

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

EVANDRO PAES BARBOSA

PROGRESSIVIDADE DO IPTU

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA

SÃO PAULO

2006

EVANDRO PAES BARBOSA

PROGRESSIVIDADE DO IPTU

Dissertação apresentada à Banca Examinadora Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito - Direito Tributário Constitucional sob a orientação do Prof. Dr. Roque Antônio Carrazza.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA

SÃO PAULO

2006

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho á minha companheira
Zenaide e aos filhos Evandro e Hildebrando,
meus verdadeiros amigos.

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer ao professor Roque Antonio Carrazzo, pela sua altivez na condição da orientação desta dissertação, proporcionando-me plena liberdade na abordagem dos conceitos examinados.

Se não houver sucesso pelo conteúdo da obra, tenho certeza de que fui feliz na escolha do orientador. A magnanimidade do seu conhecimento do direito tributário se harmoniza com a simplicidade e eficiência dos seus métodos de ensino.

COMISSÃO JULGADORA

RESUMO

O objetivo deste trabalho é estudar a tributação do IPTU e a sua progressividade.

Sustentamos que o IPTU progressivo é instrumento utilizado pelo Estado, para atingir a função social da propriedade urbana, especificamente a de “ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes (art. 182 da Carta Magna).

A extrafiscalidade não decorre, por si só, do princípio da capacidade contributiva, mas da sua relação de coordenação com a norma constitucional que a autoriza. Sem a autorização constitucional para a progressividade, o imposto não pode aumentar na medida da capacidade contributiva do contribuinte. As normas constitucionais que estabelecem autorização para a extrafiscalidade e capacidade contributiva realizam o sobreprincípio da igualdade.

Não basta a norma autorizadora inserida no Texto Supremo (art. 156 § 1º - Emenda Constitucional nº 29/2000), para que o Município esteja habilitado a instituir IPTU progressivo. O Estatuto da Cidade (lei federal nº 10.257 de 2001)

regulou a imposição de sanções “sucessivas” ao proprietário, cujo imóvel não esteja cumprindo a função social.

O Município somente pode instituir IPTU progressivo após elaborar a LEI MUNICIPAL que regule a regra-matriz (especificamente o critério quantitativo), com obediência ao Estatuto da Cidade. A inexistência de lei municipal acarreta a invalidade sintática da norma, por falta do veículo introdutor.

ABSTRACT

The goal of this work is to study IPTU's taxation and its progress.

It's sustainable that progressive IPTU is the instrument used by the Government, to reach the urban property social function, specifically ordering the city social functions full development and to guarantee their inhabitants' welfare" (art.182 of the Constitution).

The extrafiscalization doesn't elapse, by itself, of the contributive capacity principle, but of its coordination relation with the constitutional norm that authorizes its. Without the constitutional authorization for the progress, the tax can't increase in the taxpayer contributive capacity measure. The constitutional norms that establish authorization for the extrafiscalization and the contributive capacity accomplish the equality principle.

It isn't enough the authorized norm inserted in the Supreme Text (art.156 § 1st - Constitutional Amendment n° 29/2000), so that the Municipal District be enabled to institute the progressive IPTU. The City Statute (Federal Law n° 10.257 of 2001) subjected the successive sanctions imposition" to the owner, whose building don't be accomplishing the social function.

The Municipal District only can institute the progressive IPTU after elaborating the Municipal Law that subjects the rule-head (specifically the quantitative criterion), with obedience to the City Statute. The municipal law inexistence carries the norm syntactic infirmity, for lack of the introductory vehicle.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	4
1 – O SISTEMA JURÍDICO.....	7
2 - PRINCÍPIOS JURÍDICOS.....	8
2.1 A -Legalidade Tributária.....	10
2.2 – A Capacidade Contributiva.....	13
2.3 - A Igualdade.....	16
2.4 - O Direito de Propriedade e a sua Função Social.....	19
2.4.1 A evolução do conceito de direito de propriedade.....	19
2.4.2 - O conceito de direito de propriedade é constitucional.....	23
2.4.3 - O Código Civil de 2002 e a função social da propriedade.....	24
3 . A NORMA JURÍDICA E A SUA ELABORAÇÃO.....	28
3.1 – Classificação da Norma Jurídica.....	36
3.2 – Classificação do Imposto.....	37
3.3 – Validade, Vigência e Eficácia.....	43
4 - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	48
4.1 – Os critérios da regra-matriz do IPTU.....	50
4.2 – Critério Material.....	50
4.3 – Critério Espacial.....	53
4.4 – Critério Temporal.....	57
4.5 – Critério Pessoal.....	68
4.6 - Critério Quantitativo.....	69
4.6.1- A base de cálculo.....	70
4.6.2- A alíquota.....	73
5 - A PROGRESSIVIDADE.....	79
6- A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000.....	87
6.1 – A Inconstitucionalidade da Emenda 29/2000.....	88
6.2 – A Emenda Constitucional nº 29/2000 e a Progressividade.....	92
6.2.1 - Fase Anterior à Emenda.....	92
6.2.2 - A Fase Posterior à Emenda Constitucional Nº 29/2000.....	112
6.3 As Três espécies de progressividade e a progressividade do art. 156 § 1º, Inciso I.	113
7. A LEI FEDERAL 10.257 de 2001 (O ESTATUTO DA CIDADE).....	119
7.1 - O Estatuto da Cidade é Lei Complementar.....	124
8 – A LEI MUNICIPAL.....	126
9 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	130
CONCLUSÕES.....	133
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	137

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem o objetivo de estudar a tributação do Imposto predial e territorial urbano.

Estudaremos primeiramente o conceito de sistema jurídico e, logo a seguir, os princípios jurídicos, como os da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, anterioridade nonagesimal e segurança jurídica.

Como se poderá verificar no decorrer da leitura desta dissertação, entendemos que o IPTU progressivo é instrumento utilizado pelo Estado, para atingir a finalidade social da propriedade urbana, especificamente a de “ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes” (art. 182 da Carta Magna).

As noções acerca da norma jurídica serão expostas, por entendermos que, para a compreensão da matéria, é indispensável reavivar os conceitos de validade, vigência e eficácia. Focalizaremos a distinção existente entre lei (suporte físico) e norma jurídica. Somente com o processo de construção do sentido é que podemos formar o juízo implicacional, que é a norma jurídica. Consideramos de grande importância o domínio, pelo cientista do direito, de tais conceitos.

O estudo da regra-matriz de incidência tributária elucida com perfeição o conteúdo da norma jurídica construída para o IPTU, com os seus critérios, cuja configuração é indispensável ao nascimento da sua respectiva obrigação.

Aspecto que consideramos importante, neste tema, foi o da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000.

Alguns autores sustentam que é inconstitucional a Emenda Constitucional nº 29/2000.

O Supremo Tribunal Federal, que condensou entendimento, na Súmula 668, de que qualquer progressividade, antes da Emenda , era inconstitucional, decidiu, recentemente, em via difusa, pela constitucionalidade dela.

Neste trabalho, ainda que contrariando o entendimento do Pretório Excelso, apresentamos a opinião de que a Emenda referida é inconstitucional.

Existe divergência na doutrina, entre uma corrente que sustenta haver a Emenda 29/2000 inserido, na hipótese do art. 156, inciso I, uma progressividade puramente fiscal, e outra que a inclui entre as demais hipóteses de extrafiscalidade, autorizadas em razão da violação da função social da propriedade.

Por outro lado, também divergem os tributaristas quanto à extrafiscalidade. De um lado, alguns defendem que a progressividade é decorrência da aplicação do princípio da capacidade contributiva. De outro, há os que sustentam a impossibilidade da extrafiscalidade, no IPTU, por atribuir-lhe a natureza de imposto de caráter real.

Não temos dúvida de que ambas as correntes adotam fundamentos respeitáveis, levando-se em consideração o respectivo sistema de referência.

Entretanto, quer nos parecer que, para a instituição e cobrança do IPTU extrafiscal, não é suficiente que a autorização constitucional seja dada ao ente político apenas para tributar. É indispensável que a Constituição Federal autorize

expressamente o Município e o Distrito Federal, para que tributem com extrafiscalidade.

Além disso, para que o Município esteja habilitado a aplicar a sanção da progressividade ao proprietário do imóvel que não cumpre a função social é indispensável o cumprimento do Estatuto da Cidade (Lei 10.257 de 2001) e a elaboração de lei municipal.

A falta de um dos veículos introdutórios acarretará a ineficácia sintática da norma jurídica a ser elaborada para o exercício da competência impositiva do IPTU progressivo, podendo o contribuinte recusar-se a pagar o imposto.

A nosso sentir, a extrafiscalidade do IPTU é, preponderantemente, punição ao proprietário, cujo imóvel esteja sendo usado em violação à função social da propriedade.

Como se trata de ciência do Direito, não temos a pretensão de sustentar que a nossa interpretação sobre a matéria tratada neste trabalho seja a mais certa ou a mais verdadeira. A ciência do Direito é descritiva. Estamos certos de que nossa opinião está aberta às refutações.

O Autor

1 – O SISTEMA JURÍDICO

O sistema jurídico é composto por normas jurídicas válidas, que se encontram ordenadas por um fundamento comum.

Hans Kelsen idealizou o sistema jurídico como uma pirâmide, onde é encontrada, no seu ápice, a Norma Fundamental. As normas jurídicas ingressam no sistema e se relacionam no sentido vertical e horizontal. Para ser válida, a norma tem que se harmonizar com os princípios constitucionais e com as demais normas existentes no sistema. A norma inferior deve buscar o seu fundamento de validade na norma superior que a autorize.

Paulo de Barros Carvalho¹ assinala que *“todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental – que dá fundamento de validade à constituição positiva.*

Dentro do sistema de proposições normativas, que é o sistema jurídico, encontramos uma espécie que é o subsistema constitucional tributário. Ele se compõe de normas superiores constitucionais e demais normas inferiores, todas orientadas por uma norma comum, que é a Norma Fundamental.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 2005, pág. 137.

2 - PRINCÍPIOS JURÍDICOS

Os princípios são normas informadoras de normas inferiores no sistema jurídico e servem como limites objetivos ou valores, tanto para o legislador como para o intérprete do direito.

O estudo dos princípios tem sido direcionado para duas questões: 1) se são eles normas jurídicas; e 2) qual a sua posição no quadro do ordenamento jurídico.

Os autores mais conceituados estabeleceram entendimento segundo o qual o princípio é norma jurídica.

Norberto Bobbio² foi o pioneiro ao atribuir ao princípio a natureza de norma jurídica, ao dizer que

“os princípios são apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas gerais. A palavra “princípio” leva a engano, tanto que é velha a questão entre os juristas se os princípios são normas. Para mim não há dúvidas: os princípios são normas como todas as outras.”

A doutrina nacional aponta como principal característica do princípio a sua função de dar ao sistema jurídico estrutura e coesão. A este respeito, Roque Antonio Carrazza³ assinala que os princípios

“se mostram hierarquizados no mundo do Direito. De fato, alguns deles, mais abrangentes, fulcram todo o sistema jurídico – são os princípios jurídicos constitucionais – irradiando efeitos sobre outros, de conotação mais restrita. Estes, de sua parte, acabam condicionando novos

² BOBBIO, Norberto, “Teoria do Ordenamento Jurídico”, tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, Brasília, Polis/Unb, 1989, págs. 158/159.

³ CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso de Direito Constitucional Tributário, 20ª edição, pág. 44).

princípios mais particularizados, e, deste modo escalonada e sucessivamente, até as normas mais específicas, numa vasta cadeia, cujo enredo só o jurista tem condições de entender.”

Deste modo, pode-se verificar que o princípio ocupa posição superior às outras normas. Desde os princípios constitucionais, o intérprete irá cotejar se a norma inferior foi produzida com autorização e em harmonia com o princípio superior que lhe dá fundamento.

Celso Antonio Bandeira de Melo⁴ em lição sempre lembrada pelos autores, assinala:

“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 para 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 intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.”

O estudo dos princípios é indispensável neste trabalho, pois o intérprete deverá examinar se a elaboração da regra-matriz do IPTU obedece aos princípios constitucionais.

Estudaremos a regra-matriz do IPTU e a progressividade. Faz-se necessária a exposição de alguns princípios a ele aplicáveis. Destacamos, de início, o princípio da legalidade tributária. Outros princípios, aplicáveis ao IPTU, serão estudados no

⁴ Melo, Celso Antonio Bandeira de, “Elementos de Direito Administrativo, 1ª edição, São Paulo, RT, 1980, pág. 230).

decorrer do trabalho, como o da capacidade contributiva, da igualdade, da anterioridade nonagesimal e o da segurança jurídica.

2.1 A -Legalidade Tributária

O nosso sistema jurídico tem como uma de suas vigas mestras o princípio da legalidade (art. 5º, inciso II, da Constituição Federal). A Carta constitucional de 1988 especificou este princípio como de estrita legalidade, no sistema tributário: *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.*

(art. 150, inciso I).

O princípio da legalidade representa a evolução histórica dos direitos do homem. O seu marco inicial pode ser estabelecido pela Magna Carta Inglesa, de 1215, onde o Povo, através de seus representantes, limitou o poder estatal, ao exigir tributos dos Contribuintes (Américo Lourenço Masset Lacombe, Princípios Constitucionais tributários, 2ª ed. Malheiros, 2000, pág. 45).

Na Declaração de Direitos de 1789, tornaram-se expressos os direitos e garantias fundamentais do Cidadão:

“A liberdade consiste no poder de fazer tudo o que não ofende a outrem; assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem outros limites além daqueles que asseguram a outros membros da sociedade o gozo destes mesmos direitos. Estes limites não podem ser estabelecidos senão pela lei .”

(art. 6º)

O indivíduo passou a poder praticar todos os atos que a Lei não o proibisse. O Poder Legislativo somente elabora a Lei, nos limites autorizados pela Constituição. A Administração somente pode agir em conformidade com a lei.

O art. 5º, inciso II, da Carta Magna é garantia fundamental do Estado de Direito. A Lei Maior limita o direito do cidadão, que deve respeitar os direitos de todos os demais indivíduos. A atividade do Legislativo é exercida nos limites autorizados pela Carta Magna. O governo deve respeitar a propriedade, a liberdade e demais direitos individuais, quando age buscando realizar as finalidades estatais.

Marcando o início de uma nova época, a Declaração dos Direitos , de 1789, regulou as relações dos indivíduos entre si e dos indivíduos perante o Estado, limitando os respectivos direitos. Os representantes do Povo votam a Lei, que limitará as condutas do governo, do povo e do Poder legislativo.

É o que assinala Roque Antonio Carrazza⁵:

“Sendo a lei “a expressão da vontade geral”, é inimaginável que o povo possa oprimir a si próprio. Eis porque as matérias mais importantes são inteiramente reservadas à lei; é o caso das que dizem respeito à liberdade e à propriedade, v.g., penas, multas e tributos, etc.

Pelo princípio da legalidade tributária, nenhum tributo pode ser instituído por qualquer ente tributante, sem prévia lei. O Brasil se declara “Estado de Direito” (art. 1º do Texto Supremo). O Estado de Direito somente existe, se a lei for expressão da

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., pág. 227.

vontade popular. O cidadão não pode ser compelido “a fazer ou não fazer, senão em virtude de lei” (art. 5º, inciso II da Carta Magna).

No nosso sistema, a lei deve ser votada pelos representantes do povo. Os integrantes do Estado, isto é, o Poder legislativo, o Executivo, o Judiciário e o cidadão se submetem a ela. Como no Direito Penal, o Direito Tributário é regido pelo princípio da estrita legalidade.

Esta comparação é feita por Sacha Calmon Navarro Coelho⁶:

“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 legalidade. O jus puniendi e 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 existirão.”

Em atendimento ao princípio da estrita legalidade tributária, é indispensável que a regra matriz de incidência, com todos os seus critérios, esteja prevista na lei com que a pessoa jurídica de Direito público se apresentará perante o contribuinte, exigindo o tributo.

Qualquer criação ou majoração do tributo somente ingressará no sistema jurídico tributário, se a obrigação tributária, além de atender a outros princípios, for veiculada por prévia lei ordinária do ente competente.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, “Curso de Direito Tributário Brasileiro, Comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional, 6ª edição, Forense, 2001, pág. 194)

2.2 – A Capacidade Contributiva

Estabelece a Constituição Federal:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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. (§ 1º do art. 145).

O princípio da capacidade contributiva serve como sinal de capacidade econômica, para medir-se o limite da tributação. Este sinal pode referir-se às condições pessoais do contribuinte, ou a manifestação objetiva de riqueza demonstrada pelo próprio objeto sobre que recai o tributo. Daí a distinção entre capacidade contributiva subjetiva e objetiva.

Há uma corrente que inadmite a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao IPTU, considerando-o como um imposto real, e, por isso, incompatível com a progressividade decorrente de tal princípio.

O Professor Rubens Gomes de Sousa⁷ conceituava capacidade contributiva como

“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.”

⁷ SOUZA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª edição, Edições Financeiras, 1960, pág. 74).

Vincenzo Carullo⁸, comentando a Constituição italiana, embora assinalasse que o sistema tributário fosse informado pelo critério da progressividade, separava impostos que admitiam a aplicação de tal critério e os que não o admitiam:

*“Naturalmente, não queremos dizer – nem o poderemos – que todos os impostos indistintamente devem ser progressivos, porque bem sabemos como isso seria **impossível**, ou cientificamente errado: porque bem sabemos que a PROGRESSÃO NÃO CONDIZ COM OS IMPOSTOS REAIS...”*

Antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, o Supremo Tribunal Federal, considerando o IPTU um imposto de caráter real, decidiu que era impossível aplicar-lhe a progressividade .

Recentemente, o Pretório Excelso, em controle difuso, decidiu pela constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000, sendo irrelevante a circunstância de ser classificado como real.

A corrente oposta defende a aplicação do princípio da capacidade contributiva para todos os impostos existentes no sistema tributário.

Américo Masset Lacombe⁹ há tempos opina no sentido de que todos os impostos devem receber a aplicação do princípio da capacidade contributiva:

“A primeira observação é que a expressão sempre que possível só pode referir-se ao caráter pessoal dos impostos. Não é de ser conectada com a expressão seguinte, vale dizer, a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte. Isto porque a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica é um corolário lógico do

⁸ CARULLO, Vincenzo, “La Costituzione della Repubblica Italiana”, pág. 184, Cesare Zuffi-Editore, Bologna, 1990.

⁹ LACOMBE, Américo Masset, “Igualdade e Capacidade contributiva”, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário”, São Paulo, Separata Revista de Direito Tributário, 1991, pág. 157.

princípio da igualdade, e assim sendo, a sua referência expressa é totalmente despicienda. A conclusão, portanto, é que os impostos deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Roque Antonio Carrazza¹⁰, bem distingue a capacidade contributiva subjetiva da capacidade objetiva, advertindo que, quando o Texto Supremo se refere a tal princípio, ele trata da capacidade contributiva objetiva:

“É objetiva porque se refere não às condições reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obra de arte, operar em bolsa, praticar operações mercantis.”

E exemplifica:

“(…) atualmente, muitos shopping centers, para estimular as vendas, estão sorteando, entre seus clientes, automóveis de alto luxo. Vamos admitir que o contemplado seja um jovem de dezoito anos, que ainda não tem economia própria. Acaso poderá eximir-se do pagamento do IPVA cabível, demonstrando que não tem capacidade econômica ?”

A consequência da aplicação do princípio da capacidade contributiva, em relação ao IPTU, consiste em tributar mais gravosamente a propriedade que faz presumir que o seu proprietário tem maior capacidade econômica para contribuir com o Município, em razão do maior valor dela, do seu luxo, do seu tamanho, da sua qualidade ou da sua localização.

A discussão em torno da aplicação do princípio da capacidade contributiva ao IPTU, no nosso sistema jurídico vigente, se circunscreve, à interpretação do

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., págs. 84 e 85)

inciso I do § único do art. 156 da Lei Maior, já que a doutrina nacional tributária pacificou o entendimento de que, nos demais casos, a tributação tem caráter extrafiscal.

Como se poderá constatar pela sua leitura, neste trabalho sustentamos a opinião de que a progressividade do IPTU não decorre da aplicação pura e simples do princípio da capacidade contributiva. Qualquer ente tributário somente pode aplicar o princípio da capacidade contributiva, na instituição do tributo de sua competência, se autorizado, prévia e expressamente, pela Constituição Federal para utilizar-se da extrafiscalidade.

2.3 - A Igualdade

Ao estabelecer os direitos e garantias fundamentais, a Carta Magna, no art. 5º, *caput*, positiva o sobreprincípio da igualdade: *“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantido-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade..”*

A igualdade é sobreprincípio. Todos os outros princípios se conjugam para realizar o valor da igualdade. Eis o que diz o Texto Supremo, nos arts.1º e 3º, incisos I e III e IV:

Art. 1º: “A República federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e o Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito..”

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

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

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

IV – promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

Não haverá Democracia, nem Justiça, sem igualdade. Não haverá sociedade livre, justa, nem erradicação de desigualdades sociais, nem dignidade humana, se a igualdade não constar de preceito de lei efetivamente aplicado ao cidadão.

Celso Antonio Bandeira de Melo¹¹ destaca que o alcance do princípio da igualdade não se restringe a nivelar os cidadãos diante do preceito legal, mas a, efetivamente, ser aplicado:

“A lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar eqüitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilados pelos sistemas normativos vigentes.”

Não basta que, formalmente, conste da norma constitucional a garantia fundamental da igualdade. É necessário que a lei seja elaborada e aplicada dando

¹¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira, “O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade, RT, 1979, pág. 14.

tratamento isonômico a todos. Reside aí a distinção entre igualdade formal e material.

O princípio constitucional da igualdade é dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Este princípio não é mero conselho. É norma que vincula o Estado, ao legislar, ao julgar e a administrar.

Como bem assinala Cintia Estefania Fernandes¹²,

“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 3º, III e IV, 5º, I, 7º, XXI e XXXI, 170, 193, 196 e 205.”

O princípio da igualdade material visa igualar os desiguais. Naturalmente, nascemos desiguais. Como observa Elizabeth Nazar Carraza¹³, “...não se pode afirmar que existam no mundo dos fenômenos físicos dois seres absolutamente idênticos”.

Cada ser tem sua individualidade própria. O que a lei faz é tratar os cidadãos, estabelecendo a igualdade e corrigindo as desigualdades.

Entretanto, quando os cidadãos se encontram em situação de igualdade, é vedado à lei “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;” (art. 150, inciso II da Constituição Federal).

¹² FERNANDES, Cintia Estefania, “IPTU, Texto e Contexto”, Quartier Latin, 2005, pág. 119.

¹³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar, IPTU & Progressividade, Igualdade e Capacidade contributiva, 1ª edição, Juruá, 3ª tiragem, pág. 30.

Como já assinalamos, entendemos que a extrafiscalidade do IPTU, quando autorizada constitucionalmente, permite a aplicação do princípio da capacidade contributiva, aumentando a tributação do proprietário que, por possuir imóvel mais luxuoso, ou de maior valor, demonstre maior poder aquisitivo.

A extrafiscalidade, prévia e expressamente autorizada na Carta Magna, autoriza a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Ambos, conjuntamente, realizam o princípio da igualdade tributária.

Roque Antonio Carrazza assinala a indispensabilidade do princípio da isonomia, no sistema jurídico, ao dizer que “*Realmente, todos os princípios que estão na Constituição (a legalidade, a universalidade da jurisdição, a ampla defesa etc.) encontram-se a serviço da isonomia e sem ela não se explicam com a necessária densidade de exposição teórica.*”

2.4 - O Direito de Propriedade e a sua Função Social

2.4.1 A evolução do conceito de direito de propriedade.

A propriedade privada experimentou, no longo da história, conceitos diversos. Primeiramente, encontramos o romano, que reconhecia ao proprietário um poder ilimitado sobre a propriedade. Os poderes do proprietário iam, para cima, até “ad coelum” e, para baixo, “ad inferos”. Não tinham nenhuma limitação. Ela era exercida ao sabor da vontade do *dominus*, que, sem se preocupar com as demais pessoas, podia dispor livremente da coisa, deixar de utilizá-la ou até destruí-la.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789 reconheceu o direito de propriedade como “*um direito inviolável e sagrado*” (art. 17).

O nosso Código civil de 1917 adotava este conceito de direito absoluto da propriedade imóvel. O art. 524 dispunha que: “*A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e reavê-los do poder de quem injustamente o possui.*”

Nesta concepção, o titular do direito de propriedade tinha o poder sobre a coisa e um direito “*erga omnes*”, que era o de exigir que todos o respeitasse, sem qualquer limitação para o senhor da propriedade.

A Constituição de Weimar, de 1919, reconheceu expressamente a função social da propriedade. Inspirada nesta Carta, a nossa Constituição de 1946 ordenou que a propriedade tivesse função social:

“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.”

(art. 147)

A nossa Carta de 1967, embora outorgada em período em que os direitos e garantias fundamentais estivessem suprimidos, também expressamente dispôs que a propriedade privada passaria a ter função social:

“A ordem econômica e social tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

..III – a função social da propriedade.”

Todavia, foi com a atual Constituição de 1988 que se assegurou ao cidadão o direito e garantia individual de propriedade e foi prescrita a sua função social. Ordena o Texto Supremo atual:

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

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade..”

(art. 170).

Deste modo, a Constituição de 1988, nos arts. 5º, incisos XXII e XXIII e 170, incisos II e III, ao mesmo tempo que assegurou ao cidadão o direito fundamental de propriedade, o submeteu à função social.

O “caput” e os dois incisos do art. 170 consagram valores como “*a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa*”, visando a dar ao cidadão “*existência digna*”, com a submissão da propriedade privada à função social.

Sem este regramento constitucional de intervenção no direito de propriedade, os “objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil” estabelecidos” no Texto Supremo, como: *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 qualquer natureza*, jamais poderiam ser realizados.

Estabelecendo como cláusula pétrea a garantia da propriedade (arts. 5º e 60 § 3º, inciso IV), a Constituição Federal a limita em razão do interesse social.

Como bem salienta Eros Roberto Grau¹⁴, a propriedade passou a ser “*propriedade função social*, e não apenas, simplesmente, propriedade.”

O art. 5º, inciso XXIV, da Constituição Federal estabelece limitações ao direito de propriedade, mediante processo de desapropriação, “*por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social*” e, em seu inciso XXV, “*no caso de iminente perigo público*” autorizando à autoridade competente, a *requisição*, podendo “*usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano*”. No inciso LIV garante que “*ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal*”.

Assim, o direito de propriedade deixou de ser direito absoluto, exclusivo e perpétuo, como era na concepção antiga. O sistema jurídico atual o restringe, através de servidões, desapropriações e requisições.

Além disso, na Constituição Federal atual, a propriedade sofre as limitações decorrentes do interesse público, como as ditadas pela política do desenvolvimento urbano, meio ambiente, habitação. Em relação à política urbana, o objetivo é “ordenar o desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes”.

Os artigos 182 a 191 da Carta Magna regulam o significado de *função social*, quer para a propriedade urbana, quer para a rural. Eles especificam e reduzem a

¹⁴ GRAU, Eros Roberto, “Função social da propriedade”, Enciclopédia de Direito, São Paulo, Saraiva, 1977, vol. 39, págs. 19/20.

genérica expressão “*função social da propriedade*”, contida no art. 5º, XXIII – auxiliando o cientista do direito a estabelecer o sentido da respectiva norma jurídica.

O direito de propriedade com a concepção antiga de direito absoluto, ilimitado, regido exclusivamente pelo direito privado, passa a ser regulado pela Carta Magna, pelo direito público, sendo obrigado a desempenhar uma função social, que finaliza o interesse social.

2.4.2 - O conceito de direito de propriedade é constitucional

Deve-se, todavia, ressaltar, que o conceito do direito de propriedade é traçado pela Constituição Federal. Qualquer outra limitação, perda ou restrição a esse direito, que não constem expressamente da norma constitucional guardarão a eiva da inconstitucionalidade. Não podem o administrador, o juiz e qualquer intérprete do direito ampliar os casos de perda, limitação ou restrição do direito de propriedade, previstos na Carta Magna.

A própria lei não pode desfigurar o conceito constitucional de propriedade ou estabelecer casos de perda, limitação ou restrição que a norma constitucional não preveja. Com mais forte razão, não o podem fazer o decreto, a portaria, a sentença judicial ou o intérprete. As limitações ao direito de propriedade são excepcionais e, por isso, não podem ser ampliadas por normativos infraconstitucionais. Os atos infraconstitucionais apenas podem regulamentar o que a Constituição substancialmente dispôs. Não se pode admitir que a lei ordinária, a sentença judicial ou mesmo a interpretação do cientista do direito possa suprimir ou aniquilar o

direito fundamental de propriedade, alargando os casos de limitação, restrição ou perda do direito de propriedade, estabelecidos pelo Texto Supremo.

A esta altura podemos concluir que a Constituição limita o direito de usar e fruir da propriedade, quando sujeita o seu exercício às finalidades traçadas pela Carta Magna. Tal direito passa a ter um perfil relativo.

Outra conclusão se refere ao fato de que as normas infraconstituicionais devem respeitar o perfil constitucional. Tais normas devem ser produzidas não no sentido de estabelecer limitações ao direito de propriedade, mas de conformá-lo ao regime traçado pela Constituição. Devem visar à disciplina da função social, e não a restringir ou suprimir o exercício do direito do proprietário de usar, fruir, dispor da coisa, ou de reavê-la de quem injustamente a detenha.

A limitação da propriedade se assenta na finalidade de se atingir o direito coletivo, de assegurar a todos “*existência digna*”.

2.4.3 - O Código Civil de 2002 e a função social da propriedade

O Código Civil vigente, de par com a Carta Magna, regulou o direito de propriedade em harmonia com a função social da propriedade.

Estabelece o art. 1.228:

“Art. 1228. 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 detenha.

§ 1º - O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados,

de conformidade com o estabelecido em lei municipal, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como a poluição do ar e das águas.

§ 2º - São defesos os atos que não trazem ao proprietário qualquer comodidade, ou utilidade, e sejam animados pela intenção de prejudicar outrem.

§ 3º - O proprietário pode ser privado da coisa, nos casos de desapropriação, por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, bem como na requisição, em caso de perigo iminente.

§ 4º - O proprietário também pode ser privado da coisa se o imóvel reivindicado consistir em extensa área, na posse ininterrupta e de boa-fé, por mais de cinco anos, de considerável número de pessoas, e estas nela houverem realizado, em conjunto ou separadamente, obras e serviços considerados pelo juiz de interesse social e econômico relevante.

§ 5º - No caso do parágrafo antecedente, o juiz fixará a justa indenização devida ao proprietário; pago o serviço, valerá a sentença como título para o registro do imóvel em nome dos possuidores.”

No § 1º do dispositivo transcrito, o Código Civil relaciona os bens jurídicos considerados relevantes para a proteção jurídica, em razão do função social da propriedade, como a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico, a pureza do ar e da água. Se o proprietário não exercer o direito de propriedade, respeitando tais bens jurídicos, estará sujeito às sanções legais, como a responsabilidade objetiva pelos danos que a eles der causa, a interdição da atividade causadora do dano, e a desapropriação da propriedade. A lei civil não desfigura o conceito constitucional do direito de propriedade, mas o harmoniza à *função social*.

No § único do art. 2035, o novo Código considera que

“Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade.”

Neste dispositivo, a lei infraconstitucional aponta a função social da propriedade como princípio de *ordem pública*, deixando de ter valor qualquer ato de manifestação de vontade que o contrarie, como o contrato.

Assim, podemos dizer que *o direito de propriedade* é um direito previsto na Constituição, que o garante e lhe estabelece o perfil, inviolável por ato do governo ou de terceiros.

Somente a Carta Magna pode estabelecer os casos em que o direito de propriedade pode sofrer restrições ou aniquilamento, por ato de aquisição do Estado, como a *desapropriação* (arts. 5º, XXIV, 182 e 184 da Constituição Federal), mediante justa e prévia indenização, e o *confisco* (art. 243).

Ao encerrar este assunto, devemos frisar que qualquer limitação ou perda do exercício do direito de propriedade somente pode fundamentar-se no princípio da *função social da propriedade*.

Especificamente, em relação ao IPTU, o Texto Supremo dá ao Município e ao Distrito Federal os instrumentos sancionatórios do parcelamento, edificação compulsória, IPTU progressivo e a desapropriação, que serão aplicados, “sucessivamente” (art. 182 § 4º, incisos I, II e III), ao proprietário que não der *função social* à propriedade urbana (“caput” do artigo 182).

Como observa Regina Helena Costa¹⁵,

“...Nessa hipótese, exige a Lei Maior, além da lei municipal, lei federal que trace normas gerais para o emprego dos apontados instrumentos destinados a compelir o proprietário a dar uma destinação social ao imóvel urbano.

A função social da propriedade é o fundamento constitucional que autoriza o Município e o Distrito Federal para que apliquem o IPTU progressivo, como instrumento tributário para atingir o desenvolvimento urbano.

¹⁵ COSTA, Regina Helena, “Estatuto da Cidade” (Comentários à Lei Federal 10.257/2001, “Instrumentos Tributários para a Implementação da Política Urbana”, Malheiros, 1ª edição, 2ª tiragem, pág.110.

3 . A NORMA JURÍDICA E A SUA ELABORAÇÃO

Norma jurídica é o significado extraído, pelo cientista do direito, do texto legal e que serve de orientação para as condutas humanas em sociedade.

É através da norma jurídica que é regulado o convívio social. O condicional da norma jurídica foi idealizado por KELSEN, como instrumento para estabelecer os comportamentos desejáveis em sociedade, em determinada época e local, impregnados dos valores consagrados pelos cidadãos. O legislador não inventa regras. Ele recorta os fatos mais relevantes ocorridos em sociedade e os transforma em enunciados prescritivos.

A Constituição Federal autoriza o legislador competente a produzir as leis, através de um processo legislativo (art. 59). Há um processo de enunciação a ser seguido, nas trilhas estabelecidas pela norma superior. A produção legislativa deixa as marcas registradas no processo de enunciação, produzindo a enunciação-enunciada, no dizer de TAREK MOISÉS MOUSSALEM¹⁶:

“O veículo introdutor é construído a partir da leitura da enunciação-enunciada (entendida aqui como suporte físico) e é resultado da aplicação da norma sobre a produção jurídica.”

São produzidos pelo legislador os veículos introdutores, tais como a Constituição Federal, a lei complementar, a lei ordinária a lei delegada e outros.

Através dos textos jurídicos, dos enunciados prescritivos, o intérprete constrói a norma jurídica, extraíndo o seu respectivo significado.

¹⁶ MOUSSALEM, TAREK MOISÉS, “Curso de Especialização em Direito Tributário – Fontes do Direito Tributário, 2005 – pág. 110.

Ao focar a construção da norma jurídica, Paulo de Barros Carvalho¹⁷ retrata o caminho que o intérprete deve percorrer, através de três subdomínios, para apurar o significado dos enunciados prescritivos e estabelecer o sentido da norma jurídica. São os planos da *literalidade textual, dos conteúdos significativos e o da contextualização*. O subdomínio 1, em que ele examina os textos legais e separa os suportes físicos do enunciado prescritivo, que se encontram soltos pelo sistema. Passa ao subdomínio 2, que é o da procura do conteúdo. Como esclarece o insigne professor,

“Aqui também o labor não se perfaz de um eito, mas requer o exaurimento de vários intervalos, sendo o primeiro desafio encontrar significações de base, novo ponto de partida para os esforços de contextualização das palavras e das próprias frases. Ao terminar a movimentação por esse subsistema, o interessado terá diante de si um conjunto respeitável de enunciados, cujas significações já foram produzidas e permanecem à espera das novas junções que ocorrerão em outro subdomínio”

No subdomínio 2, o intérprete ainda não consegue o sentido completo da norma jurídica. Todo enunciado é dotado de sentido. Entretanto, o sentido completo somente será conseguido pela composição da unidade lógica da norma jurídica, com estrutura condicional, no subdomínio 3, que é o da *contextualização*. É neste que será produzido o sentido completo da norma jurídica.

O intérprete constrói a norma jurídica, extraindo o significado dos enunciados prescritivos.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, “Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, “Trânsito entre os subdomínios S1, S2 e S3 para a integração do sistema, 2ª edição, 1999, Saraiva, 1999).

Não se pode confundir a lei (suporte físico) com a norma jurídica, elaborada pelo intérprete do direito. A norma jurídica é juízo implicacional, extraído pelo intérprete dos textos que servem de instrumentos para sua elaboração.

Como elucidado J.J. Gomes Canotilho¹⁸,

“Deve distinguir-se entre enunciado (formulação, disposição) da norma e norma. A formulação da norma é qualquer enunciado que faz parte de um texto normativo (de uma fonte de direito). Norma é o sentido ou significado adscrito a qualquer disposição (ou a um fragmento de disposição, combinação de disposições, combinações de fragmentos de disposições). Disposição é parte de um texto ainda a interpretar; norma é a parte de um texto interpretado”.

Com bastante clareza, Gabriel Ivo¹⁹ acentua a distinção:

“Norma jurídica não se confunde com os meros textos normativos. Estes são apenas os suportes físicos. Antes do contato do sujeito cognoscente não temos normas jurídicas, e sim, meros enunciados lingüísticos esparramados pelo papel.”

Em estudo especializado sobre a semiótica, Clarice Von Oertzen de Araújo²⁰ dissipa qualquer confusão entre lei (suporte físico) e norma jurídica:

“A Ciência do Direito atribui uma diferença entre lei e norma que é conveniente para relacionarmos com a distinção entre signo e interpretante. O texto legal, na sua condição de linguagem impressa, possui a natureza de signo lingüístico. A interpretação de tais textos produz uma miríade de efeitos que são denominados interpretantes do

¹⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, pág. 1075-1076.

¹⁹ IVO, Gabriel, “A produção abstrata de Enunciados Prescritivos, “in” Curso de Especialização em Direito Tributário, Estudos analíticos em homenagem a PAULO DE BARROS CARVALHO.

²⁰ ARAUJO, Clarice Von Oertzen, “Fato e Evento Tributário – Uma análise semiótica”, “in” Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense, 2005, pág.341).

signo. A idéia que produzimos em nossa mente em decorrência da compreensão dessa linguagem é denominada norma jurídica (interpretante imediato: aquele efeito que a lei, em sua condição de signo, está apta a produzir. Ou seja: a norma é o efeito, a idéia ou significado produzido na mente do intérprete pela compreensão do texto legal).”

É importante frisar que é indispensável a existência dos veículos introdutores, para que o intérprete possa elaborar a norma jurídica. Como seria ela construída, sem que o intérprete pudesse instrumentar-se da lei constitucional que partilha os campos de incidência tributária, ou sem que os entes políticos elaborassem a lei que institui o tributo ?

Se a Constituição estabelece em seu elenco de tributos um imposto como o predial e territorial urbano (art. 156, inciso I), permite a sua progressividade (arts. 156, incisos I e II) e autoriza o legislador a elaborar a lei respectiva, que obriga o contribuinte, o intérprete jamais poderia construir a norma jurídica respectiva, se o ente político (Município ou Distrito Federal) não elaborasse essa lei, para a qual tem competência exclusiva. A falta de elaboração de lei, pelo Município ou Distrito Federal, acarretará a ineficácia sintática da norma, por falta de um dos veículos introdutores.

Somente com o sentido completo, construído pelo intérprete, é que a norma jurídica será eficaz. Sem esse sentido, o intérprete não poderá formar o juízo que orientará a sua conduta, em adequação à norma.

Sem a idéia, resultante do juízo que o intérprete faz pela leitura do texto, ninguém será obrigado a levar aos cofres públicos o seu dinheiro, a título de tributo.

A norma jurídica tem estrutura lógica hipotético-condicional, destinada a regular as condutas em sociedade, com coercitividade. A sanção é elemento essencial aos preceitos do Direito positivo. A causalidade normativa se distingue da causalidade natural, justamente por ser aquela prescritiva de conduta. A norma jurídica tem composição dual: a norma primária e a norma secundária. Na primária, é regulada a relação deontica, gerada em razão da efetivação dos fatos previstos na norma abstrata. Na secundária, está prevista uma relação de natureza processual, em que o Estado sanciona o não cumprimento da obrigação estabelecida na primária, compelindo o sujeito passivo a cumprir pessoalmente a obrigação, ou reparando o dano.

Com precisão, o Professor LOURIVAL VILANOVA²¹ concluíra:

“Denominemos no sentido inverso do da teoria Kelseniana, *norma primária* é a que estatui direitos/deveres (sentido amplo) e *norma secundária* a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento.”

A primária é bímembre, composta por um antecedente, ou *descriptor, prótase* ou *suposto* e por um conseqüente, um *prescritor, tese, ou apódose*. O Antecedente descreve um comportamento que, acontecendo no mundo real, tem o efeito de instaurar uma *relação de imputação*. Aquele que pratica o fato descrito hipoteticamente no antecedente estará vinculado a prestar uma obrigação. É o *dever ser deontico*. Ele não está somente no antecedente da norma, mas em toda ela. Está contido no antecedente, no conseqüente e na implicação pelo funtor deontico.

²¹ VILANOVA, Lourival, “Estruturas lógicas”, RT, 1977, pág. 92.

Os modais deônticos são: “Autorizar”, “Obrigar” e “Proibir”. Eles se dirigem ao comportamento das pessoas e ao legislador. Não existe outro modal. É a lei do quarto excluído. Quando dirigido ao legislador, o órgão encarregado de elaborar a lei é autorizado a produzi-la. O modal é autorizar (A). Somente a Constituição autoriza o legislador ordinário.

Por outro lado, autorizado pela norma constitucional, o legislador, a quem é atribuída a competência impositiva, produzirá a lei que institui o tributo. A norma constitucional autoriza Obrigar, através de lei que diz que o contribuinte estará obrigado perante o Estado a pagar o imposto. Sem a lei ordinária do ente político, não pode o contribuinte ser obrigado .

Paulo de Barros Carvalho²², separa as autorizações constitucionais, tanto para o legislador elaborar a lei infraconstitucional, como para a instituição do tributo:

“A lei constitucional, instrumento primeiro e soberano, que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas....São verdadeiras sobrenormas, porque falam não diretamente da conduta que suscita vínculos tributários, mas do conteúdo ou da forma que as regras hão de conter. É na Lei das Leis que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, dos Estados e dos Municípios instituírem seus tributos, como também é lá que estão fixados os limites positivos e negativos da atividade legiferante daquelas pessoas.”

Assim, o processo de elaboração da lei deve submeter-se à norma constitucional que lhe serve de fundamento de validade. Deve o veículo introdutor ser elaborado em obediência aos requisitos essenciais exigidos para a sua validade:

1) sujeito competente; 2) procedimento prescrito pela norma constitucional.

²² CARVALHO, Paulo de Barros, Curso, pág. 58/9)

Sujeito competente é aquele a quem a Carta Magna atribui o poder de elaborar a lei. No nosso sistema, tem competência para legislar o Poder legislativo: da União, do Estado, do Município e do Distrito Federal. As respectivas competências impositivas são repartidas constitucionalmente.

Também o Texto Supremo estabelece o procedimento adequado para a elaboração de cada espécie de veículo introdutor: 1) a emenda à Constituição: quanto à iniciativa (art.60, incisos I, II e III), quanto à matéria legislada (a proibição do § 4º do art. 60), quanto ao tempo (proibição do § 1º do art. 60), quanto ao “quorum” 2) a Lei complementar: quanto à iniciativa (arts. 61 e § 2º), quanto ao “quorum” (art. 69); para a instituição de tributos, no empréstimo compulsório e na competência residual (arts. 148 e 154, I), além de outras funções (art. 146). 3) a Lei ordinária: quanto à iniciativa (art. 61, 62), quanto à matéria legislada (art. 62 e seguintes).

Como se pode perceber, este é o processo de enunciação de elaboração da lei, estabelecido pela Carta Magna. Podemos dizer que é o *antecedente* da norma jurídica em sentido amplo, traçado pela norma constitucional.

O *conseqüente* desta norma em sentido amplo é a obrigação que terá o cidadão de obedecer às leis elaboradas por um sujeito competente e em obediência a um procedimento traçado pelo Texto Supremo.

Se a lei, o texto físico, é produzido em desconformidade com o respectivo processo de enunciação traçado pela Constituição Federal, a sua consequência será não obrigar a ninguém. Entretanto, se os requisitos constitucionais foram

obedecidos, por um sujeito competente e procedimento válido, ela vinculará o cidadão a cumpri-la, sob pena de coerção.

O Direito positivo é prescritivo. Seus preceitos são obrigatórios. As condutas humanas são orientadas para o futuro. Por isso, o seu juízo é implicacional. Se o preceito de conduta não for obedecido, o Estado exigirá o seu cumprimento através de uma norma secundária.

Inicialmente, Hans Kelsen²³ sustentava que existiam duas normas, na integração da norma jurídica: 1) a norma primária que prescrevia a sanção e a secundária, que estabelecia o dever :

“Se uma ordem jurídica ou uma lei feita pelo parlamento contém uma norma que liga à não-observância da primeira uma sanção, aquela primeira norma não é uma norma autônoma, mas está essencialmente ligada à segunda; ela apenas estabelece - negativamente – o pressuposto que a segunda liga a sanção.”

Posteriormente, em obra póstuma, na sua *“Teoria geral das normas”*, a estrutura da norma jurídica foi corrigida por Kelsen, para colocar na norma primária a que estatui o dever jurídico, e , na secundária, a sanção.

Lourival Vilanova²⁴ corrigiu a ordem da estrutura da norma jurídica, (Estruturas Lógicas, pág. 64), o que foi anotado por Paulo de Barros Carvalho:

“Não seguimos a terminologia inicialmente acolhida por Kelsen: norma primária a que prescreve a sanção e secundária a que estipula o dever jurídico a ser cumprido. Fico na linha de pensamento de Lourival

²³ KELSEN, Hans, *“Teoria Pura do Direito”*, São Paulo, Martins Fontes, 2003, trad. de João Batista Machado, pág. 61).

²⁴ VILANOVA, Lourival, op. cit. Pág. 64.

Vilanova, coincidente, aliás, com o recuo doutrinário registrado na obra póstuma do mestre de Viena.”

É no antecedente que está descrita a hipótese possível. A sua ocorrência terá a consequência de fazer irromper uma relação obrigacional, ligando o sujeito passivo ao sujeito ativo. Esta vinculação não é automática e imediata. Há necessidade de que o mero evento seja relatado em linguagem competente. Somente no momento em que a autoridade competente relata o fato ocorrido é que ocorre a incidência tributária e tem a força de instaurar um vínculo jurídico entre pessoas. Um evento não relatado por autoridade competente não ingressa como norma válida no sistema jurídico e nele não irradia efeitos.

O antecedente pode descrever fato futuro, possível de acontecer, ou fato já ocorrido no passado. No primeiro sentido, temos a norma abstrata, no segundo a norma individual e concreta. As duas se distinguem em razão do aspecto temporal: ou prevê uma ocorrência no futuro, ou se volta para o passado, para um fato que pode ter ocorrido.

A relação de imputação liga deonticamente o antecedente ao conseqüente. Se “*A*”, então *deve ser B*”. A relação é deontica porque é prescritiva, coercitiva. A lei manda, não aconselha.

3.1 – Classificação da Norma Jurídica

A classificação da norma jurídica pode ser feita, levando-se em conta critérios diversos. A doutrina classifica a norma jurídica em norma *em sentido amplo* e *em sentido estrito*.

Levando em consideração o grupo a que pertence, a norma jurídica é classificada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho²⁵ em três classes:

“a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;

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”.

(Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 2005, pág. 241).

É importante esta classificação, que separa a regra-matriz de incidência tributária como a que se refere ao núcleo do tributo. Para cada espécie tributária, temos uma regra-matriz de incidência. A regra-matriz de incidência do IPTU é norma *em sentido estrito*.

3.2 – Classificação do Imposto

Parte da doutrina classifica os impostos em reais e pessoais. Reais seriam os impostos que levam em consideração, na hipótese de incidência, o próprio objeto sobre o qual recai o direito. Pessoais aqueles que levam em consideração uma presunção de riqueza do contribuinte, por ser proprietário de coisa valiosa.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso, pág. 241)

Autores há que não admitem esta classificação como jurídica, como Alfredo Augusto Becker²⁶:

“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.”

Geraldo Ataliba²⁷ conceituava capacidade contributiva como *“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.”*

Valéria Cristina Pereira Furlan²⁸ também entende que não existe imposto real. Todos seriam pessoais:

“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, como relação jurídica, sempre será pessoal; até porque o imóvel não paga imposto, quem paga imposto é o proprietário do imóvel ou seu possuidor, no caso do IPTU.”

²⁶ BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, Saraiva, 1972, pág. 341.

²⁷ ATALIBA, Geraldo, IPTU – Progressividade. Revista de Direito Público, “Cadernos de Direito Municipal”, São Paulo, nº 93, pág. 233, 1990.

²⁸ FURLAN, Valéria Cristina Pereira, Imposto predial e territorial urbano, São Paulo, Malheiros, 2000, pág. 32.

Aires Fernandino Barreto e Ives Gandra da Silva Martins²⁹ refutam o entendimento de que todos os impostos são pessoais, por se tratar de relação jurídica e esta vincular somente pessoas, e não coisa.

Eis a lição dos eminentes Professores:

“Um evidente equívoco em que, no passado, incorreram alguns autores foi a tentativa de afastamento da classificação em impostos reais e pessoais, sob o argumento de que todos os impostos seriam pessoais, porquanto só as pessoas pagam tributos; as coisas não os pagam.

Com o devido respeito e guardadas as devidas proporções, a afirmação equivale a se rejeitar a existência do Direito Real, porque as relações são entre as pessoas e não entre as coisas ou entre pessoas e coisas.”

O Professor Victor Uckmar³⁰ considerava a progressividade do IPTU como:

*“Evidente **absurdo** de alíquotas progressivas para **os impostos reais.**”*

Há muitos anos que Hector B. Villegas³¹ vinha acentuando a natureza real do imposto sobre a propriedade imobiliária:

“Impuestos reales y personales – Conforme a esta clasificación, son impuestos personales aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva. Por ejemplo, la imposición progresiva sobre la renta global que tiene en cuenta situaciones como las cargas de familia, el origen de la renta, etc.

²⁹ BARRETO, Aires Fernandino e MARTINS, Ives Gandra, “IPTU - Aspectos relevantes”, coordenação de Marcelo M. Peixoto. A inconstitucionalidade da Progressividade do IPTU – Impostos pessoais e reais, págs. 66/67, Quartier Latin.

³⁰ UCKMAR, Victor, Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, trad. Marco Aurélio Greco, § 12, pág. 82. Revistas dos Tribunais, São Paulo, 1976.

³¹ VILLEGAS, Hector B., Elementos de Finanzas Públicas Mexicana – Los Impuestos – 14ª ed. Editorial Porrúa S.A., 1972, pág. 248.

“Los impuestos reales, en cambio, consideran em forma exclusiva la riqueza gravada com prescindencia de la situación personal del contribuinte. Asi, por ejemplo, los impuestos a los consumos o el impuesto inmobiliario.”

É sabido que,primeiramente, as coisas existem naturalmente. O ser humano as classifica para melhor conhecê-las.

As classificações não são perfeitas ou imperfeitas, certas ou erradas.Como esclarece Roque Antonio Carrazza,

“..as classificações (tanto quanto as definições) importam não por seu valor lógico, mas por seu valor operativo. Noutras palavras, não conta sejam “verdadeiras” ou “exatas”, mas “úteis” e “oportunas” para entender o tema em estudo.”

Somos de opinião de que a classificação é importante, para o Direito.No Direito civil, é necessária para o intérprete a classificação em real e pessoal. O direito real sobre imóvel somente se constitui através de instrumento público. Somente se o adquire por modo determinado em lei: pelo registro do título, por usucapião, pela sucessão hereditária, pela desapropriação.

Como se vê, naturalmente o imóvel existe, independentemente de classificação. Entretanto, o seu regime jurídico será melhor conhecido, se dominarmos a sua classificação. A classificação em bem móvel ou imóvel, além de haver que obedecer à natureza da coisa, deve ser feita pelo intérprete, para conhecer e aplicar o Direito.

Assim, entendemos que as classificações servem ao intérprete do direito, para conhecer o regime jurídico aplicável aos fatos que acontecem no mundo real e elaborar a norma jurídica.

A classificação dos tributos em reais e pessoais é importante, para saber qual o regime jurídico aplicável aos tributos, e, no caso em exame, ao IPTU. A nossa opinião é a de que o IPTU deve ser classificado como imposto real, porque decorre de uma situação descrita no critério material de sua regra-matriz: ser proprietário de imóvel. A importância desta classificação se acentua quando a primeira corrente apregoa a aplicação do princípio da capacidade contributiva ao IPTU, adotando-se em sua hipótese de incidência uma tributação mais gravosa ao proprietário de imóvel que, por possuir imóvel de maior valor, faz presumir maior capacidade para colaborar com as despesas estatais. A segunda corrente sustenta que a classificação é jurídica, por se referir a Carta Magna a “impostos de caráter pessoal” (§ 1º do art. 145 da Lei Maior), admitindo, “*ipso facto*”, a existência de impostos reais. É o que os Professores Aires Fernandino Barreto e Ives Gandra da Silva Martins³² assinalam:

“..quando a Constituição Federal de 1988 (art. 145 § 1º) diz que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal, está inexoravelmente a absorver a dicotomia de impostos reais e pessoais.”

Embora o Pretório Excelso tenha sufragado, em interpretação anterior à Emenda Constitucional nº 29/2000, o entendimento de que a natureza real do IPTU impossibilita a aplicação da progressividade, somos de opinião de que todos os

³² BARRETO, Aires Fernandino e MARTINS, Ives Gandra da Silva, op. cit.

impostos podem ser utilizados como instrumento para se atingir determinado fim extrafiscal, inclusive o IPTU.

Todavia, entendemos que, mesmo considerando-o apto à extrafiscalidade, somente podemos admitir a sua progressividade, se: 1) a Carta Magna autoriza a progressividade do IPTU (art. 182 § 4º, inciso II e § 1º do art. 156) 2) não for considerada inconstitucional a Emenda Constitucional nº 29/2000; 3) o ente tributante competente (Distrito Federal ou Município) elaborar lei regulando a progressividade e atender às etapas e procedimentos estabelecidos pelo Estatuto da cidade (Lei Federal nº 10.257 de 2001).

Como poderemos verificar mais adiante, para sabermos se o legislador do IPTU pode ou não utilizá-lo como instrumento fiscal, com sanção de progressividade, é indispensável verificar se o sistema jurídico já o autorizou, ou não.

O Supremo Tribunal Federal, recentemente, decidindo sobre IPTU progressivo, instituído em lei paulista, após a Emenda Constitucional nº 29/2000, superou entendimento anterior que impossibilitava a progressividade quanto ao IPTU, por ter ele caráter real.

A Corte Suprema entendeu, em via difusa, que, a partir da Emenda referida, está autorizada a progressividade do IPTU, sendo considerada irrelevante a sua natureza real.

3.3 – Validade, Vigência e Eficácia

Consideramos importante o estudo dos conceitos de validade, vigência e eficácia da norma jurídica, porquanto este trabalho tem como uma de suas finalidades apontar a necessidade da existência de lei, elaborada pelo poder competente Municipal, para que sirva como veículo introdutor da norma jurídica “stricto sensu” que institui o IPTU progressivo. Há autores que sustentam a “existência” da norma, como pressuposto de sua validade. A norma teria que existir,

Entendemos que somente a norma válida tem existência no ordenamento jurídico. Para ser válida, é necessário que haja uma relação de pertinencialidade entre a norma produzida e o sistema. Os requisitos necessários para que uma norma seja considerada válida são dois: a) que tenha obedecido o procedimento formal estabelecido por lei, para a sua produção; e b) que seja elaborada por autoridade competente. A autorização é conferida pela norma constitucional, que partilha as competências tributárias, estabelecendo o respectivo campo de incidência de cada ente tributante. Se não forem obedecidos tais requisitos, a norma não será válida e, automaticamente, será inexistente. Ou a norma é válida e existe no Direito, ou é inválida e inexistente. Para existir, é indispensável que seja válida.

Deve haver uma relação entre ela e o ordenamento jurídico, que a autoriza e a fundamenta. Se produzida em conformidade com as normas superiores, haverá uma relação de pertinencialidade.

Como assinala Diego Martin Farrell³³:

*“Las normas jurídicas se consideran válidas cuando concuerdan con el criterio adoptado por el jurista. Puede decirse, entonces, que la validez no es una **propiedad** de las normas, sino una **relación** entre la norma y el criterio elegido; cuando la norma se ajusta al criterio se la considera válida”*

Já a vigência é a aptidão, a qualidade da norma, de estar apta a reger as condutas humanas em sociedade. O Professor Paulo de Barros Carvalho³⁴ conceitua vigência como *“o atributo da norma que está preparada para incidir no mundo social, regulando deonticamente as condutas intersubjetivas.”*

A norma pode ser válida e não ser vigente. Se, por exemplo, a lei é produzida por autoridade competente e obedece ao procedimento legal previsto, ela é válida. Entretanto, somente quando ela estiver apta para incidir (publicada e após a “vacatio legis”) e jurisdicizar os fatos descritos na hipótese de incidência é que ela se tornará vigente.

O Professor Tércio Sampaio Ferraz Jr.³⁵ bem retrata o conceito de vigência com um exemplo: “Terminada a fase constitutiva do processo produtivo (...), quando, então, a norma já é válida, no período que vai da sua publicação até a sua revogação ou até o prazo que a própria norma estabeleceu para sua validade, diz-se então que a norma é *vigente*. Vigência significa pois que a norma já pode atuar ou pode atuar ainda, isto é, *pode ser invocada para produzir efeitos*. Vigência é, pois, um termo com o qual se demarca o tempo de validade de uma norma (...). Neste

³³ FARREL, Diego Martin, “Hacia um critério de validez”, Buenos Aires, Abeledo Pierrot, 1992.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, Fundamentos jurídicos da incidência, 1999, Saraiva, pág.53.

³⁵ FERRAZ JR., Tércio Sampaio, Introdução ao Estudo do Direito, Atlas, 1991, pág. 180.

sentido, *norma vigente é a norma que está atuando*. A vigência pode coincidir com a validade, mas não necessariamente. Isto é, uma norma cujo processo de produção já foi aperfeiçoado já é válida; no entanto, sua vigência pode ser postergada.”

Vistos os conceitos de validade e vigência, examinemos o conceito de eficácia da norma jurídica. A eficácia é propriedade do fato jurídico de desencadear efeitos jurídicos, como consequência da incidência. A norma é válida, vigente e é relatada em linguagem competente. Neste último momento, ocorre a subsunção do fato descrito na hipótese de incidência à norma. Como consequência imediata e infalível, aparece a eficácia, alterando a realidade social.

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho³⁶:

“Pode acontecer que u’a norma válida assuma o inteiro teor de sua vigência, mas, *por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, não possa juridicizar o fato, inibindo-se a propagação de seus efeitos*. Ou ainda pensemos em normas que façam a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas, tendo em vista dificuldades de ordem material, inexistam condições para que se configurem em linguagem a incidência jurídica. Em ambas as hipóteses teremos norma válida dotada de vigência plena, porém impossibilitada de atuar.” (Curso, pág. 54).

Assim, a norma pode ter vigência e não ser eficaz. A ineficácia pode resultar de uma situação de fato, como a impossibilidade material de cumprir a norma, ou por faltar outro veículo introdutor de norma.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso, pág. 54.

O Professor Tércio Sampaio Ferraz Jr.³⁷ elucida com muita clareza a ineficácia da norma:

“A eficácia tem a ver com a produção de efeitos. Diz-se eficaz a norma: a) que tem condições fáticas de atuar, posto que ela é adequada em relação à realidade, b) que tem condições técnicas de atuar, posto que estão presentes os elementos normativos para adequá-la para a produção de efeitos concretos. A” contrario sensu”, ineficaz é a norma, nos dois sentidos, inadequada. Estes dois sentidos podem existir simultaneamente ou não. Assim, quando a lei determina que entrará em vigor imediatamente, havendo, porém, necessidade de sua regulamentação, enquanto esta não for decretada, a lei será ineficaz no sentido (b). Decretada a regulamentação, pode ocorrer, no entanto, que a lei permaneça inadequada à realidade que ela pretende disciplinar, por razões fáticas. Por exemplo, a lei determina a obrigatoriedade do uso de determinado aparelho para a proteção do trabalhador no exercício do seu trabalho, mas o aparelho não existe no mercado, nem há previsão de sua produção adequada para dar condições à sua utilização. Para efeito de diferença terminológica, chamaremos o sentido (a) de eficácia semântica e o sentido (b) de eficácia sintática. ”

É importante para a compreensão da conclusão do presente trabalho o conceito de ineficácia sintática da norma, pois somente o Município que elaborar a lei que regule a progressividade do IPTU , obedecendo aos parâmetros do Estatuto da Cidade, poderá instituí-lo e cobrá-lo. Se inexistir a lei municipal ou Distrital, de competência de tais entes políticos, regulando a progressividade, haverá ineficácia sintática . A falta da lei inferior, que regula a progressividade do IPTU, impossibilita que a autoridade competente relate em linguagem o fato jurídico

³⁷ FERRAZ Jr., op. cit., pág. 181.

tributário, construindo o significado da norma jurídica. A norma não ingressará no sistema e não irradiará efeitos.

O Município que não elaborar lei, regulando a progressividade do IPTU, não poderá exigí-lo, por falta de eficácia sintática da norma.

4 - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Como ficou exposto, ao tratarmos da norma jurídica, para cada espécie tributária temos uma regra-matriz de incidência.

A regra-matriz de incidência do IPTU é norma em sentido estrito.

Ao se referir à regra-matriz de incidência tributária, José Roberto Vieira³⁸ diz que

*“Outro não quadraria ser o caminho, senão o da norma jurídica, porque é o único capaz de conduzir-nos às mais íntimas regiões de uma figura tributária, autorizando-nos a penetrar sua arquitetura estrutural. O conhecimento do tributo passa necessariamente pelo conhecimento da norma, pois, afinal, **tributo é norma.**”*

Como no direito em geral, no tributário a norma que institui o tributo é sempre abstrata e descreve, no antecedente, um fato lícito e futuro, que somente obrigará alguém, se ele acontecer.

O conseqüente prescreve uma relação jurídica, onde aquela pessoa que praticou o fato descrito na norma deverá prestar uma obrigação. A norma primária se constitui pelo Antecedente e o Conseqüente. No Antecedente, temos os seguintes critérios: material, temporal e espacial. No Conseqüente temos os critérios: pessoal e o quantitativo.

A norma abstrata, ainda que elaborada e apta a ser aplicada ao caso concreto, não regula efetivamente as condutas. Somente a norma individual e concreta é que o

³⁸ VIEIRA, José Roberto, A Regra-Matriz de incidência do IPI, Texto e Contexto, Juruá Editora, 1993, pág. 70.

fará, através de pessoa, indicada por lei, para relatar em linguagem fato descrito na hipótese de incidência e fazer a sua subsunção à norma, através do lançamento tributário.

É o que enfatiza Paulo de Barros Carvalho³⁹:

“A regra-matriz de incidência tributária, como norma geral e abstrata, não traz, na hipótese, a descrição de um evento especificamente determinado, traço peculiar às normas individuais e concretas. Antes, alude a uma classe de eventos, na qual se encaixarão infinitos acontecimentos concretos. E a operação lógica de inclusão de um elemento numa classe é chamada “subsunção”. Satisfazendo aos requisitos de pertinencialidade a certa classe “C”, um objeto determinado (“o”) nela se subsume. Essa nota revela, imediatamente, que a incidência da regra não ocorrerá enquanto norma individual e concreta, dando conta da subsunção do fato à classe de acontecimentos descritos no suposto, não for expedida pelo órgão competente.”

O processo de positivação do direito somente acontece com a expedição da norma individual e concreta, através do lançamento tributário.

É importante notar que o tributo sempre tem o perfil constitucional. Não pode uma norma de hierarquia inferior descrever a estrutura de um tributo, em antagonismo com o desenho constitucional, sob pena de eivar-se de inconstitucionalidade. Para ingressar no sistema jurídico, a norma deve ser pertinente a ele. Deve obedecer a uma relação de subordinação e de coordenação. A norma introduzida no sistema não será válida, se afrontar os preceitos fundamentais, que lhe servem de fundamento de validade.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, Fundamentos jurídicos da Incidência Tributária, Saraiva, 2ª edição, págs. 82/3.

4.1 – Os critérios da regra-matriz do IPTU

Assim, partindo do texto constitucional , podemos traçar a seguinte **regra-matriz do Imposto predial e territorial urbano**, com os seguintes **critérios**:

ANTECEDENTE

4.2 – Critério Material

Este critério sempre será representado por um verbo, em sua forma infinitiva, e mais um complemento: ser proprietário de bem imóvel urbano. A constituição, ao partilhar os tributos, estabeleceu o arquétipo do IPTU, no art. 156, inciso I, gravando o direito de propriedade urbana.

O conceito de “ser proprietário de bem imóvel” é completado pelo Código Tributário Nacional, Lei Complementar nº 5.172 de 1967:

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.

(art. 32).

Como se pode observar, o conceito acima referido não é próprio do Direito tributário. O instituto é de Direito Civil, sendo apenas utilizado pelo Direito Tributário, para construir a norma jurídica do IPTU.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁰, ao enfatizar a inexistência de autonomia científica do Direito Tributário, observa que a adoção do instituto da propriedade, na previsão hipotética da regra-matriz do IPTU é a comprovação de que

“..o direito é uno, tecido por normas que falam do comportamento social, nos mais diferentes setores de atividade e distribuídas em vários escalões hierárquicos.”

O fato jurídico tributário previsto no art. 32 se refere ao bem imóvel. Este conceito é estabelecido pelos arts. 79, 80 e 81 do atual Código Civil, tanto ao imóvel por natureza, como por acessão física.

O mesmo acontece com o usufruto e a posse “ad usucapionem”. São institutos do Direito civil. Estão no campo material de incidência do IPTU também o domínio útil e a posse com ânimo definitivo de ser dono. Estas são formas de exteriorização dos poderes inerentes ao domínio.

O domínio útil é do proprietário do imóvel. No usufruto, o proprietário destaca os direitos de usar e fruir da coisa em favor do usufrutuário (art. 1394 do atual Código Civil), permanecendo consigo a nua propriedade.

Na enfiteuse, ao senhorio direto, que é o proprietário, pertence o domínio eminente, e ao enfiteuta, ou foreiro, pertence o domínio útil, a posse direta do imóvel.

O instituto da enfiteuse sofreu modificação com o novo Código Civil:

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso, pág. 14, Saraiva, 2005.

Art. 2038:

“Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes , até a sua extinção, às disposições do Código Civil anterior...”

Deste modo, foi extinto o instituto da enfiteuse. Não há mais o arrendamento perpétuo de imóvel. A Lei nova respeita os direitos adquiridos, resultantes de contratos celebrados durante o anterior Código Civil.

Extinguindo-se a enfiteuse, o domínio útil resultante do contrato de enfiteuse deixou de ser hipótese de incidência tributária, a partir da vigência do novo Código Civil.

Embora permaneça o “domínio útil” como hipótese de incidência (art. 32 do Código Tributário Nacional), ele se refere exclusivamente aos contratos de enfiteuse celebrados no regime anterior e ao usufruto, que permanece como instituto jurídico na nova lei.

Quanto à posse, deve-se esclarecer que somente haverá subsunção da hipótese à norma, quando a posse for exercida “ad usucapionem”, isto é, a posse exercida com a intenção de ser dono do imóvel. A mera posse, exercida pelo locatário, por exemplo, não entra no campo de incidência. O Locatário não tem legitimidade para ação relacionada ao IPTU, nem pode ser tributado por este imposto municipal. É a propriedade, e não a mera posse, que é tributada pela Carta Magna, no art. 156, inciso I e pelo Código Tributário Nacional (art. 32).

Como elucidam com clareza e precisão MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e SACHA CALMON NAVARRO⁴¹, não é tributada a mera posse

*“.. do locatário, do comodatário, do arrendatário do terreno urbano, do administrador clandestino ou precário (posse nova) etc. A posse prevista no Código Tributário como tributável, é a de pessoa que **já é ou pode ser proprietário da coisa.**”*

Deste modo, não estão previstos na hipótese de incidência do IPTU o mero possuidor e o detentor da propriedade imóvel.

Enfim, é o direito de propriedade, o domínio útil resultante do contrato de usufruto e a posse com animo de ser dono que constituem o critério material da hipótese de incidência do IPTU. Proprietário é o titular dos poderes elementares do domínio: usar, fruir e dispor da coisa, conforme estabelece o § 1º do art. 1228 do Código Civil: *“O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa..”*

4.3 – Critério Espacial

Este critério se refere ao local onde está situada a propriedade imóvel. Necessariamente, deverá estar localizada na zona urbana da cidade. Se o imóvel é edificado, o imposto é o predial. Não edificado, a hipótese de incidência é do territorial urbano.

Primeiramente, há que se indagar qual é o ente competente para fixar os limites do perímetro urbano. Se o imóvel se localiza na zona urbana, o imposto é o

⁴¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado e NAVARRO, Sacha Calmon, “Do Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, São Paulo, Saraiva, 1982, págs. 119/120.

IPTU, de competência do Município. Se está situado em zona rural, a incidência é do ITR, de competência da União.

Assim, em razão da competência de ambas as pessoas políticas, Município e União, qualquer delas poderia fixar o critério especial do IPTU e do ITR, respectivamente.

Há várias correntes que opinam quanto à fixação do critério espacial do IPTU e ITR. Uma delas é a que sustenta ser a *destinação* o melhor critério para distinguir ambas as competências. Se o imóvel é destinado a atividades como habitação, comércio, etc. a incidência é do IPTU, se tem por finalidade atividade rural, como plantio, pecuária, agricultura, o imposto devido será o ITR.

Entendemos que não é a destinação do imóvel que determina o critério espacial, e sim a sua localização. Não é a vontade do proprietário que decidirá se o imóvel deve ser tributado pelo ITR ou pelo IPTU.

Outra corrente doutrinária defende que caberia à lei complementar (art. 146) definir os limites que separam a zona urbana da zona rural. O Código Tributário Nacional (Lei complementar nº 5.172 de 1967) estabeleceu, no § 1º do art. 32:

“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 dois incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas fluviais;

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgoto sanitário;

IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.”

O que ocorre com a adoção de tal fundamento ? A Lei complementar está estabelecendo restrições à competência Municipal. A lei infraconstitucional está contrariando o perfil do tributo, traçado pela Carta Magna. Está restringindo a autorização constitucional dada ao legislador municipal, para elaborar a lei que institui o IPTU.

Este critério de existência de determinado número de equipamentos para a definição de zona urbana não está contido no campo de incidência atribuído ao Município pela Constituição Federal.

Antonio José da Costa⁴² assinala que

“Não é cabível, portanto, que uma lei complementar ao reconhecer a competência da lei municipal para definir sua zona urbana, simultaneamente, imponha requisitos que, sem dúvida, coarctam essa mesma competência, trazendo para si o privilégio de, ela sim, definir o que é zona urbana e rural.”

Entendemos que é inconstitucional o § 1º do art. 23 do Código Tributário Nacional, por afronta ao art. 156, inciso I, da Constituição Federal.

⁴² COSTA, Antonio José, “Da regra-padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, Rio de Janeiro, Forense, 1985.

Outra opinião, a nosso ver mais acertada, é a que atribui ao Município o poder-dever de executar a política urbana do Município. O Município tem a tarefa de exigir do proprietário do imóvel urbano a função social da propriedade.

Esta atribuição constitucional (art. 182 e §§) tem por finalidade “ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes”.

É evidente que, ao exigir do Município tal finalidade, a Lei Maior lhe deu o poder de traçar a “ordenação da cidade”, através de um “plano diretor” (§§ 1º e 2º do art. 182).

Valéria Furlan⁴³, em valioso trabalho sobre IPTU, esclarece que

“Compete, pois, apenas ao Município, traçar os limites da área urbana, sob seus próprios critérios, para que possa assegurar a observância do princípio da função social da propriedade urbana e, por via de consequência, para fins de tributação, já que, por expressa disposição constitucional, é dever do legislador municipal utilizar-se do IPTU como instrumento de política de desenvolvimento e de expansão urbana.”

Podemos concluir que é o legislador municipal quem traça o perímetro urbano, ao elaborar o “plano diretor”. Esta competência é atribuída pela Carta Magna ao Município (§ 1º do art. 182).

A Lei que estabelece o perímetro urbano é de caráter administrativo. Como integrante do critério espacial da regra-matriz de incidência, é indispensável que seja veiculada pelo “plano diretor”.

⁴³ FURLAN, Valéria, Imposto predial e territorial urbano, Malheiros editores, 2ª edição, 2002, pág. 61.

Não pode ficar ao alvedrio do Prefeito, ou qualquer autoridade administrativa, a sua elaboração. Qualquer portaria, resolução, ou outro ato infralegal não obriga o contribuinte. O Poder executivo realiza estudos, levantamentos e outros trabalhos administrativos no sentido de fornecer ao Poder Legislativo informações a respeito do perímetro urbano, mas não produz lei.

Somente o Poder legislativo municipal tem competência para, através de lei, por ele elaborada, traçar o perímetro urbano, estabelecendo o critério espacial do IPTU.

4.4 – Critério Temporal

O IPTU é cobrado anualmente. Em razão do princípio da anterioridade, a lei que o instituiu deveria estar publicada até 31 de dezembro de cada ano.

Neste regime, o contribuinte era surpreendido, no limiar do ano novo, com aumento do IPTU, através de lei publicada nos dias finais do ano anterior, para vigorar a partir de 1º de janeiro.

Até mesmo por decreto, os Prefeitos aumentavam, no final do ano, a base de cálculo do imposto, para vigorar no exercício seguinte. O Superior Tribunal de Justiça colocou fim a este expediente, através da Súmula nº160: *“É defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”*

O contribuinte era pego de surpresa. A sua única opção era socorrer-se das vias judiciais.

Em razão da anterioridade nonagesimal, instituída para as contribuições sociais, no art. 195 § 6º da Constituição, ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁴⁴ vinha defendendo o entendimento de que nenhum tributo submetido ao princípio da anterioridade *lato sensu* poderia ser exigido, se a respectiva lei não estivesse em vigor, noventa e um dias do término do exercício financeiro imediatamente anterior:

“..antes do advento da predita Emenda Constitucional sustentávamos, com base nas lições de Eduardo Domingos Bottallo, que o princípio da anterioridade exigia que a lei instituidora ou majoradora do tributo tivesse sido publicada , pelo menos, noventa e um dias do término do exercício financeiro.

Noutras palavras, apregoávamos que o contribuinte tinha o direito constitucional subjetivo de recolher tributos de conformidade com as leis vigentes até o dia 1º de outubro do exercício financeiro anterior (noventa e um dias antes do término do exercício financeiro). Chegamos a esta conclusão interpretando o art. 150, III, “b”, da CF em sintonia com o art. 195 § 6º, do mesmo Diploma Magno...”

(“Curso”, pág. 183)

Em sintonia com esta previsão, o Poder constituinte derivado , através da EC nº42/2003, submeteu a instituição do IPTU ao princípio da anterioridade nonagesimal na alínea “c” do art. 150, inciso III:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ...ao Distrito Federal e Municípios:

...inciso III – cobrar tributos:

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso”, pág. 183.

...alínea “c”: antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

O contribuinte do IPTU passou a ter a garantia constitucional de não pagar o imposto, se a lei que o instituir não estiver publicada noventa dias, antes do exercício financeiro em que o Município exigi-lo.

Esta conquista do contribuinte municipal, quanto à anterioridade nonagesimal, é assegurada pelo sobreprincípio da segurança jurídica. A segurança jurídica é valor que visa dar ao contribuinte a possibilidade de prever o que a futura incidência do tributo irá repercutir no seu patrimônio, assim como a tranqüilidade de que a nova lei não alcançará os fatos passados. Este princípio assegura ao contribuinte a possibilidade de planejar as suas ações, ante a incidência de norma que vigorará no futuro.

A respeito, assinala Paulo de Barros Carvalho⁴⁵ que a segurança jurídica dá ao contribuinte

“ a certeza do tratamento normativo dos fatos consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada. Esta bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas..”

A segurança jurídica é um *sobreprincípio*, porque engloba em um só valor os princípios da irretroatividade da lei tributária, da anterioridade, do direito adquirido, da coisa julgada, e o da estabilidade das relações jurídicas. Esses são princípios,

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso”, pág. 150.

limites objetivos, que se conjugam para realizar o valor que é a segurança jurídica. É neste sentido que Marcelo Magalhães Peixoto⁴⁶ anota que

“o referido princípio consagra a conjugação de vários princípios de nosso ordenamento, tais como o da Legalidade, da igualdade, e da irretroatividade, entre outros.”

Todavia, em relação à base de cálculo, deu a impressão de haver sido suprimida a garantia do princípio da anterioridade, pela mesma Emenda nº 42:

1º - .. a vedação do inciso III....”c”, não se aplica...à fixação da base de cálculo do imposto previstono art. 156,I.”

Quer dizer, a aludida Emenda constitucional deu ao contribuinte a garantia do princípio da anterioridade nonagesimal, no art. 150, inciso III, alínea “c”. Entretanto, retirou tal garantia, ao excepcionar tal princípio, em relação ao critério quantitativo do referido imposto, no § 1º do referido dispositivo constitucional.

Entendemos que tal contradição somente pode ser explicada por um engano do poder derivado. De nada valeria garantir o princípio da anterioridade nonagesimal em relação à regra-matriz do IPTU, no inciso III, alínea “c” e, logo após, no § 1º do mesmo dispositivo, suprimir tal garantia fundamental, em relação “à base de cálculo”, que é o seu critério quantitativo.

O equívoco do poder reformador somente pode ser sanado por uma interpretação sistemática da referida Emenda constitucional nº42/2003. Se a razão principal da Emenda foi introduzir no sistema jurídico tributário a garantia

⁴⁶ PEIXOTO, Marcelo Magalhães, IPTU, Aspectos relevantes, Princípios Constitucionais Tributários, pág. 419, editora Quartier Latin, 2002.

fundamental da *anterioridade nonagesimal*, a norma que excepciona (§1º do art. 150 da Carta constitucional) não pode colidir com a norma superior (alínea *c* do inciso III do mesmo dispositivo), que lhe daria validade.

Roque Antonio Carrazza⁴⁷ explica o equívoco do poder derivado:

”Já no pertinente ao ..IPTU (imposto predial e territorial urbano) a restrição em exame encerra um lamentável erro de técnica, pois confunde a base de cálculo in abstracto com a base de cálculo “in concreto destes tributos. A base de cálculo in abstracto destas figuras exacionais (como, de resto, de qualquer tributo) deve ser fixada por meio de lei (princípio da legalidade tributária). Já a apuração da base de cálculo in concreto (que Aires Barreto chama de base calculada) diz respeito ao ato administrativo de lançamento, sendo, assim, da alçada privativa do Poder Executivo. Ora, sob pena de violação ao princípio da anterioridade, a lei que majora a base de cálculo destes tributos também só poderá incidir em um dado exercício financeiro se observar o disposto na alínea “c” do inciso III do art. 150 da CF (que veio explicitar o que já se encontrava implícito na alínea “b” do mesmo dispositivo).”

Salienta o insigne professor o possível engano do legislador derivado:

“Apenas os atos administrativos que concretizam os comandos contidos nesta mesma lei (v.g. a planta de valores) é que poderão ser aplicados sem a observância da alínea “c” em exame. Daí a impropriedade redacional do art. 150, § 1º, infine, da CF (com a redação dada pela Emenda Constitucional 42/2003.”

Realmente, era desnecessário dispensar a anterioridade em relação a ato administrativo regulamentar, como a planta de valores, em que a autoridade administrativa apenas faz o cadastramento dos imóveis da cidade.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso”, 6ª edição, 2006, pág. 204.

Entretanto, se o engano não foi motivado por tal causa, o § primeiro, “in fine”, do art. 150 da Constituição Federal, ao abolir a anterioridade nonagesimal, em relação à base de cálculo do IPU, representa uma contradição lógica. Se um dos princípios fundamentais que limitam a imposição do tributo é o da *anterioridade da lei*, não pode uma norma instituir exceção parcial (o presente caso) a tal princípio, sob pena de torná-lo, nesta parte, letra morta. Para a validade da norma que institui o tributo é essencial que todos critérios da regra-matriz estejam presentes. A abolição do limite objetivo da anterioridade nonagesimal, em relação à base de cálculo, significa a supressão do próprio princípio. A revogação da espécie (critério quantitativo da regra-matriz) significaria a revogação do gênero (toda a regra-matriz).

O quadro constitucional parece claro. Antes da Emenda Constitucional nº42/2003, não havia disposição constitucional expressa, quanto ao princípio da anterioridade nonagesimal, em relação à generalidade dos tributos. Havia em relação à contribuição social (art. 195 § 6º).

Após a referida Emenda Constitucional, em relação ao IPTU, foi instituída a anterioridade nonagesimal, como uma das garantias individuais constantes do art. 5º da Constituição Federal.

Entretanto, o poder derivado excepcionou desse princípio a “base de cálculo” (art. 150 § 1º, “in fine”).

Induvidosamente, há um conflito de normas, mais precisamente entre o princípio da anterioridade nonagesimal, instituído na aliena “c” do inciso III do art.

150 da Constituição Federal a sua respectiva abolição, em relação à sua base de cálculo, no § 1º, “in fine” do mesmo dispositivo.

Na nossa opinião, existe uma impropriedade do legislador, ao suprimir o princípio da anterioridade nonagesimal, em relação à base de cálculo do IPTU. Se o princípio da anterioridade nonagesimal foi consagrado na alínea “c” do inciso III, do art. 150, a norma inferior do § 1º, “in fine”, não encontra fundamento de validade na norma superior, para excepcioná-lo em relação ao critério quantitativo da regra-matriz.

É sabido que vários tributos existentes no sistema tributário brasileiro são excepcionados do princípio da anterioridade, como empréstimo compulsório (art. 148, I), Imposto de Importação, Exportação, IPI, IOF (art. 153, incisos I, II, III, IV e V da CF). Em relação a esses casos de exceção ao princípio da anterioridade, repetida desnecessariamente no § 1º do art. 150 da Carta Magna, existe um fundamento comum: a urgência, determinada por situações de emergência em casos excepcionais de interesse público.

Entretanto, em relação à base de cálculo do IPTU, excepcionar o princípio da anterioridade nonagesimal, significa retirá-lo da Carta Magna.

No momento em que entrou em vigor a Emenda Constitucional nº 42/2003, a garantia fundamental incorporou-se aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, por força do art. 150, inciso III, alínea “c”.

Ao retirar o princípio da anterioridade nonagesimal, em relação ao elemento quantitativo da regra-matriz do IPTU, a sua base de cálculo, a Emenda

Constitucional nº 42, de 19.12.03, está mutilando a garantia constitucional da anterioridade nonagesimal tributária.

Neste aspecto, a Emenda Constitucional nº 42 é inconstitucional, por violar cláusula pétrea (art. 60, inciso IV da Constituição Federal), que é a garantia fundamental do princípio da anterioridade nonagesimal, por ela inserida no Texto Supremo. Com a Emenda Constitucional nº 42, o poder executivo municipal continuaria autorizado a aumentar a base de cálculo do IPTU, elaborando a lei que o institui, mesmo que seja no dia 31 de dezembro, o último dia do ano, para vigorar no dia 1º de janeiro. Permaneceria a mesma surpresa ao contribuinte, com a publicação da lei que estabelece a base de cálculo do imposto, nos últimos dias do mês de dezembro, para passar a vigorar em 1º de janeiro do ano vindouro.

É como, há tempos, ROQUE ANTONIO CARRAZA⁴⁸ assinalava:

“Do exposto, percebemos que, muita vez, o contribuinte tem, com o princípio da anterioridade, uma segurança mínima, que poderíamos até chamar de meramente retórica. Com efeito, que pode ele fazer, num único dia, para acomodar seu patrimônio ao novo tributo ou ao tributo mais gravoso ?”

Deste modo, para que seja cobrado, o IPTU deve ter sua lei publicada noventa e um dias antes do início do exercício financeiro, isto é, em 2 de outubro do ano anterior, por força do referido art. 150, inciso III, alínea “c”.

Por outro lado, é necessário precisar, no aspecto temporal, em que momento é selecionado o contribuinte do IPTU. Qual a pessoa que deve ser escolhida ?

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso”, 6ª edição, 2006.

Observe-se que o fato jurídico tributário se refere a dois momentos: um, que é a data do evento, o dia 1º de janeiro, em que o proprietário ou o possuidor do bem imóvel urbano é escolhido como contribuinte do IPTU. O outro, a data em que é constituído o fato jurídico tributário e é notificado do lançamento o contribuinte. No primeiro, o lançamento se refere a fato pretérito e tem a natureza declaratória. No segundo, a dívida é constituída e determinada em todos os seus critérios, apresentando-se o ato como de natureza constitutiva.

Se o Poder Legislativo Municipal aprova uma lei que institui o IPTU, até o dia 02 de outubro do ano de 2004, e em fevereiro do ano vindouro a autoridade competente procede ao lançamento, notificando o contribuinte em determinada data, temos assim constituída a respectiva obrigação tributária: Fulano de tal, proprietário de imóvel urbano situado nesta cidade, no dia 1º de janeiro de 2005, deve pagar o valor de tantos reais ao Município. O lançamento tem a função de *determinar* os elementos da regra-matriz de incidência do tributo. É neste momento, na data do relato em linguagem do fato jurídico tributário, que é determinado quem é o sujeito passivo da obrigação tributária.

Temos, no lançamento, dois momentos: a data do evento, 1º de janeiro de 2005, e a data do fato jurídico tributário, em 13 de fevereiro de 2005, que é a data em que há o relato do fato em linguagem competente. A importância da distinção dos dois momentos se refere principalmente ao seguinte: 1) sem o relato em linguagem competente do evento, a norma tributária do IPTU não ingressa no sistema, e não adquire eficácia jurídica. A lei que rege o lançamento, quanto à autoridade competente e quanto ao procedimento, é a lei em vigor, no exemplo

dado, em 13 de fevereiro de 2005; 2) a lei aplicável ao fato pretérito, o evento ocorrido, é a lei vigente naquela época, em 1º de janeiro de 2005.

Paulo de Barros Carvalho⁴⁹ assinala a importância da classificação em *tempo no fato e tempo do fato*:

“A dualidade de marcos temporais é sobremaneira fecunda. Além de assinalar, com clareza e segurança, os critérios de aplicação da legislação correspondente, indica os efeitos constitutivos e declaratórios que o fato apresenta.”

É através do lançamento que a autoridade administrativa relata o acontecimento previsto no suposto da norma tributária e lhe dá eficácia:

“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.” (art. 142 do CTN).

O lançamento é norma individual e concreta que tem no antecedente um evento ocorrido no passado. A este fato aplica-se a lei em vigor no tempo da ocorrência do evento. Ao transformar o evento em fato, o lançamento o transfere, do mundo natural para o direito, dando-lhe o caráter de fato jurídico. Da causalidade natural o fato passa a ser regido pela causalidade jurídica.

No conseqüente desta norma individual e concreta, por força do relato em linguagem competente, que transforma o evento em fato, temos a eficácia do fato

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, Fundamentos jurídicos da incidência, Saraiva, 1999, pág. 123.

jurídico, fazendo nascer uma relação jurídica obrigacional entre o Estado credor e o contribuinte devedor.

Ainda em relação ao lançamento, no que concerne ao inciso II do art. 173 do CTN, queremos frisar que a possibilidade de o Fisco rever o lançamento, após a decisão que o houver anulado, somente ocorre quando esta anulação se refere a irregularidade formal, e não quando ela provém de vício substancial.

O art. 145 do CTN possibilita a alteração do lançamento quando houver:

“I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício de autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.”

Imagine-se que, ao efetuar o lançamento, o agente, por erro de fato ou de direito, calcule a dívida a maior ou a menor. Nesta hipótese, a autoridade administrativa corrigirá, através de ato de ofício, o lançamento, desde que não tenha fluído o prazo decadencial. Pensemos na situação em que o lançamento contenha erro quanto ao nome do contribuinte, ou a alíquota estabelecida na lei seja de 5% e a autoridade administrativa tenha lançado o tributo com alíquota de 1%. São inexatidões formais que podem ser corrigidas, por iniciativa do contribuinte ou da autoridade administrativa.

Entretanto, se a hipótese prevista no inciso II do art. 173, se referir a anulação decretada em demanda judicial, decidida por sentença transitada em julgado, em que haja sido apreciado o mérito da causa, é evidente que o Fisco não

poderá realizar novamente o lançamento, ainda que não tenha decorrido o prazo decadencial, pois não se trata de mera irregularidade formal. Lançar novamente o tributo seria ofender a coisa julgada.

Do mesmo modo acontecerá se a decisão for proferida em processo administrativo, tornando-se imodificável para a Administração. É verdade que a decisão administrativa não produz coisa julgada, mas se torna imodificável para a Fazenda Pública, pela preclusão.

No CONSEQUENTE, temos os seguintes critérios:

4.5 – Critério Pessoal

Em razão da relação de imputação, ocorrido o fato descrito abstratamente na norma e relatado por autoridade competente, através do lançamento, surge um vínculo entre dois sujeitos: o ativo, a quem é atribuído o direito de exigir uma prestação, em dinheiro, do sujeito passivo, que deve cumpri-la. Assim, temos o sujeito ativo, a Fazenda Pública Municipal, e o sujeito passivo, o contribuinte do tributo, que, conforme edita o CTN (art. 34) é o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o possuidor.

No critério pessoal do IPTU, é necessário frisar que quem tem a competência tributária para elaborar a lei que o institui é o ente político Município. Ele é o que detém a competência para tributar. Um dos fundamentos da autonomia do Município reside no poder de votar as suas próprias leis, criando os seus próprios tributos (art. 156 da CF).

Por outro lado, distinta é a capacidade tributária ativa que é o poder de figurar como sujeito ativo da obrigação tributária, exigindo o tributo. A lei designa quem pode exigir o tributo, quem tem a titularidade para figurar como credor da prestação devida pelo sujeito passivo.

A competência legislativa tributária do Município é indelegável. Pode ele, todavia, deixar de exercê-la. Ela é facultativa. Já a capacidade tributária ativa pode ser transferida a terceiro, e, sendo devido o tributo, não pode a Administração deixar de exigí-lo.

4.6 - Critério Quantitativo

Este critério proporciona ao cientista do direito a medida precisa da quantia devida, a título de tributo, pela ocorrência do fato jurídico tributário. Situado no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, ele serve para estabelecer a intensidade da prestação obrigacional.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁵⁰ define o critério quantitativo como

“o grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, ..”

Este critério é composto por dois elementos: a base de cálculo e a alíquota. Ambos são indispensáveis à quantificação do tributo, embora tenham existências distintas.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso”, pág. 328, Saraiva, 2005.

É como ensina Paulo de Barros Carvalho⁵¹:

“Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra.”

José Roberto Vieira⁵² salienta que

“O critério quantitativo é composto precisamente pelos dados que possibilitam a fixação dos exatos contornos do objeto da prestação pecuniária, mediante o concurso da base de cálculo e alíquota.”

O critério quantitativo deve obedecer aos princípios da legalidade e anterioridade(art. 97, inciso IV do Código Tributário Nacional e art. 150, inciso I e III, “a”, da Constituição Federal).

4.6.1- A base de cálculo

A base de cálculo tem a função de identificar a verdadeira natureza do tributo. Como está assente na doutrina tributária, a base de cálculo pode confirmar ou infirmar o critério material da regra-matriz.

Alfredo Augusto Becker⁵³ apontou este elemento do quantitativo como o indicador preciso da natureza jurídica do tributo:

“Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra de tributação revela que em sua composição existe um núcleo e um, ou

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso”, pág.239)

⁵² VIEIRA, José Roberto, “A regra-matriz”, pág. 66.

⁵³ BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, Saraiva, pág. 338.

mais, elementos adjetivos. O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo.

“Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem àquele gênero jurídico de tributo.”

No IPTU, o valor venal do imóvel é a base de cálculo do imposto (art. 33 do CTN). Aí, ela está confirmando o aspecto material da regra matriz, que é ser “*proprietário do imóvel*”.

Mas, além de tal função, tem ela a finalidade de, aliada à alíquota, medir o valor do tributo. Mizabel de Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro⁵⁴ assim a definem:

“Base de Cálculo é a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua gradação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição do tipo tributário.”

Aires Fernandino Barreto⁵⁵, elucida que

“a base de cálculo será sempre o valor. As mutações possíveis estarão na espécie de valor utilizada, mas o gênero será sempre, imutavelmente, o valor. “O que pode conduzir a equívocos são as designações preço ou custo. Uma verificação detida, no entanto, conduzirá, inafastavelmente, à conclusão de que, ainda uma vez, se trata de valor que foi transformado em preço, nas suas várias espécies.”

Aliomar Baleeiro⁵⁶ assim definia:

⁵⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado e NAVARRO, Sacha Calmon, “Do Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, São Paulo, Saraiva, 1982, pág. 252.

⁵⁵ BARRETO, Aires Fernandino, Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1987, pág. 46.

⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1989, Rio de Janeiro, pág. 157.

“valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis.”

Estabelecida a base de cálculo do IPTU, que é o valor venal, como o preço à vista do imóvel, na lei elaborada pelo Poder legislativo municipal, a hipótese de incidência tributária fixa a base de cálculo “in abstracto”. Quando a autoridade lançadora apura o valor efetivo do imóvel, no lançamento, é estabelecida a base de cálculo em concreto.

Deste modo, o preço à vista do imóvel é a base de cálculo em concreto, sobre a qual será tributado o imóvel, no IPTU.

Elizabeth Nazar Carrazza⁵⁷ esclarece que

“Sua base de cálculo em concreto é o valor venal (efetivo) que, ano a ano, o imóvel urbano tem. É no lançamento do imposto que se apura qual, de fato, o valor do mercado do imóvel urbano.”

Há quem confunda a base de cálculo com a alíquota, afirmando que, quando a alíquota é de 1% (um por cento) não existe progressividade do tributo. Não concordamos com este entendimento. Base de cálculo e alíquota são dois elementos distintos da regra-matriz do imposto.

Pode haver progressividade somente da base de cálculo, ou somente da alíquota, ou de ambas conjuntamente.

⁵⁷ CARRAZZA, Elizabeth Nazar, IPTU & Progressividade, Igualdade e Capacidade contributiva, Editora Juruá, 1ª edição, 3ª tiragem, pág. 89.

4.6.2- A alíquota

É a parte, fixa ou variável, que serve para estabelecer, de forma neutra, progressiva ou regressiva, a medida exata do tributo. Normalmente é estabelecida em forma de porcentagem: 1,0%, 1,5%, 2,0 %, 2,5%. Ela pode se apresentar na forma crescente, ou decrescente.

Pode ela , também, vir em número exato, como bem explica Paulo de Barros Carvalho⁵⁸:

“Se freqüentemente a alíquota se apresenta em forma de porcentagem, nada impede que seja concebida em termos monetários, como aludimos em páginas anteriores (no exemplo: R\$1,20 por metro linear de comprimento, no caso de fabricação de tecidos”).

Assim, a alíquota se apresenta de dois modos: a) um valor monetário fixo, ou 2) uma porcentagem (parte) da base de cálculo.

Quando ela se apresenta em forma de porcentagem, ela pode ser neutra (alíquota de 1%), ou progressiva (1,5%, 2,0%, 2,5% 3,0 %, 3,5%).

Entendemos que não só a alíquota pode ser progressiva, mas, também, a base de cálculo. Acontece, quase sempre, que o Município estabelece a base de cálculo em tabela, onde classifica, abstratamente, os imóveis, levando em consideração a sua qualidade, o seu tamanho, a sua localização, aplicando, ao mesmo tempo, alíquotas que têm a função de aumentar ou diminuir o imposto.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso”, pág. 343.

Por conseguinte, podemos ter progressividade da base de cálculo com a classificação crescente, pela lei que institui o tributo, aumentando-se o valor da base de cálculo, conforme o gabarito, a localização, o tipo do imóvel.

Foi o que aconteceu com a lei municipal nº 5.641 de 1989 do Município de Belo Horizonte-MG. O art. 83 e Tabela III, anexa à lei, assim fixou o aspecto quantitativo da hipótese de incidência:

“de padrão popular.....0,5%;

“ baixo.....0,6%;

“ normal.....0,7%;

“ alto.....0,8%;

“ luxo.....1,0%.”

Como se pode notar, à medida que a categoria do imóvel sobe, aumenta a alíquota e, por consequência o valor do imposto. A classificação era progressiva, em razão da qualidade do imóvel. Evidente que, sendo maior o valor, a qualidade sobe e aumenta o imposto. Aí está a sua progressividade, em razão do valor.

O Supremo Tribunal Federal, em acórdão padrão, no Recurso Extraordinário nº153.771-MG, julgou inconstitucional a lei municipal de Belo Horizonte-MG.

No Município de Campo Grande-MS., a base de cálculo tem sido estabelecida por uma tabela abstrata, onde os imóveis são classificados conforme a sua qualidade: *“”tipo/categoria: A – R\$46,07; B- R\$257,06; C- 403,97; D –*

R\$593,25; E – R\$733,42. (Lei nº4.240 de 2004). Cada categoria tem a estimação do preço do metro quadrado de construção, que vai ser multiplicada pela área do imóvel. À medida que o imóvel tem uma classificação superior, progride o valor venal e, por consequência, o “quantum” do imposto. Indiscutivelmente, esta base de cálculo é progressiva, porque o valor do imposto progride de conformidade com a classificação do imóvel tributado, constante de uma tabela.

Como explica o Professor Ricardo Mariz de Oliveira ⁵⁹,

“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 debeatur” do tributo.”

Deste modo, embora a alíquota (multiplicador) seja de 1% (um por cento), a progressividade existe na classificação crescente do imóvel, na base de cálculo. Se é classificado em “A”, multiplica-se o valor de R\$46,07 pela área do imóvel e o imposto resultante será obtido pela multiplicação do valor venal pela alíquota de 1%. Entretanto, se o imóvel for classificado no tipo “E”, o metro quadrado tem o valor de R\$733,42, multiplicado pela área do imóvel, obtendo-se o valor venal, que será multiplicado por 1%. Quer dizer: a alíquota não é progressiva, mas a base de cálculo aumenta conforme a categoria do imóvel, havendo, portanto, uma progressão no valor do imposto.

⁵⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz, Base de cálculo – Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Resenha Tributária – C.E.E.U, 1989, págs. 169/189. Caderno de Pesquisas Tributárias

A Suprema Corte, examinando a base de cálculo contida na lei municipal de Campo Grande-MS, adotou este entendimento. Eis a conclusão do voto condutor do Ministro Gilmar Mendes:

“..verifica-se que a tabela da lei municipal estipula classificação do valor do imóvel a ser tributado com base na variação do custo por metro quadrado de construção, o que caracteriza gradação do imposto conforme o imóvel seja considerado precário, popular, médio, fino ou de luxo. Dessa forma, configura-se a progressividade do IPTU em função do valor do imóvel.”

(Agravio Regimental no Agravio de Instrumento 498.249-1, julgado em 18.04.2006)

No Município de Santo André (SP), foi instituída uma tabela (base de cálculo), concedendo isenções de acordo com o tamanho do imóvel. Os imóveis menores recebiam isenções maiores. As isenções eram fixadas por alíquotas decrescentes. Era o caso da lei municipal nº6.747, de 1990:

“Art. 10 – São isentos do imposto sobre a propriedade territorial urbana:

.....

§ único: são concedidas isenções parciais de:

- a. 80% sobre o valor do imposto para terreno com área até 150m²;
- b. 60% sobre o valor do imposto para terreno com área entre 151m² e 300 m²;
- c. 40% sobre o valor do imposto para terreno com área entre 301m² e 1.000m²;

- d. 20% sobre o valor do imposto para terreno com área entre 1.001m² e 10.000m².

Art. 3º- O art. 13 e seus parágrafos da lei nº6.582 de 1989 passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 13 – O imposto sobre a propriedade predial urbana será calculado através da aplicação das seguintes alíquotas:

I – 1,05% (um inteiro e cinco centésimos por cento) sobre o valor venal do terreno;

II – 1,89 (Um inteiro e oitenta e nove centésimos por cento) sobre o valor venal das edificações.

§ único: os tipos de construção e modalidades de edificações serão classificados através de decreto do executivo.”

Assim, a base de cálculo estabelecia o tamanho do imóvel e a alíquota oscilava de acordo com a respectiva área.

O Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional a lei municipal nº 6.747 de 21.12.90 do Município de Santo André-SP, porquanto que a base de cálculo era estabelecida “em razão da qualidade do imóvel” (Rec. Extr. Nº194036-1-SP). Este entendimento consolidou-se na Suprema Corte, como se pode conferir pelas decisões proferidas pelo *Tribunal Pleno*, também nos Recursos Extraordinários nºs 199.969-1 – SP; 265.907-0-RJ; 201.306-4 e outros.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁰, com precisão, determinou as três funções da base de cálculo:

a) função mensuradora, pois mede as proporções reais do fato; b) função objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida; c) função comparativa, porquanto, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro.

É importante observar que a inexistência de um dos elementos (critérios) da regra-matriz de incidência tributária, tem o efeito de mutilá-la, impedindo o nascimento da obrigação referente ao IPTU.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso”.

5 - A PROGRESSIVIDADE

O tributo pode ser utilizado com finalidade fiscal ou extrafiscal. A imposição puramente fiscal visa arrecadar dinheiro do contribuinte, a fim de atender o custeio das despesas do Estado. A finalidade do tributo é exclusivamente abastecer os cofres do Estado. Por outro lado, a progressividade extrafiscal tem finalidades outras que as meramente arrecadatórias, no sentido de estimular ou coibir determinados comportamentos do proprietário do imóvel, em função de um objetivo político-jurídico que o Município deseja atingir.

Somos de opinião de que alguns tributos são utilizados com finalidades extrafiscais, como o ITR, o Imposto de Importação, o de Exportação, o Imposto sobre produtos industrializados e o Imposto sobre a renda. Não são tributos puramente extrafiscais, já que, como elucida PAULO DE BARROS CARVALHO⁶¹,

“não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade.

Deste modo, no tributo extrafiscal, o poder de regular é fim, que pode ser político, econômico, social, e a arrecadação do dinheiro é meio, instrumento, que o Estado utiliza para realizar uma determinada política.

A extrafiscalidade consiste em inserir, nos critérios da regra-matriz do tributo, um tratamento mais benevolente quando o legislador quer estimular

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso”.

determinada atividade, e mais gravoso, quando quer orientar a conduta do contribuinte aos objetivos desejados pelo ente público tributante.

Deste modo, pode a Carta Magna desejar estimular a proteção ambiental, o desenvolvimento econômico e social, o planejamento urbano, ou punir a propriedade que não cumpre a função social.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁶² retrata casos que bem elucidam a extrafiscalidade:

“A lei do Imposto Territorial Rural (ITR) ao fazer incidir a exação de maneira mais onerosa, no caso de imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, busca atender em primeiro plano, a finalidade de ordem social e econômica e não ao incremento de receita. A legislação do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (IR) permite o abatimento de verbas gastas em determinados investimentos, tidos como de interesse social ou econômico, tal o reflorestamento, justamente para incentivar a formação de reservas florestais no país. Em outras passagens, na composição da base de cálculo, seja entre as deduções ou entre os abatimentos da renda bruta, insere medidas que caracterizam, com nitidez, a extrafiscalidade. Quanto ao IPI, a própria Constituição prescreve que suas alíquotas serão seletivas em função da essencialidade dos produtos (art. 153 § 3º, I), fixando um critério que leva o legislador ordinário a estabelecer percentuais mais elevados para os produtos supérfluos.”

Por outro lado, há tributos que não se prestam como instrumentos extrafiscais. Os vinculados, por exemplo, como as taxas e contribuições de melhoria, apenas correspondem à arrecadação da contraprestação paga por quem auferir os seus respectivos benefícios. Nada têm de extrafiscalidade.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso”, pág. 235.

Não insere o legislador que institui a taxa, na respectiva regra-matriz, nenhum propósito de estimular ou desestimular uma determinada conduta desejada pelo Estado. Este tributo é pago por um determinado contribuinte que se utilizou, ou teve à sua disposição, um serviço estatal. A taxa se refere a determinada pessoa e em valor determinado, na medida exata do benefício auferido pelo contribuinte, efetiva ou pontencialmente.

O próprio IPTU pode ser instituído pelo Município, com finalidade exclusivamente fiscal, dependendo do conteúdo da lei que desenhe sua regra-matriz. Se o critério quantitativo não adotar base de cálculo progressiva, não haverá tributação extrafiscal. É *facultativo* o exercício da competência impositiva

A extrafiscalidade é uma *faculdade* autorizada ao Município ou Distrito Federal. Se não for exercida, a tributação tem natureza puramente fiscal. Como explica Paulo de Barros Carvalho⁶³,

“A União tem a faculdade ou permissão bilateral de criar o imposto sobre grandes fortunas, na forma que estatui o inciso VII do art. 153 da CF. Até agora não o fez, exatamente porque tem a faculdade de instituir ou não o gravame.”

A faculdade contida nas competências impositivas permite aos entes políticos que criem ou não o tributo. A União, até o momento, não criou o imposto sobre grandes fortunas, mas poderá instituí-lo a qualquer tempo, enquanto não for suprimida a autorização constitucional. Assim também o Município: pode instituir, ou não, IPTU progressivo.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso”, pág. 223.

A Carta de 1988 autorizou o Município a exercer a competência legislativa para o desempenho da política urbana, através de sanções administrativas (parcelamento, edificação), tributária (IPTU progressivo), e civil (desapropriação), ou seja, “..ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais e garantir o bem-estar..” dos habitantes do Município.

Pela primeira vez, o Município foi autorizado, após o parcelamento e a edificação compulsória do imóvel, a cobrar IPTU progressivo.. Diz o 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 de garantir o bem estar de seus habitantes.

Parágrafo 1º O Plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

Parágrafo 2º A propriedade urbana cumpre a sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade, expressa no plano diretor.

Parágrafo 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 de sucessivamente, de :

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo...

Se o Município não exercer a faculdade de instituir progressivo, através de lei municipal, a tributação do IPTU deverá ser limitada. Não poderá ser progressiva, nos moldes dos artigos 156 § 1º, incisos I e II, no imposto predial, nem no imposto territorial urbano (art. 182 § 4º). Será tributação puramente fiscal.

A progressividade do imposto territorial urbano e do imposto predial representa sanção ao não cumprimento da função social da propriedade, a partir da Constituição Federal de 1988.

A progressividade do IPTU foi autorizada como sanção. Para nós, todo e qualquer IPTU progressivo, instituído por qualquer Município ou pelo Distrito Federal, sempre será preponderantemente sancionatório.

O art. 3º do CTN estabelece como um dos requisitos do tributo o fato de que *“não constitua sanção de ato ilícito..”*. Todo tributo somente decorre da existência de *ato lícito*. Assim, no sistema tributário nacional, temos *“ser proprietário de imóvel”*, *“industrializar produtos”*, *“auferir rendas”*, etc.

Geraldo Ataliba⁶⁴, assim ensinava:

“O dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro=fisco) do sujeito ativo decorre de fato imponível. Este, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico, por imperativo da isonomia (art. 5º caput e inciso I da CF), não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras

⁶⁴ ATALIBA, Geraldo, Hipótese de Incidência Tributária, 6ª edição, Malheiros, pág. 35.

conseqüências punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico.”

Isto não quer dizer que, a partir da Constituição de 1988, o IPTU passou a ter como fato jurídico tributário um ato ilícito. Isso equivaleria a afrontar o próprio conceito de tributo, contido no art. 3º do Código Tributário Nacional:

“tributo é toda prestação pecuniária compulsória , em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito....”

O que se deve entender, na progressividade do IPTU, é que o ilícito é sancionado pela ordem jurídica com um agravamento no critério quantitativo do imposto, em razão de a propriedade não desempenhar a função social. Mas, o fato a ser tributado é lícito, “ser proprietário de bem imóvel”. As sanções previstas na Carta Magna, pressupondo o não cumprimento da função social da propriedade, são:

1) parcelamento ou edificação compulsórios; 2) imposto predial e territorial urbano progressivo; 3) desapropriação do imóvel. Estas sanções devem ser aplicadas “sucessivamente”, isto é, o Município deverá primeiramente notificar o proprietário do imóvel, dando-lhe os prazos previstos no § 2º do art. 5º do Estatuto da Cidade, posteriormente, aplicar o IPTU progressivo, se não for atendida a etapa anterior (art. 7º).

Essas sanções pressupõem o fato de que o dono do imóvel está violando a “função social da propriedade”. Salienta ROQUE ANTONIO CARRAZA⁶⁵:

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso”, pág. 106.

“..Sempre com base em lei (agora lei sancionatória, e não tributária). De fato, isto será feito exatamente para punir o proprietário do imóvel que renite em não ajustá-lo às diretrizes do plano diretor.”

Os artigos 170, incisos II (propriedade privada) e III (função social da propriedade) devem ser interpretados sistematicamente com o art. 182 § 4º, incisos I, II e III da Lei Maior. Eles estabelecem a norma primária, o princípio da função social da propriedade e respectiva norma secundária sancionadora. Quer dizer: se o proprietário do imóvel não der à sua propriedade urbana a função social, então deve ser penalizado com as sanções sucessivas de parcelamento ou edificação compulsória; IPTU-progressivo e, finalmente, a desapropriação.

O ordenamento estabelece a conduta desejada: a função social da propriedade. Se o proprietário urbano não a cumprir, será sancionado.

Entretanto, apesar de o valor venal ser exasperado em razão de uma norma sancionadora, o critério material do imposto continua sendo “ser proprietário do imóvel”. É o tributo utilizado com função extrafiscal (urbanística). Nesta hipótese, o IPTU tem natureza tributária.

Assim esclarece Elizabeth Nazar Carrazza⁶⁶, em obra especializada sobre o assunto:

“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 o a lei local) que esta pessoa faz de sua propriedade urbana.”

⁶⁶ CARRAZZA, Elizabeth Nazar, op. cit. pág. 98.

O art. 182 parágrafo 4º, incisos 1º e 2º da CF autorizou o legislador Federal a regular quando e como o mau uso da propriedade urbana será penalizado. A sanção ao ato ilícito se origina da finalidade política da tributação, a função social da propriedade. Se o proprietário do imóvel o utiliza em violação aos fins urbanísticos do Município, ele é penalizado com imposto maior, progressivo. No caso, o tributo tem o critério material mantendo o perfil constitucional: ser proprietário de bem imóvel, usufrutuário, ou possuidor com “animus domini” (art. 156, inciso I, do Texto Supremo e 32 do CTN).

6- A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000.

A decisão do Pretório Excelso, em acórdão padrão proferido no caso do Município de Belo Horizonte-MG., (Recurso Extraordinário nº153.771-0) em 1996, motivou a elaboração da Emenda Constitucional nº 29/2000, como fórmula magistral para as demandas promovidas pelos contribuintes municipais do Brasil.

Praticamente, começa aí a utilização do expediente de se elaborar uma Emenda Constitucional, para modificar a interpretação adotada pelo Poder Judiciário em casos concretos. José Augusto Delgado⁶⁷ critica o expediente utilizado pelo poder político, ao interferir no entendimento do Poder Judiciário, sobre a interpretação de normas tributárias:

“Em um regime democrático, em se tratando especialmente, da relação entre Fisco e contribuinte, não é salutar tentar mudar o entendimento jurisprudencial de uma Corte Superior sobre determinado vínculo tributário, unicamente, porque as normas tributárias estão sendo, quando aplicadas, interpretadas em desfavor da pretensão do Fisco. No mínimo, essa pretensão de alterar a interpretação da Corte Superior deve ser submetida a amplo debate dos vários estamentos sociais, econômicos, financeiros e jurídicos para eu a Nação opine sobre a conveniência ou não da mudança. Aproveitar-se o Executivo de uma maioria Legislativa no Congresso e, sem a transparência necessária, pretender modificar o entendimento jurisprudencial assentado há mais de dez anos, acarreta, ao nosso pensar, uma falta de consideração ao contribuinte.”

⁶⁷ DELGADO, José Augusto, Teoria Geral da obrigação tributária, Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges, “Os efeitos do art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, pág. 189.

Esta prática perniciosa, visando tentar inverter a interpretação dos Tribunais, em favor do Fisco, já vinha sendo denunciada por Aires Fernandino Barreto⁶⁸:

“Assentado pelo Supremo Tribunal Federal que o IPTU, por ser imposto real, não poderia ser progressivo em função do valor do imóvel, o Congresso Nacional, pressionado pelos Municípios pretendeu tornar viável essa modalidade de progressão, mediante a alteração do § 1º do art. 156 da Constituição..”

A Emenda Constitucional 29/2000, elaborada pelo poder reformador, inseriu na Carta Magna autorização para a progressividade: 1) em razão do valor do imóvel; e 2) levando-se em consideração “a localização e o uso do imóvel”(art. 156 § 1º)

A extrafiscalidade autorizada através desta Emenda Constitucional se refere ao imposto predial, uma vez que a do art. 182 § 4º da Constituição Federal autorizou a progressividade em relação ao terreno não edificado.

A Emenda é veículo introdutor da norma jurídica a ser elaborada para o IPTU progressivo. O Município, autorizado por ela, deve produzir a lei municipal regulando a sua progressividade. Essa lei municipal será, também *veículo introdutor*, que estabelecerá a regra-matriz do IPTU.

6.1 – A Inconstitucionalidade da Emenda 29/2000

Com a Emenda Constitucional nº 29/2000, ao art. 156 da Constituição Federal foi inserido o § 1º, com dois incisos:

⁶⁸ BARRETO, Aires Fernandino, “A inconstitucionalidade da progressividade prevista na EC nº 29/2000, ed. Quartier Latin, 2002, págs. 71/72.

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;

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Antes de examinarmos a extrafiscalidade do IPTU, autorizada pela Emenda 29/2000, vamos pesquisar sobre a sua constitucionalidade.

É sabido que o Poder Originário Constituinte é o único poder legitimado para elaborar uma Constituição, como representante do Povo. O Poder Originário estabelece, em *numerus clausus*, a moldura constitucional dos tributos que são partilhados entre os entes tributantes competentes: União, Estado, Município e Distrito Federal.

A Carta Magna se alicerça em princípios fundamentais que, não obedecidos, contaminarão de inconstitucionalidade qualquer inovação ou modificação do seu elenco tributário.

Assim, certos princípios fundamentais, inseridos na Constituição como cláusulas pétreas, são imodificáveis pelo Poder derivado. Nossa Carta Magna é rígida. A sua modificação se sujeita a um processo solene de elaboração legislativa. As cláusulas pétreas são as vigas mestras que sustentam o edifício do Texto Supremo e só podem ser modificadas por um novo Poder Constituinte Originário.

O professor ROQUE ANTONIO CARRAZA⁶⁹ menciona GERALDO ATALIBA e CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, que apresentaram um exemplo muito elucidativo para explicar o significado das cláusulas pétreas: o sistema jurídico

“[...] se ergue como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente compilação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as paredes, os alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruímos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtraírmos os alicerces fatalmente cairá por terra.

O exemplo é muito preciso.

A Constituição federal não admite sua alteração quando a Emenda Constitucional for tendente a abolir: “...IV – os direitos e garantias individuais.” (§ 4º do art. 60).

É importante frisar que a Constituição não é norma eterna e imutável. As cláusulas pétreas não são imutáveis.

Mas, o que o sistema constitucional não admite é que o Poder Derivado possa suprimir os direitos e garantias individuais, estabelecidas pelo Poder

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso”, 22ª edição, Malheiros, pág. 38.

Originário Constituinte, introduzindo um imposto progressivo (mais gravoso). Especificamente, no caso, a violação é do direito de propriedade (art. 5º, “caput”) do contribuinte, o dinheiro, já que, aumentando o imposto predial, aumentará a quantia em dinheiro a ser paga.

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, **em moeda** ou cujo valor nela se possa exprimir.....” (art. 3º do CTN).

Suprimir direitos e garantias individuais significa violar cláusulas pétreas. Como já ficou anotado, elas somente podem ser modificadas pelo Poder Constituinte Originário.

Assim, entendemos que a Emenda Constitucional nº 29/2000 viola o inciso 4º do § 4º do art. 60 do Diploma Maior, cláusula pétrea que não pode ser modificada ou suprimida por Emenda Constitucional, que insere no desenho constitucional imposto predial mais gravoso para o contribuinte.

Os direitos e garantias individuais, tais como o de propriedade, estão ligados a um verdadeiro “sobreprincípio”, que é o da segurança jurídica.

Podemos concluir que a Emenda Constitucional nº 29/2000 é inconstitucional, por ferir o direito individual de propriedade do contribuinte e o sobreprincípio da segurança jurídica. A admissão de transformação do imposto, para onerar mais o contribuinte, com progressividade do IPTU, pelo Poder Derivado, é usurpação clara do Poder Originário Constituinte.

Embora tenhamos a opinião de que é inconstitucional a Emenda Constitucional nº29/2000, o Supremo Tribunal Federal, recentemente, em controle

difuso, decidiu pela sua constitucionalidade, apreciando lei municipal de São Paulo-SP.

6.2 – A Emenda Constitucional nº 29/2000 e a Progressividade.

6.2.1 - Fase Anterior à Emenda

Com o advento da Constituição de 1988, surgiram dois preceitos na Carta Fundamental: o do art. 182 que introduziu a progressividade como *sanção* ao mau uso da propriedade urbana, em tributação *extrafiscal do Município*, e o do parágrafo 1º do art. 156, que assim dispôs: “O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”

Apareceu, aí, a primeira indagação, nesta matéria: a progressividade do art. 156 parágrafo 1º seria uma progressividade autorizada independentemente do cumprimento das exigências do art. 182 da Constituição Federal ? Foi autorizada uma progressividade *fiscal*, independente da progressividade *extrafiscal*?

O 1º Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade nº498.328-0, foi o primeiro a condensar entendimento sobre o tema, estabelecendo a Súmula nº 43:

Imposto - Predial e territorial urbano - Município de São Paulo - Alíquota progressiva instituída com base no art. 7º da Lei nº 10.921, de 1990 - Não enquadramento nas hipóteses previstas no parágrafo 4º do art. 182 da Constituição Federal - Caracterização de verdadeiro confisco - Inconstitucionalidade declarada.

Neste julgamento, o Tribunal fundamentou a sua decisão no sentido de unir os dois artigos constitucionais, entendendo haver, no art. 182, uma complementação do art. 156 parágrafo 1º, da Constituição Federal, o que o Supremo Tribunal Federal denominou *explicitação especificada*, no Recurso Extraordinário nº 153771-0-MG.

Ao instituir a Súmula nº 43, o órgão especial do 1º Tribunal de Alçada Cível de São Paulo assim decidiu:

Somente quando houver o descumprimento da função social da propriedade, incidirá a progressividade do imposto em questão, como sanção a tal comportamento.

E é o art. 182 parágrafo 4º, mencionado, que estabelece em que condições a progressividade se verificará, a saber: quando não edificado, quando subutilizado, ou não utilizado o solo urbano...Obediência aos termos da lei federal.

O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº15.3771, de Minas Gerais, adotou entendimento de que o IPTU é imposto real:

No sistema tributário nacional é o IPTU um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145 parágrafo 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o art. 156, I, parágrafo 1º (específico).

A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inc. II do parágrafo 4º do art. 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, I, parágrafo 1º.

Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156 parágrafo 1º, aplicado com limitações expressamente constante dos parágrafos 2º e 4º do art. 182, ambos da Constituição Federal.

O STF pacificou o entendimento manifestado no acórdão acima referido em seu Tribunal Pleno, em várias decisões (Recursos Extraordinários nºs 194036-1- ; 198.506; 199.969-1; 205464; 201.306-4 e outros).

Esta posição jurisprudencial do STF significava que, sendo o IPTU tributo de caráter real, não podia o Município instituí-lo com alíquotas progressivas, *em razão do uso, localização e valor do imóvel*.

Indagava-se da existência de uma exação extrafiscal (art. 182) e uma puramente fiscal (art. 156). Nos Tribunais, a dúvida foi eliminada pelo entendimento do Supremo Tribunal Federal, condensado na Súmula nº 668:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Assim, para o STF, havia sido autorizada somente uma progressividade: a extrafiscal, no art. 182, parágrafo 4º.

A decisão do Supremo Tribunal Federal fundamentou-se na corrente doutrinária que considerava impossível tributação progressiva, no IPTU, por entender que ele era imposto de caráter real.

O Professor RUBENS GOMES DE SOUSA⁷⁰ acentuava a classificação entre impostos reais e pessoais:

“Reais e pessoais: Esta classificação também é jurídica porque se baseia no critério de lançamento do imposto. Reais são os impostos lançados em função do valor da matéria tributável, mas sem atender às condições pessoais do contribuinte; e pessoais aqueles cujo lançamento também é feito na base do valor da matéria tributável, porém atendendo às condições pessoais do contribuinte”.

PONTES DE MIRANDA⁷¹ nos seus Comentários à Constituição de 1946, no mesmo sentido opinava:

“...a entidade que lança o imposto territorial não pode usar de elemento pessoal, qualquer que seja. O imposto territorial não é imposto pessoal.”

Os professores Aires Barreto e Ives Gandra Da Silva Martins⁷² adotaram o mesmo entendimento:

[...] quando a Constituição Federal de 1988 (art. 145 § 1º) diz que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal, está inexoravelmente a absorver a dicotomia de impostos reais e pessoais.

⁷⁰ SOUZA, Rubens Gomes, O Imposto territorial urbano, a tributação extrafiscal e o art. 202 da Constituição Federal. São Paulo, RT vol. 386.

⁷¹ MIRANDA, Pontes, Comentários à Constituição de 1946. Rio de Janeiro. Forense, 1970.

⁷² BARRETO, Aires Fernandino e MARTINS, Ives Gandra da Silva, “A inconstitucionalidade da progressividade da EC nº29/2000. São Paulo. Dialética.

“Portanto, após 05.10.88 não tem mais sentido qualquer esforço de demonstrar a falta de juridicidade dessa classificação, porque ela foi expressamente adotada pela Carta Magna, art. 145 § 1º.

Achille Donato Giannini⁷³ analisava a distinção dos impostos, utilizando o critério material da regra-matriz de incidência tributária:

O primeiro elemento (material) é aquele que mais propriamente constitui o objeto do imposto e serve para diferenciar um imposto do outro; a existência, por exemplo, de um patrimônio; a produção de um rendimento; a transferência de um bem de uma pessoa para outra; ou, ainda, a simples qualidade de chefe de família ou de celibatário etc. E assim se tem o imposto sobre o patrimônio, sobre a transferência da riqueza, de família, sobre celibatário etc.

RUI BARBOSA NOGUEIRA⁷⁴, examinando lei do Município de Americana (SP), apreciou a lição de Giannini:

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

Para esta corrente doutrinária, como o IPTU era um tributo real, não podia haver tributação que o calculasse progressivamente, levando em consideração a pessoa do proprietário, sua condição pessoal, se é rico ou pobre, chefe de família ou

⁷³ GIANNINI, Achille Donato, *Instituizione di Diritto Tributário*, 5ª editora Milão. pág. 71.

⁷⁴ NOGUEIRA, Rui Barbosa, *Função fiscal e extrafiscal do imposto*. São Paulo. Revista dos Tribunais, vol. 380.

celibatário. O STF sufragou este entendimento, em interpretação anterior à Emenda Constitucional nº 29/2000.

De outro lado, havia outro entendimento de que, por força do princípio da capacidade contributiva (art. 145 parágrafo 1º da Constituição Federal), o IPTU, autorizado no art. 156 § 1º, inciso 1º, deve considerar a capacidade contributiva objetiva do contribuinte: o sinal de riqueza autoriza a presumir que o proprietário do imóvel pode contribuir em maior proporção que o contribuinte proprietário de imóvel simples.

Alinharam-se a esta corrente tributaristas dos mais consagrados, como José Souto Maior Borges⁷⁵, para quem

“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-princípios “gritam” pela progressividade do IPTU.”

O Professor Sacha Calmon Navarro Coelho⁷⁶ também adotou o mesmo entendimento:

“Pode-se dizer, sem medo, que o IPTU admite a progressividade estribado em duas matrizes:

A matriz da política urbana, cujo fundamento constitucional tem sede na disposição urbanística das municipalidades (progressividade extrafiscal no tempo) e b) a matriz da capacidade do contribuinte que exsurge do

⁷⁵ BORGES, José Souto Maior, IPTU, Progressividade. Revista de Direito Tributário, nº 59, pág. 79.

⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Comentários à Constituição Federal de 1988 – Sistema Tributário Nacional. Rio de Janeiro. Forense, 1990.

art. 145 parágrafo 1º, da CF. Esta última progressividade não cresce ano a ano no funil do tempo, como a anterior. Nesta, o imposto em si é estruturado com alíquotas progressivas e, pois, menores e maiores no espelho do tempo (alíquotas existentes num mesmo instante). No primeiro caso, a meta optada é remover obstáculos ao plano diretor. Na segunda, procura-se, em função da pessoa do proprietário (imóveis mais valorizados, número de imóveis possuídos, tamanho da propriedade imóvel, etc.) fazer atuar o princípio da capacidade contributiva. Agora, se o suposto rico tiver imóveis mas não capacidade econômica, a sua alíquota pode ser contestada em juízo.”

Filiou-se a este entendimento Geraldo Ataliba⁷⁷, para quem a Constituição de 1988 havia instituído as duas espécies de tributação: a extrafiscal, no art. 182 § 4º, inciso II, e a fiscal, nos arts. 145 § 1º e 156 § 1º:

“o art. 182 (especialmente seu § 4º, II), prevê uma disciplina extrafiscal. Consiste a extrafiscalidade no uso 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 (no caso valores urbanísticos).

Todavia, esta tese não implica, absolutamente, censura à progressividade projetada, como o foi, com finalidades puramente fiscais, tendo em vista melhor e mais perfeita adequação à capacidade contributiva dos proprietários, no clima de solidariedade social que a Constituição de 1988 instaurou”

Maria José Soares Bonetti⁷⁸ entende que

“..a progressividade pode ser aplicada de três maneiras diferentes, sendo que uma não exclui as demais.

⁷⁷ ATALIBA, Geraldo, IPTU, Progressividade. Revista de Direito Tributário, vol. 93, págs. 233/5.

⁷⁸ BONETTI, Maria José Soares, Progressividade nos Impostos, pág. 107 da dissertação de Mestrado apresentada à PUC-SP.

*“Em primeiro lugar, a progressividade pode e deve ser aplicada para atender ao princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145 § 1º, da Constituição da República. Seria a chamada **progressividade fiscal**.*

*“Em segundo lugar, a progressividade pode e deve ser aplicada visando a função social da propriedade, com intuito de compelir o proprietário de imóvel urbano a utilizar a sua propriedade conforme estabelece o plano diretor do Município. É o que estabelece o art. 156 § 1º c/c art. 182 § 2º, ambos da Constituição Federal. Esta seria, conforme denominamos, uma **progressividade extrafiscal de natureza preventiva**.*

*“Em terceiro lugar, a progressividade pode e deve ser aplicada como sanção para aqueles contribuintes que insistirem em manter o seu imóvel urbano, não edificado, subutilizado ou não utilizado, de acordo com o art. 182 § 4º, inciso II da Constituição Federal. Esta, por sua vez, seria uma **progressividade extrafiscal de natureza punitiva**.”*

Elizabeth Nazar Carrazz⁷⁹ opina, em sua obra especializada (IPTU & Progressividade, editora Juruá, 1ª edição, 3ª Tiragem, 1998, pág. 110,) no sentido de haver três (3) espécies de progressividade, no IPTU: “ a) o princípio da capacidade contributiva exige alíquotas diferenciadas, em razão da variação do valor dos imóveis urbanos, decorrentes de suas características peculiares (por força do disposto no art. 145 § 1º c/c o art. 150, II, ambos da CF); b) o § 1º, do art. 156, da CF autoriza a progressividade das alíquotas do IPTU, em função das conveniências locais, expressas no plano diretor (função social da propriedade);

e c) o § 4º do art. 182, da CF autoriza a progressividade das alíquotas do IPTU no tempo, em razão da inobservância, pelo proprietário do imóvel urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, de regras do plano diretor, podendo

⁷⁹ CARRAZZA, Elizabeth Nazar, op. Cit pág. 110..

culminar na desapropriação do imóvel sem prévia e justa indenização (caráter sancionatório).

Roque Antonio Carrazza⁸⁰ separa duas espécies de tributação progressiva, em relação ao IPTU: 1) a progressividade *fiscal*, que obedece ao princípio da capacidade contributiva, prevista no art. 145 § 1º da Constituição Federal, com a redação da Emenda Constitucional nº 29, “*em razão do valor do imóvel*” (inciso I do art. 156). 2) a progressividade *extrafiscal*, prevista no inciso II do referido art. 156, que se refere ao imposto “*progressivo em razão da localização e o uso do imóvel.*” Frisa o eminente Professor que o regime jurídico dispensado à hipótese *extrafiscal* não dispensa o Plano Diretor e nada tem a ver com o princípio da capacidade contributiva, enquanto que, no *puramente fiscal*, tal Plano é dispensado, sendo regido pelo princípio da capacidade contributiva. (*Curso, pág. 104*).

Cíntia Estefania Fernandes⁸¹, em dissertação especializada sobre IPTU, também adota a mesma posição:

“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).”

Pode-se observar que, atualmente, a única tributação que ainda enseja divergência é a do art. 156 § único, **inciso I**, da Constituição Federal, ou seja, a que é progressiva em razão do valor do imóvel, porque, em relação às demais, os

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso”, pág. 104.

⁸¹ FERNANDES, CINTIA ESTEFANIA, op. cit. pág.417.

autores concordaram que a tributação é extrafiscal e nada têm a ver com o princípio da capacidade contributiva.

Assim adverte Roque Antonio Carrazza⁸²:

“É interessante notar que este inciso II do art. 156 da CF nada tem a ver com o princípio da capacidade contributiva.”

Somos de opinião de que a classificação do IPTU em imposto real é irrelevante para que seja utilizado como instrumento na extrafiscalidade. Como já assinalamos neste trabalho, qualquer imposto pode servir para a aplicação da extrafiscalidade, desde que haja autorização constitucional para tanto.

Pensamos que, atualmente, se considerarmos constitucional a Emenda nº 29/2000, quer se classifique o IPTU como imposto pessoal ou real, o Município e o Distrito Federal poderão utilizá-lo como instrumento para atingir a função social da propriedade urbana.

Quando a União exerce a competência legislativa para utilizar-se do instrumento da extrafiscalidade, nos impostos de sua competência, como ITR, IPI, Importação e Exportação, Renda e outros, sabemos que a extrafiscalidade está autorizada expressamente na Carta Magna.

A Lei Maior autoriza “.. o Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, *alterar as alíquotas dos impostos : 1) de Importação; 2) de exportação; 3) produtos industrializados; 4) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativo a títulos ou valores mobiliários* (art. 153 § 1º). O Poder

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso”, pág. 102.

Executivo altera as alíquotas, utilizando-se da técnica extrafiscal, para estimular ou coibir a importação e exportação.

A Autorização é atribuída a fim de ajustar os tributos “ *aos objetivos da política cambial e do comércio exterior*” (art. 21 do CTN). No caso dos produtos industrializados, a autorização constitucional também finaliza uma política extrafiscal, pelo legislador: “será seletivo, em função da essencialidade do produto (§ 3º, inciso I). O produto de primeira necessidade tem tratamento fiscal mais benevolente que um produto luxuoso. O imposto sobre a renda é tributo preponderantemente extrafiscal. É informado, também, pelo critério da progressividade (inciso I do § 2º do art. 153). Este critério visa tributar mais gravosamente o que tem maior renda. “Quem tem mais , paga mais”. No Imposto sobre a propriedade territorial rural, a União tem a autorização constitucional para utilizar-se da progressividade “..e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.” (inciso I do § 4º). A União, em todas as Constituições da República, sempre esteve autorizada a utilizar-se do instrumento da extrafiscalidade.

A extrafiscalidade não é utilizada pelo fundamento exclusivo de ser o Município ente político autônomo. Pensamos que, antes da autorização constitucional ao ente tributante para utilizar-se da extrafiscalidade, o imposto é neutro. Sua função é a de arrecadar tributo. Até a Carta de 1988, especificamente, o Município não podia aplicar IPTU progressivo. Este tributo tinha, até então, finalidade puramente fiscal, quer em relação ao Imposto territorial urbano, quer no que se refere ao Imposto Predial.

Somente estando o ente político autorizado constitucionalmente, para exercer a competência legislativa com utilização extrafiscal do imposto, o princípio da capacidade contributiva será aplicado, no desenho da regra-matriz do tributo. A Carta Magna autoriza o legislador ordinário a regular a função extrafiscal do tributo (§ 4º do art. 182).

Embora seja a capacidade contributiva um princípio constitucional (§ 1º do art. 145 da Constituição Federal), ele não autoriza, por si, o legislador ordinário a utilizar a tributação extrafiscal. Somente o Texto Supremo a autoriza. Após a autorização expressa da Constituição Federal para a utilização da extrafiscalidade, o princípio constitucional da capacidade contributiva passa a regular a tributação, autorizando o legislador infraconstitucional, que elabora a sua regra-matriz, a mensurar o quantum do imposto em conformidade com a demonstração da maior capacidade do contribuinte para contribuir com os gastos públicos. O poder fiscal tem a seu alcance instrumento adequado para dar ao tributo finalidade política, estranha à mera arrecadação de imposto. Por exemplo, quem tem uma propriedade urbana luxuosa, será mais tributado que o proprietário de uma modesta residência na periferia.

Entretanto, para que o Município e o Distrito Federal, instituam o IPTU progressivo, aplicando o princípio da capacidade contributiva, será indispensável que a tributação extrafiscal esteja previamente autorizada na Carta Magna.

Há que se fazer a distinção entre a função fiscal, meramente arrecadatória, do imposto, e a extrafiscal, determinada, preponderantemente, pelo poder regulatório do Estado.

Examinando o poder de regular o comércio interestadual, ainda na vigência da Constituição de 1937, FRANCISCO CAMPOS⁸³ assim conceituava o poder regulatório, que nada mais era que o poder extrafiscal outorgado à União:

“Regular é dirigir, controlar, governar alguma coisa. No poder de regular, tanto se compreende a faculdade de favorecer, como a de inibir ou restringir. No poder de regular, compreende-se igualmente o de usar dos meios ou dos instrumentos mais adequados a dirigir, favorecer, inibir ou restringir atividade a ser regulada. Ora, não há meio mais efetivo de regular uma atividade e, particularmente, o comércio do que o poder de tributar. Quem tributa o comércio regula efetivamente o comércio, dirige ou governa o comércio, podendo favorecê-lo ou molestá-lo, impedir certa modalidade de comércio e estimular outra modalidade. O tributo, em suma, é um meio de regular o comércio.”

A partilha da competência legislativa dos tributos da União, feita pelo Texto Supremo, não seria suficiente para habilitá-la a exigir os impostos acima referidos, com função extrafiscal.

Para os Tributos da União, além da autorização constitucional para tributar, repartindo-se os campos materiais das incidências tributárias, o ente político União recebeu autorização expressa para utilizar-se do instrumento da extrafiscalidade (art. 153 da Constituição Federal).

Deste modo, para nós, a extrafiscalidade somente pode ser utilizada pelo ente político, quando autorizada expressamente pelo Texto Supremo. Uma vez autorizada em determinado imposto, o ente político que a recebe tem competência exclusiva para aquela finalidade.

⁸³ CAMPOS, Francisco, Direito Constitucional, Forense, 1942, pág. 217)

Entendemos que a Carta Magna partilha as competências impositivas, entre os entes políticos, assim como autoriza cada um deles a exercer determinada função extrafiscal, em determinados impostos.

Atualmente, a maioria da doutrina nacional entende que, pelo simples fato de existir, o tributo é instrumento de política fiscal. Assim se posiciona

Antonio José da Costa⁸⁴, ao sustentar que *“todo o tributo, pelo simples fato de existir, é instrumento de política fiscal.”*

Maria José Soares Bonetti⁸⁵, em uma das suas conclusões a respeito do estudo “Da Progressividade Nos Impostos”, adota o mesmo entendimento:

“10 – A progressividade não está restrita aos casos em que há expressa previsão constitucional. O Estado deve aplicar a progressividade em todos os impostos em que foi possível medir a capacidade contributiva do contribuinte, e, se for impossível, deve aplicar a seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, conforme preconiza a própria Constituição Federal.”

Valéria Furlan⁸⁶ perfilha o mesmo entendimento:

“..não temos dúvida em afirmar que o princípio da capacidade contributiva, que decorre do princípio da isonomia, é inerente à instituição e majoração dos impostos que tenham natureza fiscal, o que acarreta, por via de consequência, a progressividade de suas alíquotas.”

Para nós, a extrafiscalidade não decorre da simples existência do imposto, na Constituição Federal. É indispensável que a norma constitucional a autorize expressamente.

⁸⁴ COSTA, Antonio José, op. cit. pág. 100.

⁸⁵ BONETTI, Maria José Soares, op. cit., conclusões finais, item 10.

⁸⁶ FURLAN, Valéria, op. cit. pág. 121.

Quando autorizada, passa o ente tributante competente a elaborar a lei que institui o tributo, aplicando o princípio da capacidade contributiva e tributando com maior rigor aquele que demonstra maior poder aquisitivo.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva serve como instrumento, para atingir uma determinada política extrafiscal.

Elizabeth Nazar Carraza⁸⁷ admite a extrafiscalidade em qualquer imposto, na hipótese de tributação *ordinatória*:

“A extrafiscalidade (entendida como a utilização da atividade tributária para fins ordinatórios) poderá ser adotada para qualquer imposto, para estimular ou desestimular comportamentos havidos pela ordem jurídica como desejáveis ou indesejáveis.”

Como observa José Maurício Conti⁸⁸,

“Dessume-se claramente que pouco importa a capacidade contributiva, ou mesmo o benefício auferido pelo contribuinte, quando a finalidade do imposto é diversa da arrecadatória. Relevante é apenas o objetivo para o qual é dirigida a ação do Estado.”

Assim, há uma norma constitucional que autoriza o Município a cobrar o IPTU (art. 156, inciso I, da Constituição Federal). Somente o Diploma Maior pode repartir as competências legislativas tributárias. O modal deôntico Autorizar (Permitido), é dirigido ao legislador municipal.

Além disso, é indispensável que haja outra norma constitucional que Autorize (Permitido) o Município a cobrar o IPTU-progressivo .

⁸⁷ CARRAZZA, Elizabeth Nazar, *op. cit.* pág. 108.

⁸⁸ CONTI, José Maurício, *Princípios Tributários da Capacidade contributiva e da progressividade. Dialética*, pág. 1996. pág. 89.

Como esclarece LOURIVAL VILANOVA⁸⁹,

“..uma proposição normativa tem sua origem (reason of validity) em outra proposição normativa; uma proposição normativa só pertence ao sistema se podemos reconduzí-la à proposição fundamental do sistema. Cada norma provém de outra norma e cada norma dá lugar , ao se aplicar , a outra norma. O método de construção de proposições normativas está estipulado por outras normas.”

Discorrendo sobre o estudo dos princípios jurídicos, Roque Antonio Carrazza⁹⁰ observa:

“O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das normas inferiores, criadas por particulares (os contratos) às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar a pirâmide jurídica.

Nela, as normas inferiores buscam validade nas normas que lhes são superiores e, assim, sucessivamente, até as normas constitucionais. É isso que Kelsen queria significar quando apregoava que(...) o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma.”

Efetivamente, se o ente tributante pudesse manejar a extrafiscalidade, simplesmente por ter competência legislativa para tributar, a lei municipal que institui IPTU progressivo, estaria isolada e fora do sistema. Qual seria o fundamento de validade do IPTU extrafiscal, se não existisse a autorização constitucional do art. 182 § 4º, inciso II e o art. 156, incisos I e II. Como poderíamos reconduzir a norma que institui o IPTU progressivo à proposição fundamental do sistema ?

⁸⁹ VILANOVA, Lourival, op. cit. pág. 109.

⁹⁰ CARRAZZA, RoqueAntonio, “Curso”, pág. 29.

O fundamento de validade da norma inferior que regula a progressividade do IPTU, elaborada pelo Município ou Distrito Federal, é encontrado na norma constitucional que autoriza a extrafiscalidade (art. 182 § 4º e 156, incisos I e II da Constituição Federal).

Se a União não tivesse autorização expressa da Constituição Federal, no § 1º do art. 153, o Presidente da República poderia alterar as alíquotas nos impostos elencados no referido artigo ?

Entendemos que não.

Ao examinar a tributação progressiva da União, o intérprete deve conciliar o princípio da capacidade contributiva, que está em correlação com dispositivo do § 1º do art. 153 do Texto Supremo. Existe entre ambos os princípios uma relação de coordenação horizontal, que resulta na autorização da extrafiscalidade nos impostos Territorial rural, de Importação, Exportação, Renda e outros.

Por outro lado, existe uma relação de subordinação entre ambos os princípios e a lei de competência exclusiva do ente tributante, que institui e regule a extrafiscalidade do imposto.

A lei ordinária não pode contrariar o perfil constitucional.

Como ficou exposto, o Município e o Distrito Federal estão autorizados a instituir o IPTU-progressivo.:

“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, progressivos no tempo;”

(art. 182 § 4º incisos I e II da Constituição Federal).

Deste modo, há uma norma constitucional que autoriza o Município a instituir o IPTU. Esta norma também diz quem é o órgão competente para elaborar a lei municipal. Assim também deve existir, na Constituição Federal, autorização expressa para a extrafiscalidade do imposto.

São normas superiores que dão fundamento de validade às normas inferiores.

Portanto, a extrafiscalidade não é o resultado da aplicação do princípio da capacidade contributiva, e sim instrumento que permite a sua aplicação. Se não existir autorização constitucional para que o ente político utilize a extrafiscalidade, o princípio da capacidade contributiva não a autorizará, por si.

Assim, para que o ente político tribute com extrafiscalidade, é indispensável que a respectiva autorização conste expressamente da Carta Magna. Após autorizada a extrafiscalidade, poderá ser aplicado o princípio da capacidade contributiva, ao ser elaborada pelo Município ou Distrito Federal a lei que regule a progressividade do IPTU.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva, autorizada previamente por norma constitucional que permite a extrafiscalidade, realizará o princípio da igualdade tributária.

Por outro lado, nesta matéria, não existem competências concorrentes, tanto para o exercício da competência legislativa tributária, como para o desempenho de incumbência extrafiscal. A competência, nestas matérias, é exclusiva do ente político designado.

Além disso, é certo que a lei infraconstitucional não pode alterar o perfil constitucional dos tributos descritos pela Constituição Federal. Como observaram José Arthur de Lima Gonçalves e Geraldo Ataliba⁹¹:

“...Já na Constituição, se deduzem critérios idôneos para eleição (pela lei ordinária) da base de cálculo dos tributos. Tal lei, de resto, só será constitucional quando se comporte nos lindes dessa esfera de atuação autorizada constitucionalmente, abstendo-se de indicar- como base – fatores que nada têm a ver com o objetivo fato submetido à tributação. Daí que, respeitando e obedecendo essas exigências, em geral, indiquem as leis tributárias como base de cálculo, grandezas ínsitas à natureza essencial do fato tributado (v.g. o valor da operação, no caso do ICMS; o preço do serviço, no caso do imposto sobre serviços; o montante da renda, no caso do imposto sobre a renda; e assim por diante).

Do mesmo modo é possível verificar que, sempre que a lei se afasta dessa exigência implícita do sistema, a atuação do legislador(e, em certas hipóteses, da própria administração) vem sendo, sempre e fatalmente, condenada pelo Poder Judiciário.”

⁹¹ GONÇALVES, José Arthur de Lima e ATALIBA, Geraldo, Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais, Malheiros, pág. 172

A norma constitucional não institui o tributo. O que ela faz é repartir as competências legislativas tributárias. Não indica “as grandezas ínsitas à natureza essencial do fato tributado”, como assinalaram José Arthur Lima Gonçalves e Geraldo Ataliba.

A União exerceu sua competência legislativa, com função extrafiscal, elaborando as leis ordinárias que instituíram os Impostos de Impostação, Exportação, Imposto sobre produtos industrializados, Imposto sobre a renda e outros.

A lei ordinária do ente competente é que descreverá a regra matriz do tributo, nos limites do desenho constitucional. No caso do IPTU, a sua base de cálculo e alíquotas progressivas servirão para dimensionar o valor do imposto. A lei municipal instituirá o IPTU progressivo, nos limites da autorização constitucional e em obediência ao Estatuto da Cidade. O Município e o Distrito Federal têm autorização para tributar com extrafiscalidade, nos artigos 182 § 4º, inciso II, e 156 § 1º, incisos I e II, ambos da Carta Magna.

Devemos anotar que, historicamente, as Cartas políticas da República não deram, anteriormente, ao Município poder extrafiscal. A partir da Constituição de 1988 é que foi atribuído ao Município e ao Distrito Federal tal poder.

RUI BARBOSA NOGUEIRA⁹², em 1980, opinava no sentido de que o Município não podia fazer utilização extrafiscal do imposto territorial urbano:

“Assim como, por exemplo, não pode um Estado-membro conceder isoladamente incentivo fiscal do ICM que interfira em aspectos da

⁹² NOGUEIRA, Rui Barbosa, Curso de Direito Tributário, 1980, págs. 193/4.

economia nacional porque a regulação dessa é de competência da União, também não pode o Município gravar a tributação do imposto territorial urbano ou predial com o fito de regular o direito de propriedade, cuja disciplina é da competência da União.

“A função regulatória dos tributos é, entre nós, reconhecida no sistema tributário nacional, mas dentro do princípio das atribuições de cada nível de governo, com acentuada competência central.

*“Assim quando o legislador constituinte desejou proceder à reforma agrária nacional deu à União, como um dos instrumentos efetivos para a implantar e a regular, **competência** para legislar sobre o imposto territorial rural...”*

Somente com a Constituição de 1988 é que o Município recebeu o poder extrafiscal para o exercício da sua competência impositiva, no IPTU. Primeiramente no art. 182 § 4º e posteriormente pela Emenda Constitucional nº 29/2000.

6.2.2 - A Fase Posterior à Emenda Constitucional Nº 29/2000

O Supremo Tribunal Federal decidiu recentemente, que a Emenda Constitucional nº 29/2000 é constitucional. Embora o julgamento tenha sido proferido em via difusa, não tendo a decisão efeito “erga omnes”, a manifestação do Pretório Excelso reconhece que as competências impositivas do Município e do Distrito Federal estão autorizadas, a partir da referida Emenda, para a instituição do IPTU progressivo, em razão do valor, da localização e do uso do imóvel.

A decisão da mais alta Corte de Justiça, dentro de sua competência, examina somente a autorização *constitucional* para a progressividade, restando, por

consequência, o exame do Estatuto da Cidade (Lei Federal 10.257 de 2001), ao intérprete máximo da Lei Federal, que é o Superior Tribunal de Justiça.

Deste modo, embora não represente decisão final o julgamento, em via difusa, sobre a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000, já que outra interpretação pode ser adotada pela Suprema Corte na via concentrada, a progressividade, no Imposto Predial, está constitucionalmente autorizada.

6.3 As Três espécies de progressividade e a progressividade do art. 156 §

1º, Inciso I.

Como ficou exposto, entendemos que, temos atualmente as seguintes tributações do IPTU: 1) a do art. 182 § 4º, inciso 2º; 2) a do art. 156 § 1º, inciso II, que Autoriza (*“poderá a progressividade de acordo com a localização e o uso do imóvel; e 3) a do art. 156 § 1º, inciso I, que autoriza a progressividade em razão do valor”*).

A primeira é a denominada “progressividade no tempo”, em que, como sanção ao imóvel que não cumpre a função social da propriedade, é aplicável o IPTU progressivo:

“Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.”

*O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, **respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.***”

(art. 5º e § 1º do Estatuto da Cidade, Lei Federal nº 10.257 de 2001).

Quanto a esta espécie de tributação, não há discrepância de que se trata de extrafiscalidade com fundamento na função social da propriedade, conforme já mostramos neste trabalho. Existe uma punição, que consiste no agravamento do critério quantitativo do IPTU-progressivo.

A segunda é a que se refere o art. 156, inciso II, a denominada progressividade “em razão da localização e do uso do imóvel”. Esta extrafiscalidade também encontra fundamento na função social da propriedade.

Igualmente, quanto a esta forma de tributação extrafiscal não há divergência, na doutrina tributária e nos tribunais.

Entretanto, quanto à progressividade contida no inciso I do § 1º do art. 156 da Constituição Federal, “*ser progressivo em razão do valor*”, as opiniões se dividem. Roque Antonio Carrazza, entende que se trata de uma progressividade *fiscal*, “*que obedece ao princípio da capacidade contributiva, prevista no art. 145 § 1º da Constituição Federal..*” (Curso, pág. 104)

Entendemos de modo diverso. O IPTU tem por base de cálculo o valor venal (art. 33 do CTN). Admitamos que, ao proceder ao lançamento do imposto, avalie-se o imóvel, levando-se em consideração o seu valor real (tamanho do terreno, qualidade do imóvel, etc.) e, a seguir, seja aplicada a alíquota de 1% (um por cento). O resultado será um imposto neutro. Não haveria aqui nenhuma extrafiscalidade.

Seria uma tributação com finalidade exclusivamente arrecadatória, puramente fiscal.

De acordo com a observação de Paulo de Barros Carvalho, de que não existe tributação puramente extrafiscal, entendemos que a tributação “*em razão do valor*”, é preponderantemente extrafiscal.

Ainda sob a vigência da Constituição de 1967, Rubens Gomes de Souza⁹³, em parecer formulado sobre “adicional” do imposto territorial urbano, assim se manifestava:

“..se a lei efetivamente quisesse instituir apenas o imposto territorial urbano, como lhe competia, bastaria a primeira norma referida no item anterior. O fator área, como determinante do valor venal, base de cálculo daquele imposto, funcionaria, normal e automaticamente, através do processo técnico de avaliação e lançamento....”

Se um dos critérios quantitativos da regra matriz de incidência tributária do IPTU, a base de cálculo, é o valor venal do imóvel (art. 33 do CTN), somente como punição ao não desempenho da função social da propriedade é que haverá: a) uma tributação puramente fiscal, exercida pelo Município, avaliando o imóvel e calculando o valor do tributo (fins meramente arrecadatórios); e, ao mesmo tempo, b) uma tributação progressiva que eleve o valor da base de cálculo, ou alíquota, considerando fatores extrafiscais, como o luxo, o seu valor e o tamanho da propriedade, etc. É inegável que, no cálculo do tributo, haverá uma exasperação que resultará de considerar-se o valor do imóvel em primeira etapa, e após, novamente

⁹³ SOUZA, Rubens Gomes, O Imposto territorial urbano. A tributação extrafiscal e o art. 202 da Constituição Federal. Revista dos Tribunais, vol. 386, págs. 41/2.

levar-se em conta a sua função social: se a propriedade é luxuosa, o tamanho do imóvel, etc. Estes últimos critérios não são fiscais, e sim extrafiscais.

Entretanto, o que acontece com a “*progressividade em razão do valor do imóvel*” ? Aqui, a lei que cria o tributo irá estabelecer uma base de cálculo ou uma alíquota, ou ambos critérios quantitativos, progressivos, levando em consideração a extrafiscalidade: maior valor do imóvel luxuoso. É como exemplifica Roque Antonio Carrazza⁹⁴:

“se um imóvel urbano de “A” vale 1.000 e o imóvel urbano de “B” vale 10.000 e o primeiro paga 1 e o outro, 10, ambos estarão pagando proporcionalmente o mesmo imposto, o que fere o princípio da capacidade contributiva. A Constituição exige, in casu, que “A” pague 1 e B pague, por hipótese, 30, já que, só por ser proprietário do imóvel mais caro, ambos forem tributados com alíquotas idênticas, estarão sendo tratados desigualmente, porque em desacordo com a capacidade contributiva de cada qual.”

Entendemos que a progressividade no art. 156, inciso I, da Constituição Federal, também tem natureza preponderantemente extrafiscal, porque acarreta uma tributação progressiva, não em função do uso normal da propriedade, mas pressupõe a propriedade luxuosa, a de maior valor. Enfim, fundamenta-se em razões políticas, urbanísticas, na função social da propriedade.

A circunstância de que aquele imóvel (luxuoso, de maior valor ou situado em bairro residencial) não está cumprindo melhor a função social da propriedade, é matéria que escapa à exação puramente fiscal. É matéria que se refere à tributação *extrafiscal*.

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso”.

Efetivamente, as progressividades, tanto as do art. 156 § 1º com a redação da Emenda Constitucional nº 29, como a do art. 182, somente são admitidas em função do desempenho da função social da propriedade.

Certo é que o Município pode abster-se do direito de instituir IPTU progressivo, realizando avaliação concreta do imóvel tributado, sem considerar os critérios extrafiscais, como o luxo e o elevado valor do imóvel. A competência impositiva do IPTU é *facultativa*. O ente tributante pode exercê-la, ou não. Se a lei do Município, ou do Distrito Federal não estabelecer a progressividade no critério quantitativo, aí, então, teremos uma tributação puramente fiscal. O valor venal, mesmo que o imóvel seja de grande tamanho, espelhará o valor de mercado.

A esta conclusão chegou Kiyoshi Harada⁹⁵: “..b) *Em relação ao aumento do valor venal, deve ser entendido como um **sobrevalor ou sobrepreço** aplicado ao valor venal do imóvel,....”*

A progressividade somente pode ser admitida como sanção ao proprietário do imóvel, dispensando-lhe um tratamento tributário mais gravoso, distinto do tratamento normal, igual para todos os contribuintes. Esta punição se fundamenta na violação da função social da propriedade.

Por isso, entendemos que a Emenda Constitucional nº 29/2000 instituiu no inciso I do art. 156 da Carta Magna uma progressividade preponderantemente *extrafiscal* para a propriedade predial e territorial urbana. Não é uma progressividade puramente fiscal. Ela visa tratar com maior rigor a propriedade que

⁹⁵ HARADA, Hiyoshi, Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, IPTU. Aspectos relevantes. Coordenação de Marcelo Magalhães Peixoto. Editora Quartier Latin, págs. 357/8.

menor desempenha a função social da propriedade. O seu fundamento é político (urbanístico) e não fiscal.

Assim, há que se concluir que também a progressividade contida no § 1º, inciso I do art. 156 da Constituição Federal, com a redação da Emenda Constitucional nº 29/2000 é *extrafiscal* e está submetida à LEI FEDERAL (Estatuto da Cidade) e à LEI MUNICIPAL.

Como já ficou exposto neste trabalho, a corrente que defende entendimento de que o inciso I do § 1º do art. 156 da Carta Magna trata de progressividade puramente fiscal argumenta que tal tributação decorre da simples aplicação do princípio da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da Constituição Federal), independentemente de Lei federal e Plano diretor.

Queremos deixar bem claro que não discordamos da aplicação do princípio da capacidade contributiva ao IPTU. Apenas entendemos que a sua aplicação pressupõe autorização constitucional para que o legislador, Municipal ou Distrital, elabore a lei municipal que institua a progressividade.

7. A LEI FEDERAL 10.257 de 2001 (O ESTATUTO DA CIDADE).

O sistema constitucional tributário não é um amontoado de normas, postas no ordenamento jurídico, sem nenhuma relação de coordenação e subordinação.

O Direito se sustenta na *Norma Fundamental*. A norma inferior recebe seu fundamento de validade da superior. Como ensina Roque Antonio Carrazza⁹⁶,

Conhecida a estrutura hierárquica do ordenamento jurídico, o aplicador do direito dirime, com relativa facilidade, qualquer conflito interno de normas. Tratando-se de normas de hierarquia diversa, prevalecerá a superior, isto é, a de mais alta hierarquia, porque à outra, exatamente por contraditá-la, faltará validade.

A norma hipotética fundamental dá validade e legitima a Constituição, de forma axiológica.

Não depende da explicação de sua origem. No aspecto dinâmico, as normas surgem e se modificam com a evolução social.

O autor da “Teoria Pura do direito”, Hans Kelsen⁹⁷, assim descrevia a “dinâmica” da norma jurídica:

O fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. Uma norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é figurativamente designada como norma superior, por confronto com uma norma que, em relação a ela, é norma inferior.

⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso”.

⁹⁷ KELSEN, Hans, op. cit. pág. 215.

Ao cuidar da “Política Urbana”, a Constituição Federal estabeleceu, a *Autorização* (modal deôntico “A”) dirigida ao legislador, para que elaborasse a “LEI FEDERAL” (§ 4º do art. 182):

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, sobe pena de, sucessivamente:

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

Evidentemente, não podia a Carta Magna deixar a cargo de cada município estabelecer diretrizes sobre a propriedade urbana que não cumpre a sua função social. São mais de 5.500 municípios brasileiros existentes no País, os quais estariam estabelecendo critérios os mais variados e conflitantes, a respeito do bom aproveitamento do imóvel urbano, tornando-se verdadeira anarquia institucional.

Seria por meio de critérios legais, previstos em lei de âmbito nacional, que se instrumentaria o Poder municipal para exigir do proprietário urbano a conformação do uso da propriedade urbana com seu adequado aproveitamento.

A este respeito, muito apropriado foi o voto do Ministro Celso de Melo, no Rec. Extraordinário nº153.771-0-MG.:

As unidades federadas estão adstritas, neste aspecto, à superior positividade jurídica estabelecida pela Carta da República, cujo modelo projeta-se como valor

subordinante da vontade normativa dos Municípios, que, em consequência, não poderão, nesse tema, dispor diferentemente.

Como alguns Tribunais vinham decidindo, era indispensável a edição da LEI FEDERAL, prevista no parágrafo 4º do art. 182 da Constituição Federal para a instituição do IPTU-progressivo. Surgiu o “Estatuto da Cidade”, a **lei federal nº 10.257 de 2001**.

A Constituição Federal, ao atribuir ao Município o poder de “ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes”, previu as sanções que ele pode aplicar ao proprietário do solo urbano, cujo imóvel não está cumprindo a função social:

“I – parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III- desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurando o valor real da indenização e os juros legais.”

Estas sanções, por força do § 4º do art. 182 da Carta Magna, devem ser aplicadas “*sucessivamente*”.

Deste modo, a Emenda Constitucional nº 29, autorizou, no 156, § 1º, o Município a utilizar-se da extrafiscalidade no Imposto Predial. A seguir, o Estatuto

da Cidade regulou como deve proceder o Município, na aplicação de tais sanções.

Diz o § único do art. 1º:

“Para todos os efeitos, esta lei, denominada Estatuto da cidade, estabelece normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental.”

Não basta a norma autorizadora inserida no Texto Supremo (art. 156 § 1º), para que o Município esteja habilitado a instituir ITU progressivo. O Estatuto da Cidade regulou a imposição das sanções “sucessivas” ao proprietário, cujo imóvel não esteja cumprindo a função social da propriedade:

“Art. 5º - Lei municipal específica para área incluída no plano diretor poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização, devendo fixar as condições e os prazos para implementação da referida obrigação.

§ 1º - Considera-se subutilizado o imóvel:

I – cujo aproveitamento seja inferior ao mínimo definido no plano diretor ou em legislação dele decorrente.

§ 2º- O proprietário será notificado pelo Poder Executivo municipal para o cumprimento da obrigação, devendo a notificação ser averbada no registro de imóveis.

§ 4º - os prazos a que se refere o caput não poderão ser inferiores a:

I – um ano, a partir da notificação, para que seja protocolado o projeto no órgão municipal competente;

II – dois anos, a partir da aprovação do projeto, para iniciar as obras do empreendimento.

Art. 7º - Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município **procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.**”

Como bem assinala Vera Scarpinella Bueno⁹⁸,

*“De fato, com a edição da lei federal, o art. 182 § 4º, da Constituição Federal deve ser lido assim: se o Poder Público Municipal quiser fazer valer sua prerrogativa constitucional de impor ao proprietário a obrigação para que dê **adequada utilização** à sua propriedade urbana, sob pena de sanção, ele deve elaborar plano diretor e editar “lei específica” que fixe as condições e prazo dessas obrigações. Uma vez notificado, o proprietário tem o dever de utilizar **adequadamente** sua propriedade. Se nada fizer, então o Poder Público pode impor-lhe sanção pecuniária, consistente no pagamento do IPTU progressivo, pelo descumprimento da obrigação de adequada utilização.”*

Assim, o Município que não elaborar a lei que institui o IPTU progressivo, regulando o procedimento para a aplicação da sanção pela inadequada utilização da propriedade urbana, nos limites estabelecidos pelo Estatuto da Cidade (arts. 5º e 7º), não poderá exigi-lo, face a ineficácia sintática da norma. A falta da lei municipal não permitirá ao intérprete a elaboração da norma jurídica “stricto sensu” a ser construída, para reger a exigência do IPTU-progressivo.

⁹⁸ BUENO, Vera Scarpinella, “Estatuto da Cidade , Comentários à Lei federal 10.257/2001”. “Parcelamento, edificação ou utilização compulsória da propriedade urbana”, Malheiros Editores, 2002, págs. 90/91.

7.1 - O Estatuto da Cidade é Lei Complementar

Na nossa opinião, embora votada como lei ordinária, a referida lei exerce as funções da Lei Complementar (art. 146 da Constituição Federal):

a) ela dispõe estabelecendo normas gerais sobre o IPTU progressivo, dirigindo ao legislador municipal critérios que devem ser obedecidos, na instituição do tributo, quanto ao procedimento da aplicação da sanção ao mau uso da propriedade. (art. 5º parágrafos 2º e 5º); b) estas normas limitam o poder de tributar do Município, no caso de imposição de progressividade, regulando o seu critério quantitativo, a base de cálculo e alíquotas, o prazo de duração da alíquota (cinco (5) anos), a ser fixada na lei municipal, não podendo o aumento exceder, em cada exercício, a duas vezes o valor referente ao ano anterior (parágrafos 1º e 2º do art. 7º). Estas normas gerais são impositivas para todos os Municípios do País.

Neste caso, o Estatuto da Cidade exerce duas funções da Lei Complementar, no art. 146, incisos II e III, alínea “a”. 1) normas gerais em matéria de legislação tributária: “.a definição....em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, III- “a”: ...(das) bases de cálculo..” ; 2) limitações constitucionais ao poder de tributar do Município: regulam o critério quantitativo da *base de cálculo*, o *limite do aumento da alíquota, de ano para ano* (parágrafos 1º e 2º do art. 7º).

A Lei complementar desempenha as funções de: a) dispor sobre conflitos de competência; b) regular limitações constitucionais ao poder de tributar e c) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, como no caso vertente, sobre *base de cálculo e alíquotas*..

Como frisa Paulo de Barros Carvalho⁹⁹, ela ocupa

“posição intercalar, submetida aos ditames da Lei Maior e, ao mesmo tempo, subordinando os demais diplomas legais. Não há como negar-lhe, agora, supremacia hierárquica com relação às outras leis que, por disposição expressa no parágrafo único do art. 59, nela terão que buscar o fundamento formal de suas validades: Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

É de se perguntar: podia o Estatuto da Cidade ser votado sem o “quorum” qualificado exigido para a Lei Complementar ?

Entendemos que não. A superioridade formal da Lei Complementar consiste na obediência ao processo de sua elaboração legislativa, que exige um “quorum” qualificado, a maioria absoluta nas duas Casas do Congresso (art. 69 da Constituição Federal).

Por violar o art. 69 da Constituição Federal, entendemos que é inconstitucional a Lei Federal 10.257 de 2001 (Estatuto da Cidade).

Todavia, se for admitido como válido, o Estatuto da Cidade, (Lei 10.257 de 2001) estabeleceu normas gerais sobre a progressividade do IPTU e limitou o poder de tributar dos Municípios.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso”, pág. 61.

8 – A LEI MUNICIPAL

A lei municipal que regular a sanção ao proprietário do imóvel que não cumpre a função social da propriedade deverá dispor sobre ela, em obediência ao Estatuto da Cidade:

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 a implementação da referida obrigação.

Parágrafo 1º - Considera-se subutilizado o imóvel: § 1º - cujo aproveitamento seja inferior ao mínimo definido no plano diretor ou em legislação dele decorrente;

Parágrafo 2º - O proprietário será notificado pelo poder público Municipal para o cumprimento da obrigação [...]

Por sua vez, o art. 7º estabelece:

Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do *caput* do art. 5º desta lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no parágrafo 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto previsto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, *mediante majoração de alíquotas pelo prazo de cinco anos consecutivos*.

Deste modo, antes de o Município instituir e cobrar o IPTU progressivo, deve obedecer às etapas sucessivas previstas nos incisos I e II § 4º do art. 182 do Texto Supremo.

Somente se o proprietário, contribuinte do IPTU, não cumprir as etapas previstas no art. 5º é que o Município estará habilitado a tributar progressivamente (art. 7º do Estatuto). As penalidades são sucessivas, diz a Carta Magna no § 4º do art. 182.

Diante destas normas, voltamos a fazer a pergunta: o art. 156, incisos I e II, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 29 autorizou o Município a exigir IPTU progressivo, independentemente de LEI FEDERAL e LEI MUNICIPAL que regulem a progressividade?

Entendemos que não. Tanto a norma constitucional (incisos I e II do § 1º do art. 156) (com a nova redação da Emenda Constitucional nº 29/2000), como o Estatuto da Cidade (Lei Federal nº 10.257 de 2001), são normas dirigidas ao legislador municipal. Todas elas são “veículos introdutórios” da norma a ser elaborada para introduzir no ordenamento a “regra-matriz de incidência do IPTU-progressivo”.

Para que o intérprete possa construir o significado contido nos enunciados prescritivos, elaborando a norma jurídica, é necessário que haja *veículos introdutórios*, como a Norma Constitucional, a Lei Complementar e a lei ordinária. No caso do IPTU, somente o Poder Legislativo Municipal pode elaborar a lei que vincula o contribuinte. Os veículos introdutórios contêm as expressões literais, cujo sentido completo será estabelecido pelo intérprete na elaboração da norma jurídica.

A norma constitucional serve de fundamento de validade para a Lei Complementar. Ao mesmo tempo, a norma fundamental estabelece o órgão competente para produzir os demais veículos introdutores. A lei Municipal é veículo introdutor indispensável para a elaboração da regra-matriz de incidência tributária do IPTU-progressivo.

A Constituição Federal, a Lei Complementar e a lei ordinária serão os veículos introdutores onde o intérprete, pela leitura do texto (suporte físico), estabelecerá o significado, o juízo hipotético condicional que orientará as condutas intersubjetivas, de forma prescritiva e coercitiva. Produzirá a norma jurídica.

Se não se considerar inconstitucional a Emenda constitucional nº 29/2000, o Município estará autorizado a elaborar a lei que institui o tributo, regulando a base de cálculo progressiva, em razão da autorização constitucional.

Hans Kelsen elucidava que a criação de normas jurídicas por normas introdutoras e introduzidas era o direito criando o próprio direito, alimentando-se de fatos da realidade social: “A aplicação do Direito é, por conseguinte, criação de uma norma inferior com base numa norma superior”

A hierarquia dos veículos introdutores é decorrente da hierarquia do órgão autorizado a produzir a lei. A Constituição é elaborada pelo Poder Originário Constituinte. As Emenda Constitucionais são elaboradas pelo poder reformador. A Lei Complementar, pelo Congresso, com “quorum” qualificado. A Lei ordinária está em plano inferior. Entretanto, somente o Município tem a competência exclusiva para elaborar a Lei que regule a progressividade do IPTU. Somente a lei ordinária por ele elaborada pode instituir e regular o IPTU com progressividade.

Com muita propriedade, TAREK MOISÉS MOUSSALEM¹⁰⁰ explica:

“O direito positivo estrutura-se em uma hierarquia de veículos introdutores, em virtude da hierarquia do seu órgão produtor, em cujo cume encontramos a Assembléia Constituinte, na condição de órgão-fonte superior, descendo verticalmente a “ladeira” do direito positivo até aos órgãos encarregados de expedir os derradeiros comandos normativos.”

O modal deôntico estabelecido na Carta Magna (incisos I e II do § 1º do art. 156) é o “Autorizar”. Os Municípios estão autorizados para elaborar LEI MUNICIPAL, regulando a progressividade do art. 156 da Constituição Federal, com a observância dos parâmetros constitucionais e os do Estatuto da Cidade.

O Município que não elaborar a Lei que regule a progressividade do IPTU não poderá cobrar dos seus contribuintes o IPTU progressivo.

¹⁰⁰ MOUSSALEM, Tarek Moisés, Fontes do Direito Tributário – Curso de Especialização em Direito Tributário. Forense, 2005. pág. 113.

9 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho, procuramos estudar os conceitos fundamentais, a respeito do Sistema jurídico, dos Princípios e da Norma jurídica.

Apresentamos as duas correntes atualmente existentes, que estudam a progressividade do IPTU. Uma delas serviu de fundamento para o Supremo Tribunal Federal, que, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, adotou entendimento de que o IPTU era imposto de caráter real, e, por isso, não podia ser progressivo.

A outra defende que uma das espécies da progressividade (atual art. 156, § 1º, inciso I, da Constituição Federal) decorre do princípio da capacidade contributiva objetiva (§ 1º do art. 145).

Entendemos que ambas as correntes se assentam em posições verdadeiras, estruturadas nos princípios e normas do nosso ordenamento jurídico.

Entretanto, sustentamos que a extrafiscalidade, em nosso sistema, deve ser autorizada constitucionalmente. Não é o princípio da capacidade contributiva que autoriza, isoladamente, a extrafiscalidade. Ao contrário, a extrafiscalidade, quando autorizada, vai permitir a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

A extrafiscalidade e a capacidade contributiva são princípios constitucionais que, conjugadamente, realizam o sobreprincípio da igualdade tributária.

Adotamos opinião de que devemos saber, antes de tudo, se o nosso atual ordenamento jurídico autoriza, ou não, o Município a instituir e cobrar o IPTU progressivo.

Respondemos a esta indagação, por partes. Primeiramente, a nosso ver, a Emenda Constitucional nº 29 é inconstitucional, por ferir cláusula pétrea, a garantia do direito individual de propriedade (art. 5º da Constituição Federal). Tal direito foi restringido, ao se agravar a quantia em dinheiro a ser paga no IPTU.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, recentemente, em controle difuso, examinando lei do Município de São Paulo, decidiu que a Emenda Constitucional nº 29/2000 é constitucional.

Entendemos indispensável que o Município elabore lei municipal, inserindo a progressividade no critério quantitativo da regra-matriz do IPTU. A falta de elaboração da lei municipal acarretará a ineficácia sintática da norma a ser construída para o IPTU progressivo. Fica o intérprete impossibilitado de elaborar a norma jurídica que regerá o IPTU, por falta de um dos veículos introdutórios, que é a lei municipal.

Por outro lado, a não obediência às etapas estabelecidas no Estatuto da Cidade (arts. 5º e 7º) como indispensáveis à tributação extrafiscal torna inconstitucional e ilegal a sua exigência, por violação do art. 182 § 4º da Constituição Federal e dos artigos 5º e 7º do Estatuto da Cidade (Lei Federal 10.257 de 2001).

Se considerarmos que o Estatuto da Cidade (Lei Federal nº10.257 de 2001) é uma Lei Complementar e, como tal, deveria ser votada com “quorum qualificado” (art. 69 da Constituição Federal), somos obrigados a concluir pela sua inconstitucionalidade.

Nesta hipótese, isto é, se considerarmos inconstitucional a Lei nº10.257 de 2001, entendemos que o Município não está apto a utilizar-se do instrumento da extrafiscalidade.

CONCLUSÕES

1 – Antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, a única progressividade autorizada constitucionalmente era a do art. 182 § 4º, inciso 2º da Carta Magna, que é a progressividade no tempo;

2 – A nosso ver, a Emenda Constitucional nº 29 é inconstitucional, por violar cláusula pétrea do ordenamento jurídico, especificamente a garantia do Direito de Propriedade (art. 5º da Constituição Federal). Tal direito foi restringido, ao se agravar a quantia em dinheiro a ser paga no IPTU progressivo.

3 – Entretanto, O Supremo Tribunal Federal decidiu, recentemente, em via difusa, examinando lei do Município de São Paulo, que a Emenda Constitucional nº 29 é constitucional;

4 – Adotando-se a interpretação da Corte Suprema, é de se concluir que a extrafiscalidade, após a vigência da Emenda Constitucional nº 29/2000, tanto do Imposto territorial urbano (art. 182 da Constituição Federal), como do Predial (art. 156 § 1º, incisos I e II), foi autorizada em nosso Sistema Tributário atual, como sanção ao mau uso da propriedade urbana, na medida do seu desempenho da função social.

5 – A utilização do imposto, como instrumento de se exigir o cumprimento da função social da propriedade, somente é possível quando o Texto Supremo estiver autorizando o ente político competente para tanto. A extrafiscalidade não decorre, por si só, do princípio da capacidade contributiva, mas da sua relação de coordenação com a norma constitucional que a autoriza. As normas constitucionais

que estabelecem a autorização para a extrafiscalidade e a capacidade contributiva realizam o sobreprincípio da igualdade tributária.

6 – Em nossa opinião, existem três espécies de IPTU progressivo, no nosso sistema: 1) a do art. 182§ 4º, inciso II, que é a progressividade no tempo; 2) a do art. 156 § 1º, inciso 2º, que é a progressividade instituída em razão da localização e do uso do imóvel; e 3) a progressividade do art. 156 § 1º, inciso I, que autoriza a progressividade em razão do valor. Entendemos que todas as três espécies são progressividades instituídas para se exigir do proprietário urbano o cumprimento da função social da propriedade. Todas elas são progressividades preponderantemente extrafiscais.

7 - Existe uma corrente doutrinária que opina no sentido de que a progressividade do art. 156 § 1º, inciso I, é progressividade puramente fiscal. Entende esta corrente que, nesta espécie de tributação, a exigência do IPTU progressivo dispensa a lei do “Plano diretor” e a Lei Federal.

8 – A instituição do IPTU progressivo pelo Município brasileiro deve obedecer aos parâmetros constitucionais e ao Estatuto da Cidade (Lei federal nº 10.257 de 2001). Esta lei estabelece em seus artigos 5º e 7º as etapas do procedimento que a lei municipal deve prescrever para a instituição do IPTU progressivo, em obediência ao art. 182 da Constituição Federal: “*sucessivamente*”

9 – Não basta a norma autorizadora inserida Texto Supremo (art. 156 § 1º), para que o Município esteja habilitado a instituir IPTU progressivo. O Estatuto da Cidade regulou a imposição das sanções “*sucessivas*” ao proprietário, cujo imóvel não esteja cumprindo a função social.

10 – O Estatuto da Cidade é Lei complementar. Havendo sido votada como lei ordinária, opinamos pela sua inconstitucionalidade, por desobediência ao procedimento especial que exige um “quorum” qualificado para a sua aprovação (art. 69 da CF).

11 – Se, todavia, se entender que não é inconstitucional o Estatuto da Cidade (Lei ordinária 10.257 de 2001), a base de cálculo progressiva deve ser regulada em lei produzida pelo Município, que, para tanto, tem competência exclusiva para instituir o IPTU, especificamente, com a nova base de cálculo *progressiva* (arts. 156 § 1º e 182 § 4º do Texto Supremo).

12 – Sem a produção da LEI MUNICIPAL, falta um dos veículos introdutores referentes à regra-matriz de incidência, indispensável para a criação da norma jurídica do IPTU-progressivo, não podendo o Município cobrá-lo. A inexistência do veículo introdutor conduz à ineficácia sintática da norma. Para o seu ingresso no sistema do Direito positivo, é indispensável que o veículo introdutor que estabelece o critério quantitativo da regra-matriz (base de cálculo e alíquotas progressivas) regule a progressividade. A norma jurídica do IPTU somente pode ser construída pelo intérprete, através dos instrumentos contidos nos textos legais, como a Lei Constitucional, o Estatuto da Cidade e a lei municipal reguladora da progressividade.

13 – A lei municipal que estabelece os critérios da regra-matriz do IPTU deve ser publicada noventa e um dias antes do exercício fiscal, sob pena de violar o princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, inciso III, “c” da Constituição Federal)..

14 – No critério quantitativo da regra-matriz do IPTU existem dois elementos, distintos e indispensáveis, que são a base de cálculo e a alíquota. Pode haver progressividade somente na alíquota, somente na base de cálculo, ou na conjugação de ambos os elementos.

15 – Se o Município quiser, pode instituir o IPTU puramente fiscal, sem levar em conta qualquer extrafiscalidade, isto é, seu critério quantitativo não pode ser exasperado, em razão do luxo, valor, tamanho e localização, já que tais fatores estão embutidos no valor real, de mercado, do imóvel. (art. 33 do CTN). Nesta hipótese, este imposto visa exclusivamente arrecadar dinheiro para o ente tributante.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de, “Fato e Evento tributário – Uma Análise Semiótica”, “in” **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Forense, 2005.

ATALIBA Geraldo. “**Progressividade**” **Revista de Direito Público**. Caderno de Direito Municipal. São Paulo, nº 93, pág. 233, 1990.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª edição, Malheiros, pág. 35.

BARRETO, Aires Fernandino; e MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A inconstitucionalidade da Progressividade da EC nº 29/2000**. São Paulo, Dialética, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Saraiva, 1972, pág. 341.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos, Brasília, Polis/Unb, 1989, págs. 158/159.

BONETTI, Maria José Soares. (“Progressividade nos Impostos”. Dissertação de Mestrado apresentada à PUC-SP).

BORGES, José Souto Maior. **IPTU – Progressividade**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, Vol. 59/73,87.

BUENO, Vera Scarpinella, “Estatuto da Cidade, Comentários à Lei Federal 10.257/2001”, “Parcelamento, Edificação ou Utilização Compulsórios da Propriedade Urbana (arts. 5º e 6º), Malheiros Editores, 1ª edição, 2ª tiragem, págs. 90/91

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. págs. 1075/6

CARRAZZA, Elizabeth Nazar, “**Progressividade do IPTU**”, editora Juruá, 1999, pág. 98.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 2ª edição, Saraiva, pág. 74.

CARULLO, Vincenzo. **La Costituzione della Repubblica Italiana**, pág. 184. Cesare Zuffi- Editorre, Bologna, 1950.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense. 1990.

CONTI, José Maurício, “**Princípios Tributários da Capacidade contributiva e da Progressividade**”, *Dialética*, 1996, pág. 89)

COSTA, Antonio José, “**Da regra-padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**”. Rio de Janeiro, Forense, 1985.

DERZI, Misabel Abreu Machado, “**Do Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**”. São Paulo. Saraiva, 1982.

FARREL, Diego Martins, “**Hacia un criterio de validez**”. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1992.

FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU**. Texto e Contexto, editora Quartier Latin, 2005, pág. 417.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. Atlas, 1991, pág. 180.

FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Imposto Predial e territorial Urbano**. São Paulo, Malheiros, 2000, pág. 32.

GIANNINI, Achille Donato. **Instituizioni di Diritto Tributário**. 5. ed. São Paulo: Ed. Milão, pág. 71.

GONÇALVES, José Arthur de Lima, “**Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**”. Malheiros, página 172.

GRAU, Eros Roberto, “**Função social da propriedade**”. Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo, Saraiva, 1977, v. 39, pág. 19/20

IVO, Gabriel. “A produção abstrata de Enunciados Prescritivos, “in” **Curso de Especialização e, Direito Tributário**, Forense, 2005, pág. 152.

KELSEN, Hans, **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Batista Machado, edição 2003.

LACOMBE, Américo Masset, **Igualdade e Capacidade Contributiva**. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, Separata da Revista de Direito Tributário, 1999.

_____ edição 1997, Martins Fontes, 1997.

MELLO, Celso Antonio Bandeira, Elementos de Direito Administrativo, 1ª edição, São Paulo: RT. 1980.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967/9**. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

MOUSSALLEM, Tarek Moisés. **Curso de Especialização em Direito Tributário – Fontes do Direito Tributário**, Rio de Janeiro, Forense, 2005.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Função Fiscal e Extrafiscal do Imposto**. São Paulo: Revista dos Tribunais. vol. 380.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz, Base de cálculo – Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Resenha Tributária, C.E.E.U, 1989, pág. 169/189 (caderno de Pesquisas Tributárias, nº 7).

PEIXOTO, Marcelo Magalhães, IPTU – Aspectos relevantes – Princípios Constitucionais Tributários, pág. 419. Editora Quartier Latin, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de, **O Imposto Territorial urbano, a tributação extrafiscal e o art. 202 da Constituição de 1946**. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 386

-----**Compêndio de Legislação Tributária, edição 1954**

UCKMAR, Victor, Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, tradução de Marco Aurélio Greco, § 12, pág. 82. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

_____. **Compêndio de Legislação Tributária**. Edição 1954.

VIEIRA, José Roberto, A Regra-matriz de incidência do IPI, Texto e Contexto, Juruá editora, 1993.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VILLEGAS, Hector B., Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos. 14ª ed., México: Editorial Porrúa S.A., 1972, pág. 248.