenciada em razão do uso ou da localização do imóvel urbano, ou progressiva no tempo.

26. O Código Tributário Nacional não ampliou a materialidade da hipótese de incidência do IPTU, ao contemplar não só a propriedade, mas também a posse e o domínio útil, sendo este tributado por ser uma quase-propriedade, e a posse apenas quando for a exteriorização da propriedade.

27. Quanto ao critério temporal do IPTU, no caso da legislação municipal

silenciar sobre a data da ocorrência do fato jurídico tributário, deve-se considerar ocorrido no dia 1º de janeiro de cada ano, não se devendo confundir a data de pagamento do tributo com o critério temporal, por se tratarem de situações diversas que, normalmente, não coincidem.

28. O critério espacial do IPTU caracteriza-se como sendo a zona urbana do Município, sendo que a mesma é determinada pelo art. 32 do CTN, § 1º, incisos I a V e § 2º, disposição legal válida pois em consonância com o art. 146 da CF, prevalecendo assim, os critérios de localização e da equivalência.

Quanto à liberação de área rural para urbana, efetuada pelo INCRA, a mesma não pode impedir, no caso de existência de lei municipal, a incidência tributária do IPTU, se restar verificado o preenchimento dos requisitos constantes do art. 32 do CTN, diante da automática transferência da competência tributária para o ente municipal, nos termos do art. 156, inciso I da Constituição Federal.

29. Quanto ao critério pessoal do IPTU verifica-se que o Sujeito Ativo é o Município mas, nos termos do art. 147 da CF, também figurará nesta condição o Distrito Federal em seu território, por não ser dividido em Municípios e a União, em Território Federal, quando este não for dividido em Municípios.

A sujeição passiva do IPTU pode se dar através do Contribuinte que participou do fato descrito na hipótese de incidência tributária, o proprietário, o detentor da posse *ad usucapionem* ou o detentor do domínio útil, cabendo ao Município eleger alternativamente ou supletivamente, conforme lei municipal, o possuidor ou o proprietário. Pode se dar, também, através do responsável tributário, decorrente de expressa previsão legal, cabendo ao legislador municipal disciplinar a responsabilidade tributária no campo do IPTU.

30. Quanto à base de cálculo do IPTU cabe ao legislador municipal ao instituir este imposto, dispor sobre os critérios avaliadores dos imóveis e fixar parâmetros a serem adotados pela autoridade lançadora para a aferição do valor venal do imóvel urbano, podendo o lançamento ser feito de forma individual ou por presunções relativas, baseadas nas Plantas Genéricas de Valores.

A correta avaliação dos imóveis é extremamente relevante para fins de tributação isonômica, devendo ser feita em intervalos curtos, anualmente, não podendo ultrapassar mais de cinco anos, diante da variação sazonal da valorização e desvalorização dos imóveis, por meio de aprimoramento dos mecanismos

utilizados, como cadastros, coleta de dados, sanções para informações incorretas ou desatualizadas dos sujeitos passivos do imposto. Aprimorando-se a capacidade gestora e planejadora dos Municípios, pode-se obter uma base de cálculo verídica para o IPTU, o que vai ao encontro dos princípios da igualdade, capacidade contributiva, do não-confisco, da não tributação do mínimo vital, da autonomia municipal e da função social da propriedade.

Deve-se diferenciar a base de cálculo da base calculada do IPTU, sendo que a lei edita critérios abstratos da base de cálculo, enquanto que o ato administrativo de lançamento estabelece o valor concreto segundo os critérios abstratos (base calculada). Entendimento diverso implica em desrespeito ao princípio da tripartição de funções, estabelecendo-se verdadeira inconstitucionalidade.

31. Quanto às alíquotas aplicáveis ao IPTU, tem-se que, na República Federativa do Brasil, os Municípios, segundo a competência e a autonomia que lhes foram outorgadas pela Constituição, têm o poder-dever de instituir ou majorar o Imposto Predial e Territorial Urbano, por meio de lei, estabelecendo as respectivas alíquotas, as quais só poderão ser limitadas pelo que determina o ordenamento jurídico constitucional brasileiro. Isto é, tais alíquotas deverão atender ao princípio da igualdade, da capacidade contributiva, da não tributação do mínimo vital, do não-confisco, da função social da propriedade e os fins da República Federativa do Brasil, consolidando uma sociedade justa, livre e solidária, erradicando a pobreza e reduzindo as desigualdades sociais.

As alíquotas do IPTU poderão ser progressivas com finalidade preponderantemente fiscal (art. 156, § 1º, inciso I) e possuir finalidade preponderantemente extrafiscal (art. 156, §1º, inciso II e 182, §4º, inciso II).

A progressividade das alíquotas do IPTU com fim preponderantemente fiscal (art. 156, § 1º, inciso I) atende uma função social vinculada ao abastecimento dos cofres públicos em busca do atendimento do bem comum, vinculada à capacidade contributiva do contribuinte, procurando assegurar a igualdade material através de uma justiça redistributiva, podendo ser implementada através de lei municipal ordinária, independentemente da existência de Plano Diretor.

O IPTU poderá ainda, possuir alíquotas diferenciadas com finalidade preponderantemente extrafiscal, para o fim de atender o interesse local dos

Municípios, dependendo apenas de lei municipal para ser implementada, a qual deverá ser compatível com o Plano Diretor. No caso de ser o mesmo existente, deve ser dotado de uma extrafiscalidade genérica, visando o cumprimento da função social da propriedade urbana, cujas alíquotas serão diferenciadas em razão do uso e da localização, atendendo as questões ambientais e sociais, impostas pelo bem-estar coletivo, nos termos do art. 156, § 1º, inciso II da CF.

As alíquotas do IPTU poderão, ainda, serem progressivas no tempo, extrafiscalidade específica, visando coibir a não edificação, a não utilização e a não subutilização espacial dos imóveis, de acordo com a função social determinada no Plano Diretor dos Municípios, atendendo ao potencial mínimo construtivo dos imóveis urbanos (art. 182, § 4º, inciso II).

O IPTU com alíquotas progressivas no tempo, pode ser implantado pelos Municípios brasileiros que possuam Plano Diretor, nos termos do que estabelece a Lei Federal nº 10.257 de 10.07.2001, denominada "Estatuto da Cidade", que especifica as diretrizes gerais da política urbana, regulamentando os artigos 182 e 183 da CF.

Se o texto legal for considerado no contexto da totalidade do ordenamento jurídico constitucional brasileiro e, na sua coerência interna, cuja interpretação sistemática da linguagem normativa, embasada na semiótica, leva à conclusão de tratar-se a República Federativa do Brasil, de um Estado constitucionalizado como Social Democrático de Direito, onde o que se busca é igualdade. Conclui-se, assim, que o IPTU só pode ser instituído, no caso de tributação preponderantemente fiscal, se atender aos princípios da igualdade material, da capacidade contributiva, do mínimo vital, do não-confisco, da função social da propriedade, esta signo presuntivo de riqueza, que se vincula à manutenção do Estado, diante do dever fundamental de se pagar tributos, calcado na realização de uma sociedade justa, livre e solidária, com a erradicação da pobreza e reduzindo as desigualdades sociais, através de uma tributação que leve a uma melhor redistribuição de riquezas, não só sendo possível estabelecer-se o IPTU com alíquotas progressivas para realizar este fim, como devendo-se assim proceder no Estado brasileiro.

Ainda dentro do contexto do ordenamento jurídico nacional, conclui-se que o entendimento do Supremo Tribunal Federal, *data maxima venia*, é equivocado, eis que o IPTU no Brasil é imposto cuja função social da propriedade tem conotação

ampla, instrumentalizando a realização dos fins máximos do Estado brasileiro. Tais fins não podem ser rechaçados sob pena de inconstitucionalidade em grau máximo, explicitando a Emenda Constitucional nº 29/2000 os preceitos que já estavam contidos na Constituição Federal, mas que diante da renitência na involução cultural e social, não se pôde tornar efetiva, impondo-se agora, expressa e literalmente, para a implementação de uma sociedade, livre, justa e solidária, tendo como princípio informador de todo o direito, *a igualdade*.

REFERÊNCIAS

- 1 AGÜERO, Antonia Agulló. Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 11, n. 42, p. 36-71, jul./set. 1987.
- 2 _____. La prohibición de confiscatoriedad en el sistema tributario español. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 11, n. 42, p. 28-34, out./dez. 1987.
- 3 ALBUQUERQUE, Xavier de. Imposto predial e territorial urbano. Atualização da base de cálculo - plantas de valores. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 7, n. 25-26, p. 37-64, jul./dez. 1983.
- 4 ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- 5 ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Comentários. In: MEDAUAR, Odete; ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. [coord.]. **Estatuto da Cidade: Lei 10.257**, de 10.07.2001. São Paulo: RT, 2002. p. 29-82.
- 6 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.
- 7 AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.
- 8 ARISTÓTELES. **A política**. Trad. Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Martins Fontes, 1992.
- 9 ARZUA, Heron. IPTU – Conceito de "Imóvel Urbano" no CTN, no Decreto-Lei 57/66 e na Lei 5.868/72. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, a. 3, n. 9-10, p. 338-340, jul./dez. 1979.
- 10 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- 11 _____. Imposto predial urbano (IPU): planta de valores. **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, São Paulo, v. 1, p. 163-202, 1978.
- 12 _____. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 93, p. 233-238, jan./mar. 1990.
- 13 _____. _____. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 15, n. 56, p. 75-83, abr./jun. 1991.
- 14 _____. Progressividade e capacidade contributiva. In: ATALIBA, Geraldo; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio [coord.]. **Princípios constitucionais tributários. Aspectos práticos – aplicações concretas**. Separata de: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, p. 49-54, 1991.
- 15 _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- 16 _____. **República e Constituição**. 2. ed. atual. por: Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001.
- 17 BACELLAR FILHO, Romeu F. **Princípios constitucionais do processo**

administrativo disciplinar. São Paulo: Max Limonad, 1998.

18 BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** Trad. José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Atlântida, 1977.

19 BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

20 _____. **Uma introdução à ciência das finanças.** 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

21 _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 7. ed. atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

22 BALERA, Wagner. Capacidade contributiva no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade contributiva.** São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1989. p. 233-275. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14)

23 BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU.** Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

24 BARBOSA, Rejane Batista de Souza. **O princípio da capacidade contributiva.** Curitiba, 2000. Dissertação (Mestrado em Direito – Universidade Federal do Paraná).

25 BARBOSA, Rui. **Oração aos moços.** Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1949.

26 BARRETO, Aires Fernandino; Aplicação do princípio da progressividade. In: CARVALHO, Paulo de Barros [coord.]. **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário.** São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 40-43.

27 _____. A progressividade nos impostos sobre a propriedade imobiliária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 2, n. 4, p. 165-181, abr./jun. 1978.

28 _____. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais.** 2. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 1998.

29 _____. Imposto predial e territorial urbano. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry [coord.]. **Comentários ao Código Tributário Nacional-2 – Direito Tributário-4.** São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 1-42.

30 _____. Imposto predial e territorial urbano: base de cálculo e alíquota. **Finanças Públicas Municipais**, São Paulo, a. 1, n. 1, p. 115-118, maio/jun. 1974.

31 _____. **Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana:** direito tributário. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

32 _____. Impostos sobre a propriedade imobiliária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 15, n. 58, p. 227-241, out./dez. 1991.

33 _____. IPTU – Base de cálculo e base calculada. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 3, n. 9-10, p. 304-307, jul./dez. 1979.

34 _____. Vedação ao efeito do confisco. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p. 96-106, [s.d.].

35 _____. MARTINS, Ives Gandra da Silva. A inconstitucionalidade da

progressividade prevista na EC 29/2000. In: PREIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). **IPTU, aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 44-83.

36 _____. MARTINS, Ives Gandra da Silva. IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda nº 29/2000 é inconstitucional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 80, p. 105-126, maio 2002.

37 _____. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985.

38 BARROSO, Luís Roberto. Princípios constitucionais brasileiros (ou de como o papel aceita tudo. **Revista Jurídica THEMIS**, Curitiba, n. 7, p. 26-39, out. 1991.

39 BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

40 _____. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

41 _____. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988. v. 1.

42 _____. _____. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2.

43 _____. _____. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. 1.

44 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

45 BERCOVICI, Gilberto. Constituição e superação das desigualdades regionais. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago [org.]. **Direito constitucional**: estudos em homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 74-107.

46 BERTALANFFY, Ludwig von. **Teoria geral dos sistemas**: aplicação à sociologia. Rio de Janeiro: FGV, 1976. (Série Ciências Sociais)

47 BLUM, Walter J.; KALVEN JR, Harry. **El impuesto progresivo**: un tema difícil. Trad. de Carlos Hernández de la Torre. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Ministerio de Hacienda, 1972.

48 BOBBIO, Norberto. **Dalla struttura alla funzione**. Nuovi studi di teoria del diritto. 2. ed. Milano: Edizioni di Comunità, Biblioteca di scienze umane – Diritto e Cultura Moderna 18, 1984.

49 _____. **Dicionário de política**. Tradução de Carmen C. Varialle. 7. ed. Brasília: UnB, 1995. v. 2.

50 _____. **Liberalismo e democracia**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Brasiliense, 1988.

51 BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 10. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 1995.

52 _____. **Curso de direito constitucional**. 11. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Malheiros, 2001.

53 _____. **Do Estado liberal ao Estado social**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

- 54 BORGES, José Souto Maior. Impostos estaduais e municipais: ICMS – IPTU – ISS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 60, p. 160-190, [s.d.].
- 55 _____. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 16, n. 59, p. 73-94, 1992.
- 56 _____. O IPTU como instrumento da política urbana. Separata de: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 60, p. 65-72, 1992.
- 57 _____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2001.
- 58 BOTALLO, Eduardo Domingos. Limitações do poder de tributar. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 13, n. 48, p. 51-62, abr./jun. 1989.
- 59 BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. IPTU. Caracterização do imóvel. Incidência do imposto. D.L. 57/66. RESP. 169.924/RS; Recurso Especial. 1998/0024007-1. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins. 16/11/2000. DJ, 04/06/2001, p. 00087.
- 60 _____. Supremo Tribunal Federal. RE-93850/MG. Relator: Min. Moreira Alves. 20.05.82. DJ 27-08-82, p. 08180. RTJ: V. 00105-01, p. 00194
- 61 _____. Supremo Tribunal Federal. AI 325.852 Agr/MG. Ag. Reg. no Agravo de Instrumento. Relatora Min. Ellen Gracie. 05.02.2002. DJ, 15.03.2002, p. 00037.
- 62 _____. Supremo Tribunal Federal. AI 353.180 Agr/RS. Ag. Reg. no Agravo de Instrumento. Relatora Min. Ellen Gracie. 16.08.2002. DJU, 27.09.2002 - ATA nº 30/2002.
- 63 _____. Supremo Tribunal Federal. Imposto Predial e Territorial Urbano. Fato gerador. RE-100.427/DF. Relator: Min. Carlos Madeira. 04.02.86. DJ, 07-03-86, p. 02841. RTJ, V. 01410-02, p. 00450.
- 64 _____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº 58-DF. Rel.: Min. Celso Mello. 14.12.90. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, n. 140, p. 747-752, jun. 1992.
- 65 _____. Supremo Tribunal Federal. RE 153.771-0 – MG – TP. Rel. Min. Moreira Alves. 05.09.97. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, v. 162, p. 726, nov. 1997.
- 66 _____. Supremo Tribunal Federal. RE 229.233-7-SP. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJU, 25-06-1999. Ata n. 20/99.
- 67 _____. Supremo Tribunal Federal. RE 95.973. Rel. Min. Rafael MAYER. 11.05.82. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, v. 102, p. 439, out. 1982.
- 68 _____. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 87.763-1. Rel. Ministro Moreira Alves. 07.06.79. DJU, 23.11.79.
- 69 _____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 75.294. Rel. Min. Luiz Galotti. 17.10.73. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, v. 67, p. 542, fev. 1974
- 70 _____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 87.763-1. Rel. Ministro Moreira Alves. 07.06.79. DJU, 23.11.79.
- 71 _____. Supremo Tribunal Federal. RP. 1077 – RJ. Rel. Min. Moreira Alves.

- 28.03.84. **Revista Trimestral de Jurisprudência**, Brasília, v. 112, p. 59, abr. 1985.
- 72 _____. Supremo Tribunal Federal. RE. 259.339-7 SP. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. 16.06.2000. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 60, p. 185, set. 2000.
- 73 _____. Supremo Tribunal Federal. RE. nº 253.571-MG. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. 07.12.99. **DJU**, n. 40, 25.02.00, Ata n. 4.
- 74 _____. Supremo Tribunal Federal. RE. 85.139. Rel.: Min. Thompson. **DJ**. 17.09.1976, p. 8.055.
- 75 BRITO, Edvaldo. IPTU com objetivos extrafiscais. **Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, a. 4, n. 13, p. 98-110, out./dez. 1995.
- 76 BRUYN JÚNIOR, Herbert Cornélio Pieter de. **O princípio do não-confisco**. São Paulo: Novas Conquistas, 2001
- 77 BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade na Constituição federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.
- 78 CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Trad. António Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996.
- 79 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.
- 80 CANTO, Gilberto de Ulhôa. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1989. p. 1-32. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14)
- 81 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1999.
- 82 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2001.
- 83 _____. **ICMS na Constituição**. 8. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2002.
- 84 _____. Impostos municipais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 14, n. 52, p. 150-164, abr./jun. 1990.
- 85 _____. IPTU – Planta de valores (valor venal e valor locativo). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 8, n. 29-30, p. 127-131, jul./dez. 1984.
- 86 CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra-matriz do ICM**. Tese de Livre Docência em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1981.
- 87 _____. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2000.
- 88 _____. ATALIBA, Geraldo [coord.]. **Curso de especialização em direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. v. 1.
- 89 _____. **Dificuldades jurídicas emergentes da adoção dos chamados "tributos fixos"**. São Paulo: CEAD-AIT-CEET- Resenha Tributária, 1975.
- 90 _____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

- 91 _____. Legalidade. In: ATALIBA, Geraldo; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio (coord.). **Princípios constitucionais tributários. aspectos práticos – aplicações concretas.** Separata de: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, p. 55-60, 1991.
- 92 _____. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 15, n. 55, p. 143-155, jan./mar. 1991.
- 93 CARVALHOSA, Modesto Souza Barros. **A ordem econômica na Constituição de 1969.** São Paulo: RT, 1972.
- 94 CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. **El principio de no confiscatoriedad: estudio en España y Argentina.** Madrid: Ciencias Jurídicas/McGraw-Hill, 1997.
- 95 CASTILHO, Paulo Cesar de. **Confisco tributário.** São Paulo: RT, 2002.
- 96 CASTRO, José Nilo de. **Direito municipal positivo.** Belo Horizonte: Del Rey, 1995.
- 97 CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **A Constituição Federal comentada.** Rio de Janeiro: José Konfino, 1948. v. 1.
- 98 _____. **Teoria do Estado.** Rio de Janeiro: Borsoi, 1958.
- 99 CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo no Estado contemporâneo e na Constituição de 1988.** São Paulo: RT, 1993.
- 100 _____. _____. 2. ed., rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2000.
- 101 _____. **A fiscalização abstrata de constitucionalidade no direito brasileiro.** São Paulo: RT, 1995.
- 102 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário.** 6. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- 103 _____. **Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição e ao código tributário nacional, artigo por artigo.** 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- 104 CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.** São Paulo: Dialética, 1997.
- 105 CORDEIRO, Antonio Menezes. Prefácio. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito.** 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996. p. lx-cxiv.
- 106 CORTI, Aristides Horácio M. De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad). In: BELSUNCE, Horácio A. García [coord.]. **Estudios de derecho constitucional tributario.** Buenos Aires: Depalma, 1994. p. 271-300.
- 107 COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 15, n. 55, p. 297-302, jan./mar. 1991.
- 108 _____. IPTU: Inexigência de proprietário injustamente desapossado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 3, p. 93-97, dez. 1995.
- 109 _____. IPTU: progressividade. **Revista de Direito Público**, São Paulo, a. 23, n. 93, p. 239-242, jan./mar. 1990.
- 110 COSTA, Antônio José da. **Da regra padrão de incidência do imposto sobre a**

propriedade predial e territorial urbana. Rio de Janeiro : Forense, 1985.

111COSTA, Paula Bajer Fernandes Martins da. Sobre a importância do poder judiciário na configuração do sistema da separação dos poderes instaurado no Brasil após a Constituição de 1988. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, a. 8, n. 30, p. 240-258, jan./mar. 2000.

112COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 1996.

113CUSTÓDIO FILHO, Ubirajara. **As competências do município na Constituição federal de 1988.** São Paulo: Celso Bastos, 2000.

114DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado.** 20. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

115_____. Estado de direito e cidadania. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago [org.]. **Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides.** São Paulo: Malheiros, 2001. p. 194-200.

116DANTAS, Ivo. **Princípios constitucionais e interpretação constitucional.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1995.

117DERZI, Misabel Abreu Machado. A isonomia, a propriedade privada e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 5, n. 15-16, p. 115-134, jan./jun. 1981.

118_____. Fundamentos da competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 4, n. 13-14, p. 99-113, jul./dez. 1980.

119_____. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 7. ed. rev. compl. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

120_____. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

121_____. Princípio da igualdade no direito e suas manifestações. In: ATALIBA, Geraldo; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio [coord.]. **Princípios constitucionais tributários: aspectos práticos – aplicações concretas.** Separata de: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, p. 162-194, 1991.

122_____; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.** São Paulo: Saraiva, 1982.

123DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça. Tributário. IPTU. Fixação de alíquotas. Apelação Cível nº 1998.01.1.012025-3. Rel. Des. Getúlio Moraes Oliveira. 05.06.2000. DJ, 20.09.2000.

124DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e due process of law.** Rio de Janeiro: Forense, 1986.

125_____. Mesa de debates. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 15, n. 56, p. 92-175, abr./jun. 1991.

126FABO, Diego Marín-Barnuevo. **La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF.** Madrid: Colex, 1996.

- 127FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea**: uma perspectiva da usucapião imobiliária rural. Porto Alegre: Fabris, 1988.
- 128FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 3. ed. São Paulo: RT, 1974.
- 129FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- 130FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária/MEC, 1975. v. 1.
- 131FERNANDES, Odmir. Comentários. In: FREITAS, Vladimir Passos de [coord.]. **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/96), ISS (DL 406/68), IPVA. São Paulo: RT, 1999.
- 132 FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Elementos de direito municipal**. São Paulo: RT, 1993.
- 133FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1987.
- 134FERREIRA, Pinto. A autonomia política dos municípios. **Revista de Direito Público**, São Paulo, a. 2, n. 7, p. 157-167, jan./mar. 1969.
- 135FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.
- 136FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Depalma, 1962. v. 1.
- 137FREITAS, Juarez. O intérprete e o poder de dar vida à Constituição: preceitos de exegese constitucional. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago [org.]. **Direito constitucional**: estudos em homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 226-248.
- 138FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Imposto predial e territorial urbano**. São Paulo: Malheiros, 2000.
- 139GARCÍA-PELAYO, Manuel. **Las transformaciones del Estado contemporáneo**. 2. ed. Madrid: Alianza, 1995.
- 140GIANNINI, Achille Donato. **Instituzioni di diritto tributario**. Reimp. da 9. ed. Milano: Giuffrè, 1974.
- 141GIARDINA, Emílio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Giuffrè, 1961.
- 142GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.
- 143GORDILLO, Augustin. **Principios gerais de direito público**. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT, 1977.
- 144GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1998.
- 145_____. **Função social da propriedade: direito econômico**. In: FRANÇA, R.

- Limongi [coord.]. **Enciclopédia Saraiva de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 39. p. 19-20.
- 146GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000.
- 147_____. IPTU – progressividade - função social da propriedade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 14, n. 52, p. 110-121, abr./jun. 1990.
- 148_____. Os tributos municipais. In: **A Constituição Brasileira - 1988 – Interpretações**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988. p. 332 e segs.
- 149_____. GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Buenos Aires: Depalma, 1949.
- 150GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
- 151HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. v. 1.
- 152HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988**: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991.
- 153HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.
- 154HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- 155HUGON, Paul. **O imposto**: teoria moderna e principais sistemas. São Paulo: Renascença, 1945.
- 156ICHIHARA, Yoshiaki. É constitucional o IPTU/92 do Município de São Paulo? **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 205-212, [s.d.].
- 157JARACH, Dino. **Finanzas públicas**. Buenos Aires: Cangallo, 1978.
- 158_____. Impuesto sobre el patrimonio y las sucesiones y donaciones. In: **El impuesto sobre el patrimonio**. Madrid: Instituto de estudios fiscales/ Ministerio de la hacienda. Trad. Fernando Brenã, 1972, p. 195-250.
- 159JÈZE, Gaston. O fato gerador do imposto: contribuição à teoria do crédito de imposto. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 2, fasc. 1, p. 50-63, jul. 1945 (2. Seção da Revista do Serviço Público).
- 160JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra. **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Universitária/C. E. E. U., 1989. p. 360-361. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).
- 161_____. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.
- 162_____. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [ccord.]. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U, 1993. p. 141-149. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18).
- 163_____. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986.
- 164KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Trad. João Baptista Machado. São

Paulo: Martins Fontes, 1993.

165_____. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

166_____. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

167_____. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

168LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Imposto de importação**. São Paulo: RT, 1979.

169_____. **Princípios constitucionais tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

170LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**. Madrid: Marcial Pons, 1992.

171LEAL, Victor Nunes. Imposto predial e territorial urbano – Plantas Genéricas de Valores. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 7, n. 25-26, p. 28-36, jul./dez. 1983.

172LEITE, Geilson Salomão. **Do imposto territorial rural - ITR**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

173LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

174LEONETTI, Carlos Araújo. O IPTU e função social da propriedade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 37, p. 17-25, out. 1998.

175LÉVY, Jean Philippe. **História da propriedade**. Trad. Fernanda Trigueiro. Lisboa: Estampa, 1973.

176LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil: ensaio sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo civil**. Trad. Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1994.

177MACHADO, Hugo de Brito. A progressividade do IPTU e a EC 29. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 81, p. 56-61, jun. 2002.

178_____. **Curso de direito tributário**. 19. ed. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

179_____. IPTU. Ausência de progressividade. Distinção entre progressividade e seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 31, p. 82-91, abr. 1998.

180_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: RT, 1994.

181_____. Progressividade e seletividade no IPTU. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães [coord.]. **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 233-266.

182_____. Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Base de**

- cálculo**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1982, p. 115-140. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 7).
- 183_____. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1989, p. 119-139. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).
- 184MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. **O federalista**. Trad. Heitor Almeida Herrera. Brasília: UnB, 1984.
- 185MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. 4. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1967.
- 186MARIOTTI, Alexandre. **Medidas provisórias**. São Paulo: Saraiva, 1999.
- 187MARTINS, Ives Gandra da Silva; Capacidade econômica e a capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1989, p. 33-90. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).
- 188_____; BARRETO, Aires Fernandino. A inconstitucionalidade da progressividade prevista na EC nº 29/2000. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães [coord.]. **IPTU: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 44-83.
- 189_____; BARRETO, Aires Fernandino. IPTU: por ofensa a cláusulas pétreas, a progressividade prevista na Emenda nº 29/2000 é inconstitucional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 80, p. 105-126, maio 2002.
- 190_____; BARRETO, Aires Fernandino. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: RT, 1985.
- 191_____; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1.
- 192_____. _____. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2.
- 193_____. _____. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. 1.
- 194MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 12. ed. atual. por: Célia Marisa Prendes; Márcio Schneider Reis. São Paulo: Malheiros, 2001.
- 195MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2000.
- 196_____. **Curso de direito administrativo**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- 197_____. **Leis originalmente inconstitucionais compatíveis com Emenda Constitucional superveniente**. In: 8º SIMPÓSIO NACIONAL IOB DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 18-19 de nov. 1999, p. 151-162.
- 198MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.
- 199_____. Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Base de cálculo**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1982. p. 173-207. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 7).
- 200_____. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ivens Gandra da Silva [coord.].

- Capacidade contributiva.** São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U, 1989. p. 141-168. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 14).
- 201MENEZES, Djacir. Separação de poderes ou exaustão do poder?. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, a. 73, v. 257, p. 15-19, jan./mar. 1977.
- 202MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El mínimo exento en el sistema tributario español.** Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1999.
- 203MIRANDA, Jorge. Funções do Estado. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 189, p. 85-99, jul./set.1992.
- 204MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967:** com a Emenda n. 1, de 1969. 2. ed. rev. São Paulo: RT, 1970. t. 1.
- 205_____. _____. São Paulo: RT, 1971. t. 5.
- 206MOSTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, baron de la Brède et de. **O espírito das leis.** Trad. Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues. Brasília: UnB, 1995.
- 207MORA, José María Naharro. **Lecciones de hacienda pública:** principios generales. 3. ed. Madrid: Marsiega, 1952.
- 208MORAES, Benardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário.** 5. ed. rev. aum. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 1.
- 209_____. _____. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v. 1.
- 210_____. **Curso de direito tributário:** sistema tributário na Constituição de 1969. São Paulo: RT, 1979.
- 211_____. O IPTU e as limitações do legislador Municipal. **Repertório IOB de jurisprudência**, São Paulo, Bol. n. 4, p. 56-62, fev. 1990.
- 212_____. **Sistema tributário na Constituição de 1969.** São Paulo: RT, 1973.
- 213MOSCHETTI, Francesco. **El principio de la capacidad contributiva.** Traducción: Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- 214NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos.** Coimbra: Almedina, 1998.
- 215NASCIMENTO, Carlos Valder do. A questão da progressividade do IPTU. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, a. 8, n. 34, p. 69-80, set./out. 2000.
- 216_____. Responsabilidade tributária. In: _____ [coord.]. **Obrigação tributária.** São Paulo: RT, 1988. p. 89-107.
- 217NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. **Usufruto.** 2. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Aide, 1986.
- 218NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Novo Código civil e legislação extravagante anotados.** São Paulo: RT, 2002.
- 219NEVES, Newton José de Oliveira. IPTU – Base de cálculo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 10, n. 36, p. 263-271, abr./jun. 1986.

- 220NEWMARK, Frank. **Principios de la imposición**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- 221NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Fabris, 2001.
- 222OLIVEIRA, Fábio Leopoldo. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1989, p. 221-233. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).
- 223OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário**. Capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- 224OLIVEIRA, Regis Fernandes de. O IPTU progressivo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 12, n. 43, p. 165-166, jan./mar. 1988.
- 225OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Base de cálculo**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1982. p. 209-246. (Cardeno de Pesquisas Tributárias, n. 7).
- 226_____. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1989, p. 169-189. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).
- 227_____. Princípios constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1993, p. 399-438. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18).
- 228OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. A progressividade do IPTU. **Repertório IOB de Jurisprudência**, São Paulo, Bol. n. 23, p. 377-379, dez. 1989.
- 229PACHECO, Angela Maria da Motta. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1989, p. 287-318. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).
- 230PACHECO, Cláudio. **Tratado das Constituições brasileiras**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965. v. 4.
- 231PARAÍBA. Tribunal Regional Federal. MS 95.05.49273/PB. Rel.: Juiz José Delgado. 20.06.95. **DJ** 2, 04.08.95, p. 48.734.
- 232PARANÁ. Tribunal de Alçada. Ap. Cível 0202.825-9. Rel. Juiz Lauro Laertes de Oliveira. 21.10.02. **DJ** 6241, 31.10.2002.
- 233_____. Tribunal de Alçada. Reex. Nec. e Ap. Cível 0201.001-5. Rel. Juiz Lauro Laertes de Oliveira. 16.09.02. **DJ** 6217, 27.09.2002.
- 234_____. Tribunal de Alçada. Reexame necessário e Apelação Cível nº 172.777-7. Relator Juiz Miguel Pessoa. 27.08.2001. **D.J.** n. 5.963, p. 42, 14.09.01.
- 235PAUMIER-BIANCO, Madalena Sofia. **Família e imposto: a tributação da casa de morada de família**. Coimbra: Coimbra, 1992.
- 236PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.
- 237PEREIRA, Rosalina Pinto Costa Rodrigues. A teoria da função social da

propriedade rural e seus reflexos na acepção clássica da propriedade. **Revista de Direito Civil**, São Paulo, a. 5, v. 65, p. 104-128, jul./set. 1993.

238PEROGORDO, Juan José Bayona de; ROCH, María Teresa Soler. **Derecho financiero**. Alicante: Libería Compas, 1993.

239PISÓN, Juan Arrieta Martínez de. **Técnicas de desgravatorias y deber de contribuir**. Madrid: Ciencias Jurídicas/Mc Graw Hill, 1999.

240RAMOS, Elival da Silva. O direito à igualdade formal e real. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 79, v. 651, p. 52-54, jan. 1990.

241REALE, Miguel. **O direito como experiência**: introdução à epistemologia jurídica. São Paulo: Saraiva, 1968.

242_____. O IPTU progressivo e a inconstitucionalidade da EC 29/2000. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 81, p. 123-126, jun. 2002.

243**Revista Trimestral de Jurisprudência do STF**, Brasília, v. 162, p. 726-759, nov. 1997.

244RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Tributário. Repetição de indébito. IPTU. Alíquota progressiva. Valor venal do imóvel. Inconstitucionalidade. Aplicação da legislação anterior. Reexame Necessário nº 70001846294/2000. Rel^a. Maria Isabel de Azevedo Souza. 21.12.2000. **DJ**, n. 2.073, p. 23, mar. 2001.

245_____. Tribunal Regional Federal. Agravo de Instrumento n.º 1999.04.01.049258-2-RS. Rel. Des. Federal Tânia Terezinha Cardoso Escobar. 26.08.99. **DJU**, 27.10.99, p. 668-673. Boletim 193/99.

246RIOS, Roger Raupp. A propriedade e sua função social na Constituição da República de 1988. **AJURIS - Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, a. 22, v. 64, p. 307-320, jul. 1995.

247ROCHA, Cármen Lúcia A. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

248RODRIGUES, João Pedro Silva. Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental. **Revista de Direito e Gestão Fiscal – Fiscalidade**, Lisboa, v. 9, p. 6-7, jan. 2002.

249ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Fabris, 1999.

250SALDANHA, Nelson. **O Estado moderno e a separação de poderes**. São Paulo: Saraiva, 1987.

251SANTANA, Jair Eduardo. **Competências legislativas municipais**. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

252SCARCIOFFOLO, Aurélia Sampere. Imposto predial e territorial urbano. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 14, n. 51, p. 219-229, jan./mar. 1990.

253SERRANO, Carmelo Lozano. **Exenciones tributarias y derechos adquiridos**. Madrid: Tecnos, 1988.

254SIDOU, José Maria Othon. **A natureza social do tributo**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960.

- 255SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. 1-2.
- 256SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 1999.
- 257_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 12. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1996.
- 258_____. _____. 19. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2001.
- 259_____. **Fundamentos do direito tributário e tributos municipais**. São Paulo: José Bushatsky, 1978.
- 260_____. Imposto sobre a propriedade territorial urbana: parecer. **Revista de Direito Público**, São Paulo, a. 25, n. 100, p. 18-28, out./dez. 1991.
- 261SMOLKA, Martim O.; FURTADO, Fernanda. Argumentos para a reabilitação do IPTU e do ITBI como instrumentos de intervenção urbana (Progressista). **Revista Espaço e Debates**, a. 17, v. 39, p. 87-103, 1996.
- 262SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. rev. aum. atual. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.
- 263SOUZA, Carlos Renato Silva e. Capacidade contributiva, IPTU e progressividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, p. 243-268, [s.d.].
- 264STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luís Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- 265SURET, Louis. **Théorie de L'impôt progressif**. Paris: Félix Alcan, 1910.
- 266TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 2, n. 4, p. 125-154, abr./jun.1978.
- 267TANABE, Noburo. La imposicion sobre el patrimonio neto. In: **El impuesto sobre el patrimonio**. Trad. Fernando Breña. Madrid: Instituto de estudios fiscales/Ministerio de la hacienda, 1972. p. 79-169.
- 268TARSITANO, Alberto. El principio constitucional de capacidad contributiva. In: BELSUNCE, Horacio A. García [coord.]. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1994. p. 333-334.
- 269TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária/C.E.E.U., 1989, p. 192-219. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 14).
- 270TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. IPTU e progressividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 80, p. 20-23, maio 2002.
- 271TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1995.
- 272TESAURO, Francesco. **Instituzioni di diritto tributário**. 5. ed. Torino: Uted, 1997. v. 1: Parte Generale.
- 273TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

- 274TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- 275_____. Justiça distributiva: social, política e fiscal. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 70, p. 27-39, [s.d.].
- 276_____. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- 277_____. Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 85, p. 342-347, [s.d.].
- 278TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Justiça e capacidade contributiva: a questão dos impostos reais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 53, p. 43-51, fev. 2000.
- 279UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. rev. atual. Trad. notas Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.
- 280UNESCO. *Human Development Report 1994*. New York: United Nations Development Programme, 1994.
- 281VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. Aproximacion al principio constitucional de igualdad tributaria. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 5, n. 15-16, p. 31-74, jan./jun. 1981.
- 282VELLOSO, Carlos Mário. Estado federal e Estados federados na Constituição brasileira de 1988: do equilíbrio federativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 187, p. 1-36, jan./mar. 1992.
- 283VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, v. 33, p. 57-64, mar. 2000.
- 284_____. **A regra-matriz de incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.
- 285_____. Imposto sobre produtos industrializados: atualidade, teoria e prática. In: CARVALHO, Paulo de Barros [coord.]. **Justiça tributária**: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 513-557.
- 286_____. **Medidas provisórias em matéria tributária**: as catilnárias brasileiras. São Paulo, 1999. Tese de Doutorado em Direito Tributário – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- 287_____. Princípios constitucionais e estado de direito. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 14, n. 54, p. 95-104, out./dez. 1990.
- 288VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: RT, 1977.
- 289VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1972.
- 290_____. El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria. In: BELSUNCE, Horacio A. García [coord.]. **Estudios de derecho constitucional tributario en homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui**. Buenos Aires: Depalma,

1994. p. 217-269.

291_____. VILLELA, Luiz A. **A tributação subnacional, o imposto predial e os desafios para modernizá-lo.** In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE TRIBUTAÇÃO IMOBILIÁRIA. Porto Alegre/RS, 27-30 abr. 2001, p. 120-124.

292XAVIER, Alberto. Imposto predial e territorial urbano – determinação da base de cálculo. **Revista de Direito Tributário**, a. 4, n. 13-14, p. 82-98, jul./dez. 1980.