

VLADIMIR ROSSI LOURENÇO

Materialidade e Base de Cálculo do IPTU

DIREITO TRIBUTÁRIO
PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
São Paulo/SP
2007

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

VLADIMIR ROSSI LOURENÇO

Materialidade e Base de Cálculo do IPTU

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob orientação do Prof. Doutor Roque Antonio Carrazza.

DIREITO TRIBUTÁRIO
PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
São Paulo/SP

2007

RESUMO

O conceito constitucional de propriedade imobiliária para fim de incidência do IPTU sempre foi controvertido. Muitos doutrinadores sustentam uma interpretação extensiva, para abranger não só a propriedade em si, mas também a posse, o domínio útil, a enfiteuse, o direito de superfície, para ficarmos exemplificativamente apenas nessas espécies de direitos reais. Outros não a aceitam. Após singela revista emprestada às teorias de Hans Kelsen e Niklas Luhmann, experimentaram-se duas abordagens de possíveis e diferentes interpretações do tema proposto. Em Kelsen, uma interpretação sistemática conduziu à concepção restritiva do termo, mas, ainda assim, permitiu concluir gozar o legislador municipal da competência para alargar a base de incidência do imposto para além da definição estrita de propriedade. De igual modo, ancorado na teoria dos sistemas, especialmente nos instrumentais extremamente bem manejados por Luhmann, como o acoplamento estrutural entre os diversos sistemas (comunicação) e mesmo subsistemas, verificou-se uma tendência a admitir uma acepção lata, largueando-se, de modo idêntico, a expressão *propriedade*, para atingir, também, outros institutos definidos como direitos reais pelo Código Civil, a saber: a posse, a fidúcia, a enfiteuse, o domínio útil e, também, o direito real de concessão, por prazo determinado, por escritura pública, da superfície, regulado pelos artigos 1.369 a 1.377 do Código Civil de 2002. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, que *deve* ser instituído pelos Municípios e pelo Distrito Federal, tem por característica a progressividade fiscal e a seletividade (aumento das alíquotas em função do maior ou menor valor, localização e uso do imóvel), podendo ainda ser progressivo no tempo (ter alíquotas crescentes e progressivas, de caráter sancionatório, para a hipótese de o proprietário não atender às disposições do plano diretor, fazendo com que o imóvel cumpra a sua função social). Sua base de cálculo, cujos critérios devem ser fixados em lei, pode ser alterada por instrumento infralegal.

Palavras-chave: iptu, propriedade, direito real, acoplamento estrutural, progressividade, base de cálculo.

ABSTRACT

The constitutional concept of real estate for the purpose of Municipal Real Estate Tax (IPTU) fiscal incidence has always been controversial. Many professors defend an extensive interpretation, to cover not only the real estate itself, but also possession, *dominium utile*, the fee-farm, the right of surface, to give only three examples of types of rights *in rem*. Others do not accept this interpretation. After a simple review of Hans Kelsen and Niklas Luhmann's theories, there have been two new approaches of possible and different interpretations of the proposed theme.

In Kelsen, a systematic interpretation led to a restrictive conception of the term, but even so, it permitted to come to the conclusion that the municipal legislator does have competence to enlarge the basis of tax incidence beyond the restricted definition of real estate. In the same way, based on the the systems' theory, specially on the instruments extremely well handled by Luhmann, such as the structural coupling of various systems (communication) and even sub-systems, we have observed, a tendency to a admit a generalized conception, making it more comprehensive, in the same way, the term *property*, to cover, as well, other institutes defined as rights *in rem* by the Civil Code, as follows: possession, trust, fee-farm, *dominium utile*, and also, the right *in rem* of concession, for a determined term, by a public deed, the right of surface, regulated by the articles 1.369 to 1.377 of the Civil Code of 2002. The Municipal Real Estate Tax, (IPTU), that *must* be created by the Municipalities, and the Federal District, has as its own characteristics the tax progressiveness and selectiveness (increase of the percentage considering the higher and lower value, situation and use of the real estate in question, and also being progressive in time, (with increase and progressive percentage, as a sanction for the cases the owner does not follow the city master plan, forcing the real estate to fulfill its social function). Its taxation basis, whose criteria, must be established by law, can be altered by a lower law instrument.

Key-words: Municipal Real Estate Tax (IPTU), real estate, right *in rem*, structural coupling , progressiveness, taxation basis.

SUMÁRIO

RESUMO	3
ABSTRACT.....	4
INTRODUÇÃO	7
1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS	10
1.1. AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO INSTRUMENTO BALIZADORES DA COMPETÊNCIA	15
1.2. AUTONOMIA MUNICIPAL E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	23
1.3. A ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA COMO DEMARCADORA DO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA	28
2. MATRIZ CONSTITUCIONAL DO IPTU	32
2.1. MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA URBANA	33
2.1.1. Propriedade	34
2.1.1.1. FRAGMENTOS DAS TEORIAS DE HANS KELSEN E NIKLAS LUHMANN	38
2.1.1.1.1. Hans Kelsen	38
2.1.1.1.2. Niklas Luhmann	41
2.1.1.1.3. Análise objetivando fixar o conceito constitucional de propriedade a partir das lições de Hans Kelsen e Niklas Luhmann com vistas ao estabelecimento da competência municipal para tributar a propriedade predial e territorial urbana.....	47
2.1.2. Posse	53
2.1.3. Domínio útil	56
2.1.4. Enfiteuse e Direito de Superfície. Em que se identificam esses institutos e onde se diferenciam?	57
2.1.4.1. ENFITEUSE	57
2.1.4.2. DIREITO DE SUPERFÍCIE.....	60
2.1.4.3. DISTINÇÃO ENTRE ENFITEUSE E DIREITO DE	

SUPERFÍCIE	62
2.1.4.4. A INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE O DIREITO DE SUPERFÍCIE	63
3. A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE URBANA COMO COMPONENTE DA MATERIALIDADE DO IPTU	67
4. POSSÍVEL ASPECTO TEMPORAL DO IPTU	69
5. PROVÁVEL ASPECTO ESPACIAL DO IPTU	71
5.1. O ART. 32 DO CTN.....	72
6. ASPECTO PESSOAL POSSÍVEL DO IPTU	75
6.1. SUJEITO ATIVO POSSÍVEL.....	76
6.2. SUJEITO PASSIVO POSSÍVEL.....	76
7. ASPECTO QUANTITATIVO POSSÍVEL.....	78
8. BASE DE CÁLCULO POSSÍVEL	80
8.1. FUNÇÕES E ELEMENTOS INTEGRATIVOS DA BASE DE CÁLCULO	80
8.2. BASE DE CÁLCULO DO IPTU (POSSÍVEL)	84
8.3. A ATUALIZAÇÃO ANUAL DA BASE DE CÁLCULO DO IPTU E O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	87
9. ALÍQUOTA POSSÍVEL	94
10. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL URBANA E IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL URBANA E SUAS BASES DE CÁLCULO. MAIS DE UM IMPOSTO?	95
11. PROGRESSIVIDADE FISCAL E SELETIVIDADE	97
11.1. PROGRESSIVIDADE FISCAL.....	97
11.2. SELETIVIDADE.....	99
12. PROGRESSIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE	102
CONCLUSÕES	106
REFERÊNCIAS	109

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem o objetivo de perscrutar o imposto de competência municipal incidente sobre o fato de alguém ser proprietário de imóvel localizado no perímetro urbano, investigando especialmente a sua materialidade, circundado pelas inovações trazidas por meio da EC n. 29, de 13-9-2000 e da lei 10.406, de 10-1-2002 (Código Civil).

Interessante demonstrar como as teorias de Kelsen e Luhmann conduzem a exegese desse instituto, e como permitem interpretá-lo com vistas a fixar balizas à incidência do mencionado imposto. O indigitado imposto grava apenas o fato de alguém ser proprietário? Ou também possuidor? Ou detentor de *domínio útil*? Ou enfiteuta? Ou superficiário?

Não se desconhece, advirta-se, a redação da parte final do artigo 147 da Constituição Federal, que atribui ao Distrito Federal a competência para instituir e exigir os impostos municipais. Assim, as referências aos municípios também englobam essa pessoa política de direito público interno.

É cediço que o tema tem sido muito bem estudado por incontáveis juristas. Todavia, busca-se com esta tarefa, que não almeja realizar resenha exaustiva de tudo quanto foi escrito, fixar alguns conceitos sobremodo relevantes para uma reflexão, ainda que estreita e singela, acerca desse importante imposto, que pode (e deve?) ser instituído pelos Municípios.

Não passarão ao largo as dúvidas que o § 1º do artigo 156 da Constituição Federal, com a redação que lhe deu a EC n. 29/2000, provoca com a positivação da permissão para a progressividade da alíquota do imposto em função do valor do imóvel, podendo ainda ser diferente em razão da localização deste dentro do perímetro urbano e da sua destinação, o uso que se lhe dê.

O enfrentamento da “progressividade fiscal” implicará no tratamento paralelo da progressividade extrafiscal, ao menos para uma melhor identificação daquele conceito.

Igualmente, a veiculação, pelo novo Código Civil, da possibilidade de concessão do direito de construir ou de plantar, por tempo determinado, por meio de escritura pública, conhecida como “direito de superfície”, que para muitos substituiu o instituto da enfiteuse então previsto na legislação civil revogada, leva-nos a indagar: este direito está enredado pela outorga constitucional dada aos Municípios para tributarem a propriedade predial e territorial urbana?

Interessa-nos, ainda, desvendar como o princípio da estrita legalidade influencia o legislador municipal não apenas no desenho da hipótese de incidência tributária, com a delimitação dos aspectos ou critérios que nela devem estar inseridos, mas especialmente como isso se dará a partir da evolução natural (no sentido do tempo) do valor dos imóveis que servirão de base para a incidência. Os critérios para aferição da base de cálculo fixados na lei instituidora do tributo, obediente ao princípio da legalidade, permitem que se proceda à variação do valor do imóvel para maior, sem a necessidade de outro instrumento legal? Em que medida pode o Município, através do administrador do tributo, lançar mão de outra espécie normativa, objetivando esse fim?

Estas são algumas incertezas relacionadas ao IPTU, dentre tantas, que se pretende ver aclaradas ou, ao menos, equacionadas sistematicamente, dado que a adequada estruturação do raciocínio permitirá ao exegeta precisar a mensagem normativa.

Para esse desiderato não haverá desvios em relação a questões incidentais ou mesmo tangenciais ao tema epigrafado, sem aprofundá-las, no entanto, dado que o enfrentamento destas se dará unicamente com o propósito de auxiliar no lineamento do tema central.

Dado ser um exercício eminentemente de índole descritiva, não é despiciendo anotar que o objeto desta são os dados, colhidos no plano da expressão, a linguagem do direito positivo. Como ensina Lourival Vilanova, “se temos em mãos uma linguagem, só poderemos falar acerca de objetos do mundo, ou de outra

linguagem de tipo inferior, que se converte em linguagem objeto de metalinguagem”¹.

A ciência do direito possui uma linguagem eminentemente descritiva do direito posto. Nesse sentido é que se diz muita vez que a norma jurídica é construída pelo intérprete, que parte dos diversos textos do direito positivo, nas diversas áreas, para edificar a norma, com antecedente (fato jurídico) que se liga ao conseqüente (relação jurídica). E o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana talvez seja dentre os impostos municipais o que mais exige do intérprete essa busca de informações pelos vastos quadrantes do direito.

É razoável acentuar que não nos ocuparão os institutos da lógica jurídica, mesmo porque não é esse o objetivo divisado. Todavia, os dados essencialmente formais com que lida a lógica jurídica auxiliarão a pôr de lado o sincretismo que teima em se fazer presente.

Inobstante a tomada de posição evidenciada nas linhas debuxadas, supomos não deva o intérprete atrelar-se exclusivamente à literalidade dos textos, dado os desatinos lógico-jurídicos que atitude desse jaez pode fazer resultar. A interpretação sistemática do direito, como um todo que é, guiada pela rigorosa noção da ciência do direito *stricto sensu* no contexto de toda sistematização jurídica, permitirá o desvendamento do alcance e do sentido das normas pertinentes ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana.

¹ Lógica Jurídica – J. Buschavski Editor, 1976, p. 56.

1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS BRASILEIROS.

Auxilia na demarcação do conceito de autonomia municipal e, por decorrência do de federação, a outorga de competências tributárias exclusivas.

As pessoas políticas de direito constitucional interno recebem do legislador constitucional autorização expressa para a instituição de tributos, de suas várias espécies, indicados no Texto Maior. Para a criação de alguns deles, como taxas de serviço e polícia e contribuição de melhoria, para ficarmos apenas nesses exemplos, é preciso que o ente federado promova atos jurídicos condicionantes da instituição do tributo: no primeiro caso a prestação de um serviço ou fiscalização, e. g., coleta de lixo e manutenção dos costumes e noutro a edificação de uma obra pública de que decorra a valorização imobiliária.

Para o exercício das competências impositivas, vale dizer competência para instituir os impostos próprios e exclusivos, elencados nos artigos 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal, os entes federados expressamente consignados não necessitam mais que observar as regras e princípios que demarcam o exercício da tributação (ação de tributar) para que possam instituí-los e arrecadá-los válida e legitimamente.

Bem por isso, ao tratar da competência tributária, Paulo de Barros Carvalho² explicita que o sistema do direito positivo apresenta outros subsistemas, como o constitucional positivo (cujas unidades têm como veículo introdutor a Constituição Federal), que ocupa o patamar máximo na hierarquia do ordenamento jurídico e é composto, na maioria, por normas de estrutura.

Salienta esse autor que

“no subsistema constitucional positivo há também vários outros subsistemas, que se individualizam não pela natureza de suas unidades – idêntica, posto que derivadas da mesma fonte, a norma fundamental -, mas pela natureza das relações materiais que as normas de cada subsistema regem. Assim, as normas que pertencem ao subsistema constitucional tributário disciplinam a atividade tributária do Estado e, por serem de nível

² Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 15.ed., 2003, São Paulo, p. 213 e ss.

constitucional, predominam as regras de estrutura, ainda que existentes regras de comportamento. (...) Dentre estas regras de estrutura, encontram-se as regras da competência tributária, que é a capacidade atribuída constitucionalmente às pessoas políticas para inovarem - editando leis (em obediência ao princípio da legalidade - artigo 5º, II, CF) sobre matéria tributária no sistema jurídico. A competência tributária é uma das parcelas das competências legislativas das pessoas políticas, especificamente vinculada à criação, em abstrato, de tributos”.

Quando se afirma que as pessoas políticas detêm competência tributária, está-se a dizer competência legislativa tributária, de criar, mediante lei, em sentido abstrato, tributos, ou seja, estabelecer na norma jurídica, hipoteticamente, fatos que, se e quando acontecidos, ensejarão ou a edição de ato administrativo para a composição da relação jurídica tributária entre as pessoas indicadas, também abstratamente, na norma legal, ou a determinação da consecução pelos contribuintes de atos jurídicos produtores de iguais efeitos.

Roque Antonio Carrazza³ assevera que os princípios federativo e da autonomia municipal exigem que as competências das pessoas políticas - União, Estados, Distrito Federal e Municípios venham expressamente delimitadas na Constituição Federal, justamente porque são aqueles entes (I) isônomos e (II) reciprocamente autônomos, ou seja, não podem se sujeitar a invasões recíprocas em suas competências.

Aduz, com propriedade, que não se pode confundir poder tributário com competência tributária: “O poder tributário é manifestação do *ius imperium* do Estado soberano e pertence ao povo, que o delega, por uma só vez, à Assembléia Nacional Constituinte, desaparecendo com a promulgação da Constituição e, então, retornando ao seu titular: o povo.”

Divergem os doutrinadores citados acerca das características que cercam a competência tributária. Enquanto para Paulo de Barros Carvalho três apenas seriam as características, a saber, indelegabilidade, incaducabilidade e irrenunciabilidade; Roque Antonio Carrazza entende que a competência se caracteriza pela

³ Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, 2003, p. 435 e ss.

privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

Não há controvérsia sobre ser a competência tributária *indelegável*, vale dizer, não encontrar guarida no sistema constitucional a delegação de competência legislativa entre as pessoas políticas de direito constitucional interno para o efeito de instituição de tributos ou sua majoração.

Aliás, a propósito da indelegabilidade da competência legislativa, decorrente de sua repartição rígida, esta foi captada pelo legislador infraconstitucional, ao esculpir no artigo 7º do CTN (Lei n. 5.172/1966), que o que se admite é a transferência das funções de arrecadar e/ou fiscalizar tributos, podendo ainda se dar a gestão do produto arrecadado (parafiscalidade) e tão-somente.

A competência é, também, *incaducável*. A uma, porque assim determina a Constituição⁴; a duas, porque a hipótese de mudança do fundamento de validade via emenda ou até de revolução jurídica implicaria na mudança do texto constitucional, o que uma vez mais confirma a regra de que, mesmo sem o exercício da competência (ex. imposto sobre grandes fortunas – inciso VII, artigo 153 da CF) esta se mantém.

A *irrenunciabilidade* das competências tributárias decorre da indelegabilidade. Não só não se pode delegar, como o sistema não autoriza qualquer modalidade de renúncia, assim entendida como a abdicação expressa da competência ou de parte dela.

No que pertine à *privatividade* da competência tributária, nada obstante detectarem-se academicamente pontos destoantes no pensamento dos autores Paulo de Barros e Roque Carrazza, consegue-se perceber nitidamente que a diferença das conclusões de um e de outro reside no fato de adotarem premissas diferentes.

⁴ Nas raras hipóteses em que impôs temporariedade das competências, o Constituinte o fez expressamente, e. g. IVVC e CPMF, exceção que só faz confirmar a regra.

Sustenta Paulo de Barros que a competência não é privativa, porque divisa a possibilidade de a União, enquanto Estado Brasileiro, instituir, p. ex., impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, na iminência ou no caso de guerra externa (inciso I, artigo 154 da CF). Conclui, assim, com espeque na lógica, que se há regra autorizando a União, excepcionalmente, a criar impostos que tenham a mesma hipótese de incidência e base de cálculo dos pertencentes à competência de Estados e Municípios, então não há privatividade.

Adotando a excepcionalidade como excludente, Roque Carrazza sustenta que a competência é privativa e que a exceção (que é temporária) confirma a privatividade.

A *inalterabilidade* só pode ser sustentada como característica da competência legislativa, se observada do ângulo legal ou infraconstitucional, ou seja, a lei
3335-4.33117()-1u5331171955892í.51125(p(0.2955892m93.)1[556-1113(s-4.32873(n)6)P5.6)po

criação dos tributos, ou seja, a utilização da competência discriminada na Constituição Federal, além da necessidade de fazer inserir na peça orçamentária a previsão da arrecadação e de seu correlativo dispêndio, impondo ainda, a referida norma, que o administrador envide esforços de arrecadação, administrativa e judicialmente. O parágrafo único do mencionado artigo 11 estabelece o que se

custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social; no artigo 149-A e seu parágrafo único, encontra-se a previsão para que os Municípios instituam contribuição para custeio do serviço de iluminação pública; além desses tributos, nos termos do artigo 156 da CF, os Municípios podem ainda criar o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; e, ainda, imposto sobre serviços de qualquer natureza.

1.1. AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO INSTRUMENTOS BALIZADORES DA COMPETÊNCIA.

As imunidades tributárias, que estabelecem limitações ao exercício da competência impositiva, são a contraface expressa da outorga da competência e, assim, auxiliam na demarcação daquele exercício, impedindo que a norma tributária criada a partir do emprego da competência legislativa incida sobre pessoas, situações ou fatos (fatos jurídicos em resumo) expressamente indicados no Texto Maior.

Na arguta síntese do professor Paulo de Barros Carvalho⁶, a imunidade é “*um obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da competência outorgada às*

No dizer de Paulo de Barros Carvalho imunidade é “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizada”.⁷

Para Roque Carrazza, a imunidade, por assim dizer, reduz as dimensões do campo tributário das várias pessoas políticas.⁸

As imunidades tributárias, ao impedirem que o ente político institua tributo sobre determinados eventos, busca realizar valores maiores protegidos pela Constituição Federal, tais como o princípio da igualdade e da capacidade contributiva; o princípio da isonomia dos entes políticos; o princípio da liberdade de crença e prática religiosa; o princípio da livre divulgação do conhecimento e do direito à educação, dentre outros.

Segundo alguns doutrinadores, dentre eles Paulo de Barros Carvalho, Roque Antônio Carrazza e Hugo de Brito Machado, as regras de imunidade alcançam quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuições.

As normas de imunidade encontram-se em vários dispositivos constitucionais, concentrando-se, entretanto, no art. 150, VI, a, b, c, d, da CF, além do § 2º deste mesmo dispositivo. Essas são regras gerais, aplicadas a todos ou a vários impostos. Não explicitam a qual imposto se referem, diferentemente de outras normas de imunidade que tratam, especificamente, de um determinado tributo, impondo uma limitação à competência tributária do respectivo ente político.

Pode-se dizer que há, ainda, um terceiro grupo de regras de imunidade, referentes às taxas e contribuições, as quais se encontram dispostas em inúmeros dispositivos constitucionais.

A regra geral de imunidade dispõe que:

⁷ Curso..., p. 178.

⁸ Ob. cit., p. 638.

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

....

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

....

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

A primeira regra (alínea a do inciso VI do art. 159 da CF) é a denominada *imunidade recíproca*. Impõe uma limitação às entidades políticas integrantes da Federação, que não podem instituir impostos que incidam sobre o patrimônio, a renda e os serviços umas das outras.

No entanto, essa regra é excepcionada quando as pessoas políticas exercem a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou quando há contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas em relação às atividades desenvolvidas pelos entes federados. Também não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto que grave a promessa de compra e venda de bens imóveis (§ 3º do art. 150 da CF).

Ressalte-se que a regra não se aplica às empresas públicas e às sociedades de economia mista, pois desempenham atividades econômicas. Essa vedação é reforçada pelo § 2º do art. 173 da CF, quando prescreve que *as empresas públicas e as sociedades de economia mista, inclusive não poderão gozar de privilégios não extensivos às do setor privado*.

A norma, disposta na alínea a do inciso VI do art. 150 da CF, atinge todo e qualquer imposto que incida sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos entes políticos.

A imunidade recíproca é uma forma de expressão do princípio federativo, protegida contra a emenda constitucional, por força do disposto no art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal, segundo o qual “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado”. Entre as pessoas políticas deve reinar absoluta igualdade. Assim, qualquer emenda que, porventura, autorizar um ente político a cobrar imposto dos demais será inconstitucional.

Consoante disposição do art. 150, § 2º, da CF, a imunidade recíproca é extensiva às autarquias federais, estaduais e municipais, no que se refere ao patrimônio, rendas e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Por sua vez, a imunidade que atinge os templos de qualquer culto (alínea *b* do inciso VI do art. 150 da CF) reafirma o princípio da liberdade de crença e prática religiosa, insculpido no art. 5º, VI a VIII, da CF. Nada deve impedir que o cidadão exerça esse direito, inclusive o ônus de pagar tributo.

No entendimento de Paulo de Barros, a exegese dos termos “templo” e “culto” deve ser bem larga, abrangendo “todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam”.⁹

A alínea *c* do inciso VI do art. 150 da CF prescreve que são imunes aos impostos *o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.*

Essa limitação à competência tributária dos entes políticos busca proteger as instituições de educação e de assistência social que desenvolvem uma atividade que, a princípio, cabe ao Estado empreender. Diante da dificuldade do Estado de exercê-las na sua plenitude, o legislador constituinte procurou incentivar aqueles que as desempenham.

⁹ Ob. cit., p. 183.

Por seu turno, a imunidade que alcança o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, visa proteger as entidades que são relevantes para a organização política da sociedade, pois são os partidos políticos que asseguram a autenticidade do regime democrático, saindo de seus quadros os representantes dos diversos segmentos do país.

No entanto, a regra da alínea c do inciso VI do art. 150 da CF é de eficácia contida, necessitando da comprovação de atendimento aos requisitos da lei. Há entendimentos doutrinários de que a lei a que se refere o dispositivo constitucional é a complementar, conforme prevê o art. 146, II, da CF, e, no caso em tela, o Código Tributário Nacional.

Para Roque Carrazza, “o art. 14, I a III, do CTN dá plena eficácia e total aplicabilidade ao art. 150, VI, ‘c’, da CF. Os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais de trabalhadores e as instituições educacionais e de assistência social, sem fins lucrativos, que atenderem os requisitos deste art. 14, I a III, têm o direito de não serem alcançados por meio de tributos que revistam as características de imposto”.¹⁰

Cabe ressaltar que o § 4º do art. 150 da CF estabelece que a imunidade compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades das entidades beneficiadas. Não estão impedidas de exercer atividades e de obter resultados econômicos. No entanto, para auferir os benefícios da imunidade, as atividades devem ser desenvolvidas como meios para a sua manutenção, assegurando-lhes a subsistência e garantindo o custeio e a gratuidade dos serviços prestados à comunidade.

Relativamente ao imposto predial e territorial urbano foi editada a Súmula n. 724, do Supremo Tribunal Federal, nesse particular guardando sintonia com esses preceitos constitucionais, dispondo que:

“Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da

¹⁰ Ob. cit., p. 645.

Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.”

Assim, desde que a entidade beneficiada preencha os requisitos legais (art. 14 do CTN), não importa que os imóveis de sua propriedade sejam locados ou não. Se tais rendas são empregadas no atendimento de seus fins institucionais ficam imunes da tributação por meio do IPTU.

Conforme entendimento de José Eduardo Soares de Melo e Eduardo Domingos Bottallo¹¹, “*embora trate especificamente do IPTU, o princípio que a súmula 724 acolhe aplica-se também aos impostos que recaem sobre as rendas ou os serviços das entidades imunes*”.

Enquanto a regra prevista na alínea *c*, do inciso VI, do art. 150, CF tem eficácia contida, a norma prescrita na alínea *d*, do inciso VI, do art. 150, CF tem eficácia plena e aplicabilidade imediata. Sem adentrar na abrangência da palavra “livro”, é pacífico o entendimento de que qualquer que seja o livro ou periódico, bem como o papel utilizado para sua impressão, sem restrições ou reservas, estão imunes à tributação dos impostos. Independe da frequência da edição, de suas características ou da qualidade do papel. No caso deste último, provado seu destino, há imunidade.

Com a imunidade dos *livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão*, o legislador constituinte procurou resguardar a liberdade de comunicação e de pensamento, e facilitar a difusão da cultura e da educação, valores fundamentais para a democracia.

Como mencionado, existem outras regras de imunidade dispersas no texto constitucional que tratam, especificamente, sobre um determinado tributo. Tem-se, assim, que é preceito constitucional de imunidade aquele previsto no art. 153, § 3º, III, que estabelece que o IPI *não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior*.

¹¹ Comentários às Súmulas Tributárias do STF e do STJ, Editora Quartier Latin, 2007, p. 165.

No mesmo sentido é o comando inserto no art. 153, § 4º da CF, que prescreve que o ITR *não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel*. O preceito busca atender a função social da propriedade.

Igualmente, o inciso I do § 2º do art. 149 da CF preconiza uma regra de imunidade, ao determinar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

Quanto aos impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, destacam-se as seguintes regras de imunidade:

- Art. 155, § 2º, X, *a*, da CF, estabelecendo que o ICMS não incide sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

- Art. 155, § 2º, X, *b*, da CF, prescrevendo que são imunes da incidência do ICMS as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

- Art. 155, § 2º, X, *c*, da CF, tratando da imunidade das operações com ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º, da CF, que por sua vez prescreve que o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do IOF. Isso significa dizer que o ouro só é tributado pelo ICMS nas operações em que figura como mercadoria, e é imune a este imposto quando é legalmente definido como ativo financeiro;

- Art. 155, § 3º, da CF, estipulando que as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País estão imunes a outros impostos, com exceção do ICMS, imposto de importação e exportação.

Em relação aos impostos de competência dos Municípios e do Distrito Federal, sobressaem-se as seguintes normas imunizantes:

- Art. 156, II, *in fine*, da CF, vedando que o ITBI incida sobre as garantias hipotecárias e anticreses realizadas, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis;

- Art. 156, § 2º, I, da CF, proibindo a incidência do ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão, ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Vale a observação de que o inciso II do § 3º do art. 156 da CF, que trata do ISS, não prescreve uma regra de imunidade, pois remete a matéria à lei complementar para excluir da incidência desse imposto as exportações de serviços para o exterior. Por sua vez, o § 5º do art. 184 da CF menciona que são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando, em verdade, se trata de imunidade e não de isenção, pois estas últimas são regras definidas por instrumentos normativos infraconstitucionais.

Também é regra de imunidade, e não de isenção, aquela prevista no § 7º do art. 195 da CF, que define que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Paulo de Barros Carvalho e Roque Carrazza mencionam em suas obras, *Curso de Direito Tributário* e *Curso de Direito Constitucional Tributário*, respectivamente, que existem outras regras de imunidade espalhadas pelo texto constitucional. Dentre elas estão aquelas que garantem a todos, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; e a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal (art. 5º, XXXIV, da CF).

Igualmente está imune às custas judiciais (taxas) o cidadão que aforar ação popular, *habeas corpus* e *habeas data* (art. 5º, LXXIII e LXXVII, da CF). Estão imunes às taxas para registro civil de nascimento e para obtenção da certidão de óbito, aqueles reconhecidamente pobres nos termos da lei (art. 5º, LXXVI, *a*, *b*, da CF).

Estão ainda imunes ao pagamento da contribuição previdenciária os trabalhadores e demais segurados da previdência social, no que tange aos proventos da aposentadoria e pensão concedidos pelo regime geral de previdência de que trata o art. 201 da CF.

O § 1º do art. 226 da CF garante a gratuidade do casamento civil, impedindo a cobrança de taxa. E o § 2º do art. 230 da CF impõe a imunidade do serviço de transporte coletivo urbano para os maiores de 65 anos de idade.

Como demonstrado, a doutrina tem entendido que à luz dos preceitos constitucionais a imunidade não é regra exclusiva demarcadora do exercício de competência para instituir apenas impostos, mas delimita também a competência legislativa para a instituição dos demais tributos.

1.2. AUTONOMIA MUNICIPAL E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Não decorre, a autonomia municipal, exclusivamente da literalidade do texto do art. 1º da Constituição Federal, que estabelece, como núcleo da República Federativa do Brasil, a união indissolúvel dos Estados, *Municípios* e Distrito Federal, mas advém do sistema.

A autonomia municipal apresenta-se como a síntese do poder de gerir seu próprio corpo administrativo (autonomia administrativa); do poder de arrecadar, administrar e dispor dos recursos gerados por tributos próprios e os provenientes das transferências correntes (autonomia financeira); e do poder de autoconstituição, vale dizer, a partir das regras pré-estabelecidas nas constituições federal e estadual,

criar regras ônticas e deônticas próprias, segundo as peculiaridades e os interesses locais (autonomia política).

Quando se afirma a autonomia municipal está-se a salientar que não há peias de qualquer ordem a coartá-la. Mais: que as competências são hauridas diretamente do texto constitucional.

Esclarece Michel Temer¹² que

Autonomia política é a capacidade conferida a certos entes para: a) legislarem sobre b) negócios seus c) por meio de autoridades próprias. É nesta trípole que se assenta a autonomia. Examinemos, no caso do Município, se a Constituição lhe atribui esse suporte caracterizador. O art. 29 do Texto Magno estabelece que o Município “reger-se-á por lei orgânica...”, uma espécie de Constituição Municipal, o que indica, por si, a sua autonomia, mas ainda acrescenta a previsão de Prefeito, Vive-Prefeito e Vereadores (autoridades próprias), escolhidos em eleições diretas (art. 29, I e II), de competências próprias, tais como “legislar sobre assuntos de interesse local”, “suplementar a legislação federal e estadual no que couber” (ver art. 30 e seus incisos), o que caracteriza os negócios seus. Sobre tais negócios disporá a Câmara dos Vereadores (legislação própria).

E arremata: "Acham-se presentes, portanto, os elementos definidores da autonomia política do Município. Será inconstitucional a lei que dispuser sobre as matérias entregues à competência do Município."

É indubitável, assim, a conclusão acerca da autonomia municipal. Já o disse Sampaio Dória¹³ que o Município tem “poder de autodeterminação dentro em barreiras que não determina”.

Aduza-se, ainda, para bordar a autonomia municipal, que a possibilidade de intervenção dos Estados nos Municípios, nas exíguas e finitas hipóteses dos incisos I a IV do art. 35 da Constituição Federal, mais que não afiançar a superioridade daqueles em relação a estes, expõe, justamente por se constituir em exceção à regra da não-permissão de intervenção (melhor, proibição positiva), a autonomia

¹² Elementos de Direito Constitucional, Malheiros Editores, 19. ed., p. 105.

¹³ Curso de Direito Constitucional, 3. ed., 1953, v. 2. p. 7.

plena dos Municípios vazada na dicção inicial do *caput* do mencionado artigo “O Estado não intervirá em seus Municípios...”.

A literalidade do artigo 18, *caput*, da CF, põe em evidência a autonomia dos entes federados: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, **todos autônomos**, nos termos desta Constituição.”

A Constituição Federal alçou os Municípios dentro das esferas político-administrativas da República, dando-lhes efetiva autonomia política, financeira e administrativa.

Roque Carrazza lembra que *“a autonomia política foi assegurada pela eleição direta e universal de todos os Prefeitos e Vereadores. A autonomia administrativa, pela possibilidade de auto-organização de todo o sistema burocrático dos serviços municipais. E a autonomia financeira, pelos tributos próprios, pela efetiva participação nas receitas tributárias de outras pessoas políticas (União e Estados-membros) e pela ampla possibilidade de arrecadação dos tributos de sua competência”*.¹⁴

Kelsen, citado por Aires Barreto¹⁵, leciona que *“a posição hierárquica de uma norma se mede pela importância da sanção que corresponda ao seu descumprimento; é dizer, a medida da reação da ordem jurídica em face de sua violação”*.

Tal a importância da autonomia municipal, que o seu desrespeito implica na suspensão da autonomia do Estado-membro que a transgrida. Trata-se de uma reação grave, uma vez que a autonomia dos Estados é da essência da própria Federação.

A regra do Estado Federativo é a autonomia dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), caracterizada pela capacidade de auto-

¹⁴ Ob. cit. p. 164

¹⁵ ISS na Constituição e na Lei, Ed. Dialética, 2003, SP, p. 9

organização e normatização. Essa autonomia política só é afastada para a preservação da unidade e da própria Federação, por meio da intervenção. Assim, se um Estado-membro violar a autonomia de um Município localizado em seu território, torna-se possível a intervenção da União para garantir a integridade e tranqüilidade pública.

Vale ressaltar que a autonomia não é incondicionada ou ilimitada. Ao contrário, a liberdade que o Município goza de decidir sobre seus negócios está delimitada dentro da própria Constituição Federal.

Destarte, segundo Celso Bastos, *“competem aos Municípios todos os poderes inerentes a sua faculdade para dispor sobre tudo aquilo que diga respeito ao seu interesse local; competem aos Estados-membros todos os poderes residuais, isto é, tudo aquilo que não lhes foi vedado pela Magna Carta, nem estiver contido entre os poderes da União ou dos Municípios”*¹⁶

Como ressalta o jurista, a Constituição Federal define como área de atuação do Município, o interesse local. No entanto, esse interesse não é exclusivamente local, uma vez que qualquer matéria que afeta uma determinada comunidade, direta ou indiretamente, pode interferir no interesse nacional. Os interesses locais são aqueles relacionados com as necessidades imediatas do Município e, indiretamente, com maior ou menor repercussão, com as necessidades gerais estaduais e/ou nacionais.

Embora a Constituição autorize que o Município possa dispor aquilo que diga respeito ao interesse público, não lhe concedeu o direito de participar na vontade jurídica nacional, mediante representação pessoal e direta no Senado e na Câmara dos Deputados. Sua autonomia refere-se à faculdade de organizar, sem interferência, seu governo e estabelecer suas regras jurídicas. E a competência para legislar é relevante para identificar a autonomia municipal.

Sendo a autonomia financeira uma característica do Município, tem o ente político liberdade para criar e arrecadar os tributos de sua competência, em

¹⁶ Celso Ribeiro Bastos, Curso de Direito Constitucional, Ed. Saraiva, 20. ed., 1999, p. 311.

conformidade com o que lhe foi outorgado pela Constituição Federal. Os impostos de sua competência são aqueles previstos no art. 156 da CF.

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

A despeito de a Constituição Federal garantir aos Municípios a autonomia para editar – nos limites por ela traçados – suas próprias normas tributárias, tem registrado a doutrina que esse princípio é constantemente violado pelas normas infraconstitucionais.

Um dos exemplos marcantes são as listas de serviços editadas pelas leis complementares que dispõe sobre normas gerais sobre o ISSQN – imposto sobre o serviço de qualquer natureza. Aires Barreto é enfático ao afirmar que “a lei complementar não pode criar hipóteses de incidência do ISS”. Entende o jurista que “diante das dificuldades de traçar critérios gerais sobre conflitos, adotou o legislador formulação casuística e arbitrária. Quis simplificar um problema necessariamente complexo e terminou por incidir em inúmeras inconstitucionalidades”¹⁷, dentre elas a violação do princípio da autonomia municipal.

O que se tem visto é que a tese da taxatividade¹⁸ da lista de serviços editada por instrumento normativo federal tem sido acatada pela jurisprudência, provocando a inibição dos Municípios de exercerem sua autonomia financeira plenamente.

Enfim, o princípio da autonomia municipal e o federativo informam e constroem o princípio da isonomia das pessoas constitucionais, corolário do Estado Democrático de Direito.

¹⁷ Ob. cit. p. 115.

¹⁸ P. ex. STF. RE 361829 e 90183.

1.3. A ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA COMO DEMARCADORA DO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA.

O princípio constitucional genérico da legalidade¹⁹ ganha força no subsistema do direito tributário, na medida em que se reafirma a necessidade de lei específica, em princípio da espécie ordinária, para se exigir ou aumentar tributo (inciso I do artigo 150 da CF).

É bem verdade que o legislador constitucional se vale da técnica de prescrever pela negativa, ao estabelecer a vedação aos entes de direito constitucional interno de cobrarem tributos que não tenham sido criados por lei, ou de cobrarem tributos (já previstos em lei) cuja majoração não se tenha dado através desse tipo de veículo normativo, a lei.

O termo *exigir* do aludido dispositivo constitucional está a significar mais do que cobrar tributo criado ou majorado por lei. A lei, na hipótese, deverá se adequar aos demais comandos constitucionais, regras e princípios que demarcam a tributação, a ação de tributar do estado, desenhando exhaustivamente os elementos que a tornarão válida, a saber, a matéria tributável, o momento e o local de incidência, os sujeitos que comporão a relação jurídica tributária e o objeto dessa relação, informado pela base de cálculo e pela alíquota.

Acerca da estrita legalidade tributária escreve Paulo de Barros Carvalho²⁰ que *“qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei... o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.”*

¹⁹ CF, art 5º, II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

²⁰ Curso... p. 157/8.

No seu premiado livro, Luciano Amaro²¹ adverte que esse princípio “é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que seriam solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”. E acrescenta: “Requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.”

No *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Roque Antonio Carrazza²² aprofunda a discussão acerca desse princípio estrutural do direito tributário.

Salienta que o princípio da legalidade consagra o império da lei, sob o qual vivem as sociedades modernas. A lei é a vontade do povo, que por meio dela se auto-regula, consagrando também o conceito de liberdade: tudo é permitido aos súditos, a não ser que lei estabeleça de forma contrária.

De conseqüência, todo ato administrativo tributário deve se assentar em lei. Aduz, com didática ímpar, que o princípio da legalidade tributária apresenta os seguintes desdobramentos:

a) impõe lei em sentido estrito (*princípio da estrita legalidade* ou *princípio da reserva absoluta de lei formal*). Só lei ordinária e, excepcionalmente, lei complementar (artigos 148, 154, I, e 195, § 4º, CF) podem criar, majorar, diminuir, extinguir, dispor sobre a forma de pagamento dos tributos, infrações tributárias, prática do ato administrativo do lançamento, conduta da Fazenda Pública dirigida à fiscalização e arrecadação do tributo, etc.;

O *princípio da estrita legalidade* deve ser invocado tanto nos casos de criação, majoração ou supressão do tributo, este último de iniciativa privativa do Executivo, quanto quando opera de forma direta ou indireta, bem como quando adentra esfera de liberdade individual dos contribuintes e seus direitos constitucionalmente assegurados, tais como a prescrição de novas

²¹ Direito Tributário Brasileiro, 10. ed., Saraiva, p. 111 e ss.

²² Curso..., p. 223 e ss.

penalidades, de novos deveres instrumentais tributários, limitação da propriedade privada, etc.;

b) encerra princípio geral do direito público (do qual é parte o direito tributário), de que a vontade das partes é substituída pela vontade da lei;

c) garante outras normas constitucionais, como o princípio da propriedade privada (art. 5º, XXII, e 170, II, CF); as normas que regulam os direitos e garantias individuais dos contribuintes, que só poderão ser afastados mediante lei constitucional neste sentido (art. 145, § 1º, 2ª parte, CF); o princípio republicano, havendo autotributação pelos contribuintes, só pagando os tributos para os quais consentiram;

d) por outro lado, o princípio da irretroatividade das leis (art. 5º, XXXVI, CF) e, em especial, das leis tributárias (art. 150, III, a, CF), reforça o princípio da legalidade. Não basta haver lei formal quanto à instituição de tributos, mas que seja defeso à lei atingir fatos passados (*tempus regit actum*), conferindo estabilidade às relações jurídicas. A lei aplicável à espécie é a que vigora antes de se começar a formar seu fato imponible, mesmo nos tributos periódicos;

e) desdobra-se no *princípio da tipicidade fechada*, que é quando a lei delimita exhaustivamente o fato tributável; quando indica os *Tatbestands* ou tipos tributários (hipóteses de incidência, sujeitos passivos e ativos, bases de cálculo e alíquotas);

f) veda o emprego da analogia pelo Poder Judiciário e da discricionariedade pela Administração;

g) os deveres instrumentais tributários (relações jurídicas de conteúdo não-patrimonial, de competência das pessoas políticas competentes para criarem os tributos que com eles se correlacionam), podem ser veiculados por lei *lato sensu* (medidas provisórias e leis delegadas);

- h) quanto aos atos fazendários, a lei ordinária deve dispor não só sobre sua conduta, mas sobre o critério da decisão no caso concreto que compete ao Fisco. Tem-se aqui o *princípio da vinculabilidade da tributação ao nível infraconstitucional*, amarrando-se as suas atividades à lei e, inclusive, deve conferir aos contribuintes direito de defesa de seus direitos constitucionais;
- i) a lei, em obediência ao princípio da legalidade tributária, deve ser geral, abstrata e igual para todos (arts. 5º, I, e 150, II, CF); irretroativa (ar. 150, III, a, CF) e não-confiscatória (art. 150, IV, CF);
- j) permite ao contribuinte saber a fonte de onde provém a tributação, que deverá ser única para cada tributo: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Por outro lado, aos Poderes Legislativos de tais pessoas políticas compete dispor sobre leis em sentido estrito e, em especial, leis tributárias (art. 48, I, CF).

Analogamente disserta Hugo de Brito Machado²³: pelo princípio da legalidade “tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF/88, art. 150, inc. I). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei.”

As linhas debuxadas serviram para sintetizar que o princípio da estrita legalidade tributária, se de um lado estabelece limite a ação de tributar dos diversos entes da federação, exigindo a participação dos representantes do povo na edição do ato normativo instituidor ou majorador do tributo, detalhando o seu conteúdo e a sua forma, de outro afigura-se como intransponível instrumento de defesa do contribuinte, que dele pode em qualquer átimo lançar mão.

²³ Curso de Direito Tributário, 22ª, Ed. Malheiros, p. 40.

2. MATRIZ CONSTITUCIONAL DO IPTU.

Efetivamente a Constituição Federal promove a discriminação das rendas públicas, entendida no seu sentido mais amplo: atribuição da competência para instituir e cobrar tributos e do direito subjetivo de receber, através das transferências correntes, parte do que outros entes federados arrecadam no exercício de suas competências tributárias (arts. 145 a 162 da CF).

A Constituição não cria efetivamente tributos,²⁴ na medida em que não desenha o seu arquetipo de incidência, indicando em abstrato o fato que ensejará a incidência normativa, os sujeitos que irão compor a relação jurídica e os componentes do aspecto quantitativo, a base de cálculo e a alíquota, que indicarão o objeto da obrigação tributária.

Entretanto, não se pode olvidar que da revista que se empresta às normas de potestade sobressaem elementos indicativos daquilo que Roque Carrazza costuma designar “hipótese de incidência possível” e os “sujeitos da relação e objeto possíveis”.

De efeito, os dados da outorga de competência apenas rudimentarmente indicam os fatos passíveis de tributação pelo imposto (ou outro tributo) discriminado.

De cotio se aguarda, para a descrição do fenômeno, o agir do legislador, dotado da competência que lhe atribuiu o constituinte, que editará a norma instituidora do tributo, indicando o seu núcleo ou “massa substancial do fato” que,

²⁴ Em recente trabalho publicado na Revista Dialética de Direito Tributário (n. 133/102) intitulado “A Segurança Jurídica e a identidade específica da Lei Complementar” Hugo de Brito Machado, a propósito de rediscutir critérios da hierarquia da lei complementar salienta “que a doutrina segundo a qual a identidade da lei complementar se perfaz com o elemento material, não realiza o valor segurança” e prossegue: “na verdade, atribuímos ao legislador a tarefa de escolher as matérias que elevará à categoria de lei complementar é bem mais seguro do que deixar a todos os intérpretes da Constituição a tarefa de definir o âmbito das matérias reservadas a essa espécie normativa. E o risco de que o legislador passe a editar somente leis complementares é o mesmo de passar este a editar somente emendas constitucionais. *E nem por isso se vai sustentar que as emendas constitucionais não podem colocar no âmbito da Constituição normas antes tratadas por leis ordinárias, ou até por simples portarias, como se tem visto em recentes emendas que cuidam de matéria tributária*”, permitindo concluir que não há privatividade de espécie normativa a partir da matéria, se esta for superior hierarquicamente, não se encontrando empeco, assim, a que um tributo seja criado pela Constituição.

envolta necessariamente pelas contingências de espaço e tempo, dará ensanchas a possibilidade da edição do ato de lançamento ou ato do contribuinte com o efeito de constituir a obrigação tributária para, sopesando os seus elementos, cotejá-los com as regras e princípios constitucionais.

A partir da dicção do inciso I do artigo 156 da CF (*verbis*: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana;”) surpreendem-se a matriz constitucional do IPTU e a relevância da sua *materialidade*.

Avista-se nas dobras da referida outorga de competência um possível fato tipo que integrará a materialidade do tributo; o provável local de incidência da norma (região urbana) e o momento em que se poderá operar a incidência (a cada exercício financeiro, portanto anual). Os sujeitos da relação jurídica tributária *in abstracto* são facilmente identificáveis: o Município titular da competência para criar o tributo deverá ser o sujeito ativo e o proprietário do imóvel (predial ou territorial) será o sujeito passivo. O montante do tributo haverá de ser uma parcela (alíquota possível, que não implique na utilização do tributo com efeito confiscatório (art. 150, IV da CF) da riqueza (o valor da propriedade, esta a sua base de cálculo).

Desdobrando a idéia teremos:

2.1. MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA URBANA.

Revela-se pelo aspecto ou critério material do tributo o que se denomina “massa substancial do fato”, a sua essência, o seu núcleo, o que a norma almeja tributar. A descrição material do fato, que não exsurge sem estar envolta pelas condicionantes de tempo e espaço, é que possibilitará, com a sua ocorrência, a edição da norma individual e concreta, e.g., o lançamento.

Segundo Paulo de Barros Carvalho²⁵, no critério material encontraremos referências ao comportamento de pessoa física ou jurídica. Acentua que “dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente um ser (estado)”.

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana haverá de ter por núcleo da hipótese de incidência o fato de uma pessoa (física ou jurídica) ser proprietária de imóvel; poderá a norma do referido imposto incidir sobre o fato de ser a pessoa possuidora ou detentora de domínio útil de imóvel (edificado ou não edificado) urbano?

A primeira investigação que se deve empreender para se traçar a matriz constitucional do tributo, portanto sem consideração ainda ao desenho de sua hipótese de incidência, que se dará por lei de cada ente municipal, é saber em que sentido o legislador constituinte empregou o termo “propriedade” e qual a sua extensão.

Por certo que o imposto retratado não incidirá sobre a “propriedade”, mas sobre o fato de alguém (comportamento de pessoa física ou jurídica) ser detentor da propriedade. Mas deve ser essa uma interpretação restritiva?

2.1.1. Propriedade.

Não passam ao largo as dúvidas que os artigos da Constituição da República Federativa do Brasil que demarcam o tema provocam sobre ser possível uma interpretação restritiva ou extensiva do termo *propriedade*.

A propriedade é, por definição do inciso I do artigo 1.225 do Código Civil, um direito real. Ter direito à propriedade ou ser proprietário encerra a faculdade de usar,

²⁵ Op. cit. p. 253-256.

gozar e dispor da coisa, além do direito de reavê-la de quem a detenha ou possua injustamente (CC, art. 1228).

A *propriedade* é um direito real por excelência e ao derredor de seu conceito gravita o conjunto de direitos pertinentes ao uso, ao gozo e à disposição dos bens.

Porém a conceituação do direito de propriedade nunca se apresentou fácil.

Vejamos uns poucos, ditados pela doutrina:

“sendo direito subjetivo, o direito de propriedade é uma permissão jurídica, ou seja, uma autorização concedida por meio de norma jurídica; o poder de ter a coisa como sua, de ser proprietário dela, por força de uma razão jurídica”²⁶;

“o direito de propriedade é, nos códigos, o direito real que tem por objeto direto e imediato as coisas corpóreas em toda a sua substância e atributos e que assegura a seu titular a faculdade de usar, gozar e dispor de seu objeto, em caráter exclusivo. O proprietário tem o direito de dispor da coisa, aliená-la, em todo ou em parte, a título oneroso e gratuito, gravá-la de ônus reais e de abandoná-la”²⁷.

Para uns o termo *propriedade* utilizado no inciso I do artigo 156 da CF serve mais como um signo designativo da grandeza econômica a ser tributada e menos como designação restrita do instituto que se quer tributar, para esses em autêntico estribilho com a técnica legislativa constitucional de outorga de competência empregada, como, por exemplo, a do IPI, que pode incidir não só sobre a produção industrial, mas também sobre a importação do produto industrializado, ou mesmo a do ICMS, que esconde sob a sua denominação²⁸ pelo menos cinco impostos, com critérios materiais distintos.

Sob esse enfoque ensinava Pontes de Miranda que *“as partes integrantes não essenciais da coisa podem ser objeto de direito real separado, mas as acessões –*

²⁶ Gofredo Telles Junior, *Iniciação na Ciência do Direito*, São Paulo, Saraiva, 2001, p. 311-2.

²⁷ Lafayette Rodrigues Pereira, *Direito das Coisas*, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1956, p. 64

²⁸ Roque Antonio Carrazza, *ICMS*, 7.ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2001.

partes essenciais – não podem ser destacadas por disposição em contrário, pois nessa hipótese, teriam eficácia puramente obrigacional, uma vez que, operada a essencialidade, está excluída a separabilidade, material e conceptualmente."²⁹

Escorado nas lições de Aires Barreto, relembra João Damasceno Borges de Miranda³⁰ que

"os titulares do direito sobre a propriedade imóvel, portanto obrigados na relação jurídica tributária, são os que têm o exercício pleno da propriedade. É por assim dizer: o titular do direito real de propriedade, o co-proprietário ou condômino (mesmo em situação especial), o fiduciário com propriedade, o enfiteuta, o usufrutuário, o compromissário-comprador imitado na posse, o usuário que demonstre ou tenha intuito de posse duradoura, o titular do direito real de habitação, o possuidor com ânimo de propriedade com domínio..."

Para essa corrente a *propriedade*, como utilizada na Constituição, abrange a posse e o domínio útil, exteriorizados pelos diversos institutos definidos como direitos reais pelo Código Civil (art. 1225), que lhes são inerentes. Nesse sentido o legislador do CTN teria aquilatado adequadamente a mensagem do legislador constitucional, ao estatuir no *caput* do artigo 32 que o IPTU "tem como fato gerador a propriedade, o domínio ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física".

Este é o pensamento de Hugo de Brito Machado³¹, para quem

"a autorização constitucional é para tributar a propriedade, e o CTN facultou à lei ordinária tomar para fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer o direito pleno, total, que é a propriedade ou um de seus elementos, o domínio útil, ou ainda a posse. Se a propriedade, com todos os seus elementos, está reunida em poder de uma pessoa, o tributo recai sobre ela. Se está fracionada, i.é., se ninguém é titular da propriedade plena, ou porque há enfiteuse, ou porque a posse está com pessoa diversa do proprietário, que é desconhecido, ou imune ao tributo, ou isento, então o tributo recai sobre o domínio útil ou a posse."

²⁹ Apud Mário Moacir Porto, Direito de superfície e construção em terreno alheio. Revista Forense, Rio de Janeiro, v. 191, 1960, p. 52.

³⁰ IPTU Aspectos Jurídicos Relevantes, obra coletiva, Quartier Latin, 2002, p. 318.

³¹ Curso de Direito Tributário, 12.ed., Malheiros Editores, 1997, p. 249.

Em fecho, o possível critério material a freqüentar a hipótese de incidência de tantas quantas leis municipais instituidoras do imposto em referência será o fato de alguém, pessoa física ou jurídica, ser detentor da propriedade, da posse, do domínio útil ou, ainda, de atributo outro inerente à propriedade.

Nem todos, como salientado, compartilham desse entendimento, sustentando que, tratando-se de sistema constitucional rígido, o brasileiro, o termo deverá ser interpretado restritivamente.

Leandro Paulsen é um desses autores, para quem “a riqueza revelada pela propriedade predial e territorial urbana é que é dada à tributação. Assim, não se pode tributar senão a propriedade e senão quem revele tal riqueza. A titularidade de qualquer outro direito real revela menor riqueza e, o que importa, não foram os demais direitos reais previstos constitucionalmente como ensejadores da instituição de impostos”. E remata: “Os titulares de outros direitos reais que não a propriedade não podem, pois, ser postos na condição de contribuinte pelo legislador quando da instituição do IPTU.”³²

Por isso se apresenta a um só tempo desafiador e valioso submeter o instituto, como termo utilizado pelo legislador constituinte, ao teste de duas relevantes teorias do direito. Ao ensejo perscrutar-se-á o conceito constitucional de *propriedade* à luz dos ensinamentos de Hans Kelsen e Niklas Luhmann com o intuito de, fixando o seu conteúdo, expor a sua materialidade sujeita à incidência do imposto municipal que grava essa manifestação econômica.

Isto objetiva obter resposta às seguintes indagações: como as teorias de Kelsen e Luhmann conduzem a interpretação desse instituto (propriedade), e como permitem interpretá-lo com vistas a fixar balizas à incidência do mencionado imposto? O indigitado imposto pode gravar apenas a *propriedade*? ou também a *posse*? o *domínio útil*? a *enfiteuse* (revogada pelo novo Código Civil e substituída pelo “*direito de superfície*”)?

³² Leandro Paulsen, *Direito Tributário (Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência)*, p. 763, Livraria do Advogado Editora, 2005.

2.1.1.1. FRAGMENTOS DAS TEORIAS DE HANS KELSEN E NIKLAS LUHMANN.

2.1.1.1.1. Hans Kelsen.

Costuma-se ouvir e ler que a motivação da teoria pura do direito de Kelsen é a de definir as condições para a construção de um conhecimento científico do direito que seja consistente. É desse modo um trabalho de epistemologia jurídica, parte da filosofia do direito voltada exatamente para o estudo do conhecimento das normas jurídicas.³³

Para Kelsen, o cientista do direito deve priorizar o conhecimento da norma positiva, da norma posta. Deve tomar, assim, como objeto, a estrutura comunicacional de que se compõem (ou devem compor) as normas jurídicas.

Evidencia um elemento ímpar da norma jurídica: a sanção, que é posta “pelo ordenamento jurídico ‘para obter’ um dado comportamento humano que o legislador considera desejável”.³⁴

No denominado processo de positivação do direito, interessa a Hans Kelsen a norma sancionatória, vale dizer aquela que será aplicada por uma autoridade competente sempre que a norma que estabelecer o dever, uma vez realizado o suposto normativo – o fato abstratamente descrito no antecedente – não for obedecida integralmente³⁵.

É que não interessariam ao direito as diversas e infindáveis relações jurídicas que se sucedem no mundo dos fenômenos sem desobediência à ordem jurídica estabelecida. Apenas com a ocorrência do ilícito, com a desobediência à norma, o direito se manifestaria.

Por outro lado, Kelsen estabeleceu distinção conceitual importante. Os enunciados do direito podem ser prescritivos e descritivos. Aos primeiros denomina

³³ Para Entender Kelsen, Ed. Saraiva, 4ª ed. 2001, p. 1.

³⁴ Tércio Sampaio Ferraz Júnior *apud* BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 11.

³⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 35 e 36.

norma jurídica, aos segundos proposição jurídica. A linguagem do direito positivo é prescritiva, ao passo que a da ciência do direito é meramente descritiva. Descritiva de seu objeto, o direito positivo.

A posição do direito de encaminhar condutas, detectada no seio da interação comunicacional é manifestada pela possibilidade (campo do possível) da aplicação da norma sancionatória. “Para Kelsen, não há ordem social desprovida de sanção e, para ele, a única distinção que há entre as ordens sociais está nas diferentes espécies de sanções que elas impõem”.³⁶

Teriam, assim, as normas jurídicas, a estrutura de proibição, a conduta tida como ilícita seria antecedente e a sanção o conseqüente. Pela interdefinibilidade da lógica seria possível aplicar o esquema àquelas normas que prescrevem mera obrigação e mesmo para aquelas outras que estabelecem uma faculdade (permitem o fazer e o não-fazer).

Reside nestas últimas, as normas que veiculam meras faculdades ou poder, a maior complexidade de interdefinição dos modais proibição e permissão. A atribuição de competência para criar, e.g., o imposto municipal sobre a propriedade predial, como faculdade (?), pode ser interdefinida com a proibição da atitude contrária (a de não instituí-lo)?

Ver-se-á na teoria kelseniana que só se pode sustentar a redução de todas as normas à estrutura de imposição de sanção, quando se adotar a existência das denominadas normas não-autônomas, ou *secundárias*, que impõem o dever (obrigado, permitido, proibido) e que se ligam às chamadas *primárias*, as que estabelecem a sanção.

É bem verdade que o direito não se manifesta apenas através das normas veiculadoras de sanção. Há os denominados controles persuasivos (condicionando determinadas condutas) e premonitivos (visando evitar condutas ou conflitos).³⁷

³⁶ DINIZ, Maria Helena, Conceito de Norma Jurídica como Problema de Essência, p. 93, RT-SP.

³⁷ Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *apud* BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 15.

No entanto, é inafastável o caráter jurídico da norma de garantir uma resposta a possíveis violações, que se opera através da aplicação da sanção.

Tendo identificado a norma jurídica dentro do esquema de *fato* (ou situação jurídica)/*dever/não-cumprimento/sanção*, pondo-se como relevante o binômio “se o não-cumprimento do dever então a sanção”, conteúdo da norma primária, Hans Kelsen dedicou-se ao estudo da estrutura do ordenamento jurídico.

Ensina que

*“segundo a natureza do fundamento de validade, podemos distinguir dois tipos diferentes de sistemas de normas: um tipo estático e um tipo dinâmico. As normas de um ordenamento do primeiro tipo, quer dizer, a conduta de indivíduos por elas determinada é considerada como devida (devendo ser) por força do seu conteúdo: porque a sua validade pode ser reconduzida a uma norma a cujo conteúdo pode ser subsumido o conteúdo das normas que formam o ordenamento, como o particular ao geral. Assim, por exemplo, as normas: não devemos mentir, não devemos fraudar..., podem ser deduzidas de uma norma que prescreve a veracidade (...). O tipo dinâmico é caracterizado pelo fato de a norma fundamental pressuposta não ter por conteúdo senão a instituição de um fato produtor de normas, a atribuição de poder a uma autoridade legisladora ou – o que significa o mesmo – uma regra que determine como devem ser criadas as normas gerais e individuais do ordenamento fundado sobre esta norma fundamental”.*³⁸

O sistema de normas, para o autor, é essencialmente dinâmico, e se processa na disposição de supra-infra-ordenação, onde a norma superior dá fundamento de validade à norma inferior, que lhe busca o fundamento até o atingimento da constituição jurídico-positiva. No intuito de evitar o regresso ao infinito, na busca de um fundamento último de validade, Kelsen elabora, com sua teoria, uma categoria de norma única, exclusiva e superior, que não é posta, mas pressuposta: a norma hipotética fundamental. É uma norma pensada pela ciência jurídica, e que dá fundamento ao sistema normativo. Por palavras outras, as normas superiores conferem poder de criação, estabelecem procedimentos e designam a forma de habilitação para exercício deste poder: o de criar normas jurídicas.³⁹

³⁸ Kelsen, Hans, TPD, edição portuguesa, Coimbra, 5, Armênio Amado, p. 270/271.

³⁹ KELSSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 215 a 224.

De outro giro, para Kelsen, as regras que legitimam o poder foram criadas por este, num curso de retroalimentação. Dessarte, haverá poder quando houver uma norma prevendo sua existência e a forma de sua instituição. Na hipótese do denominado poder político, ou poder de governar, as decisões decorrem de juízos de valor, lastreado na concepção de justiça⁴⁰, ao passo que o direito tem como objeto o próprio direito. O direito requer análise desprovida de juízos de valor, juízos ideológicos ou de fatores emotivos.⁴¹

Ao enredo, cumpre ao direito, na visão kelseniana, a análise das normas jurídicas, vale dizer as estruturas destas e as vinculações e relacionamentos entre estas (que constituem o sistema).

2.1.1.1.2. Niklas Luhmann.

Um sistema é sempre menos complexo que seu entorno, adverte Dario Rodrigues M., no seu convite à sociologia de Niklas Luhmann. Mas prossegue: porém deve ser capaz de referir-se a este reduzindo sua complexidade.

Analisando a comunicação característica do direito, Luhmann identifica uma única finalidade existente em todos os tipos de normas: a garantia de expectativas normativas e o efetivo combate a prováveis decepções.

Adiante-se, logo, que isto não significa, segundo esse autor, que o direito não admite modificações ou o surgimento de outros direitos, mas apenas que, se houver intenção de promoverem-se alterações no sistema existente, elas deverão ocorrer dentro das hipóteses e procedimentos normativos vigentes.

A sociedade é um sistema de comunicação. É um sistema autopoietico que se reproduz a partir de si mesmo. A característica de um sistema social é a *comunicação*, que se apresenta como o resultado de três operações: ato de comunicar, informação e compreensão. O sistema mantém relação com o ambiente,

⁴⁰ KELSEN, Hans. Juízos de valor na ciência do direito, p. 203 e 204.

⁴¹ BOBBIO, Norberto. Estructura y función en la teoría del derecho de Kelsen, p. 246 a 251.

mas não relações causais, mas de pergunta e resposta, por isso a afirmação de ser o sistema operativamente fechado, mas cognitivamente aberto.

O sistema da sociedade se divide em subsistemas identificados a partir de sua comunicação peculiar. Daí ser possível identificar um sistema político, um sistema econômico, um sistema jurídico, etc. O direito, portanto, é conceituado com esquite na comunicação característica das normas jurídicas.

Luhmann observa a sociedade como um sistema composto de elementos, que admitem ser objeto de experiência para comprovação das suas características, porque se mostra concreto nas comunicações cotidianas, não obstante seja extremamente complexo.⁴²

A comunicação do direito contém termos empíricos e genéricos (produzidos pelo próprio direito), conceitos unicamente empíricos (que definem objetos e situações do cotidiano), conceitos que retratam fenômenos da vida social e, ainda, conceitos que representam valores e, conseqüentemente, outros subsistemas.⁴³

Para Luhmann, o direito resolve um problema temporal que se apresenta na comunicação social, quando a comunicação em processo não se basta a si mesma (seja como expressão, seja como “prática”) e tem que se orientar e expressar-se em expectativas de sentido que implicam tempo.⁴⁴

Estabelecido o instante em que são definidas, as expectativas passam a propalar seus efeitos. O termo “expectativas” condensa alguns significados, delineando hipóteses normativas que serão observadas pelos membros da sociedade. Para que isto ocorra, requer-se que a comunicação seja composta por termos que permitam a identificação da informação, numa seleção de sentidos obtida a partir de um corte metodológico.⁴⁵

⁴² LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*, p. 181.

⁴³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Função social da dogmática jurídica*, p. 78.

⁴⁴ LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*, p. 182.

⁴⁵ CORSI, Giancarlo. ESPOSITO, Elena. BARALDI, Cláudio. *Glosario sobre la teoría Social de Niklas Luhmann*, p. 79 a 82.

Assinala Luhmann que o sistema jurídico assegura a garantia de expectativas normativas. É um sistema referencial, na medida que o direito produz direito, por meio do direito, daí ser autopoietico. Mas o sistema – qualquer sistema – não pode desempenhar uma função para si mesmo, mas para a sociedade como um todo. O código de comunicação do sistema jurídico é o legal/ilegal, que lhe confere direção e delimita as condutas: conforme o direito, não-conforme o direito.⁴⁶

Os sistemas não são semelhantes. O sistema jurídico difere do sistema político, cujo código pode ser “governo/oposição” e/ou do sistema econômico, cujo código será “possuir/não-possuir”, mas não é somente o código que diferencia os sistemas. Por exemplo, como núcleos do sistema jurídico poderemos encontrar os órgãos (Tribunais) e o procedimento; no sistema político o núcleo será o Estado; no sistema econômico, os bancos centrais, e assim por diante.

Os sistemas também implementam programas diferenciados. O sistema jurídico trabalha com programas condicionais (*se... então*), que são programas retrospectivos, voltados ao pretérito; o sistema político, para citar apenas este além do jurídico, trabalha com programas prospectivos, dirigidos ao futuro, tem matiz teleológica.

Os programas viabilizam escolhas, i. é., frustrada uma expectativa e gerada uma decepção, o direito, usando das expectativas, apresenta o *iter* a ser batido visando restaurar a frustração, e. g., determinando a restituição de um tributo cobrado indevidamente ou determinando a indenização a quem, por negligência, imprudência ou imperícia causou dano a outrem.

Por isso que o código binário direito/não-direito corresponde ao próprio direito, caracterizando-o como um sistema diferenciado dos demais em face da sua função, que é manter a estabilidade das expectativas normativas.

Segundo Luhmann, a codificação binária, conforme o direito/não-conforme o direito, se refere a uma observação das operações do sistema. E essas operações

⁴⁶ CORSI, Giancarlo. ESPOSITO, Elena. BARALDI, Cláudio. *Glosario sobre la teoría Social de Niklas Luhmann*, p. 55 e 56.

se orientam pelas normas. Adverte no entanto: “com a normatividade só se estabelece que determinadas expectativas, ainda que não se cumpram, seguem sendo válidas como expectativas”.⁴⁷

Detectada uma frustração, cumprirá ao Poder Judiciário dizer o que está conforme ou não-conforme o direito. As decisões terão por base as comunicações que formam o direito, manifestadas por meio dos instrumentos normativos (que vão das leis às decisões paradigmáticas).

Isto acontece porque na comunicação sempre há expectativa entre emissor e receptor, na medida em que nesse processo ocorre o que se denomina dupla contingência, vale dizer, não se sabe, na comunicação entre emissor/receptor, se o que está sendo dito é tal e qual o que está sendo ouvido ou entendido, e vice-versa. Todo processo de comunicação gera expectativa. A comunicação jurídica, frise-se uma vez mais, tem por escopo estabilizar as expectativas que não se adaptam aos fatos, as expectativas contra fácticas. Em suma, o direito garante a generalização congruente de expectativas normativas.

A congruência do sistema jurídico goza de uma dimensão *temporal* (o direito trata as expectativas normativas ao longo do tempo, através do mecanismo da sanção. Neste caso, a publicidade, a informação da existência da norma é necessária); de uma dimensão *social* (o sistema jurídico presume um mínimo de consenso, vazado na adesão ou na obediência); e de uma dimensão *material* (são os programas com que o sistema trabalha, leis, contratos, decisões, etc., que seguem um procedimento).

Isto imprime ao sistema do direito a característica de ser operativamente fechado e cognitivamente aberto, pois na busca de reduzir complexidade o direito segue criando direito, se inter-relacionando com outros sistemas.

A expectativa normativa pressupõe o conhecimento da norma, onde reside a comunicação. As expectativas normativas gerais devem ser congruentes na tríplice

dimensão, dado que o sistema jurídico está preordenado a tratar as frustrações. É que Luhmann, diferentemente de Kelsen, divisa o sistema normativo como sendo operacional, onde são constantes as operações, que se sucedem evento a evento, isto é, comunicação a comunicação.

Por isso que para Luhmann o fechamento do sistema não se dá como para Kelsen, através de regras estruturais, mas funcionalmente: “as normas jurídicas constituem um emaranhado de expectativas simbolicamente generalizadas”⁴⁸.

Sem dúvida que, com a evolução, as expectativas serão alteradas. E estas devem prever a possibilidade de isto ocorrer sem frustrar aquelas já criadas; irão pressupor hipóteses e ritos que as modificações deverão seguir; e, no caso de frustração, a forma de recompor o direito. “A referência jurídica é sempre normativa. É por meio do código direito/não-direito e de seus programas normativos que o sistema pode combinar referências externas e internas. Reprodução autopoietica do sistema jurídico é simplesmente produção do direito através do próprio direito.”⁴⁹

A característica de autopoieses do direito supõe-se não seja ilimitada⁵⁰, dado que o direito delimita as possibilidades de inovações normativas, estabelece as formas e modos de criação de outras normas e o caminho que se deve percorrer para essa finalidade.

Decorre, dessarte, a característica do direito de produzir o direito, fazendo-se um sistema operacionalmente fechado, onde se encontra edificada a estrutura que garante o cumprimento das expectativas normativas. No entanto, o direito também é um sistema aberto, porque admite mudanças, conquanto influenciadas por essa abertura, no inter-relacionamento com outros sistemas, mas através de seus elementos internos.

⁴⁸ LUHMANN, Niklas. El derecho de la sociedad, p. 186.

⁴⁹ CAMPILONGO, Celso Fernandes, Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial, p. 79.

⁵⁰ CAMPILONGO, Celso Fernandes. A crise da representação política e a “judicialização da política”, 2000, p. 77.

Segundo Campilongo⁵¹, a tarefa do sistema jurídico é a de garantir e manter expectativas normativas, pois é com base em expectativas normativas estabilizadas, que os programas do sistema jurídico implementam o valor do código do direito (lícito/ilícito). E prossegue: “é assim que o sistema jurídico decide quem tem razão à luz do próprio direito”.

Mas não se pode negar que a comunicação jurídica aponta não apenas para o sistema jurídico, mas para o seu entorno, para os demais sistemas, numa constante evolução, como resultado da variação, seleção e estabilização. As denominadas diferenças, provocadas por informações novas, impõem aos sistemas – e de resto também ao sistema jurídico – que promovam seleções, numa forma circular, através de operações externas, ou acoplamento estrutural.

“Os sistemas autopoieticos estão determinados pela estrutura, no sentido de que somente as próprias estruturas do sistema podem estabelecer as operações que efetua: se exclui o fato que os dados do entorno podem determinar o que acontece no sistema. Não obstante, todos os sistemas necessitam muitos pressupostos factuais em seu entorno, que não podem produzir-se nem garantir-se por eles mesmos... A reprodução da comunicação, por exemplo, necessita um ambiente físico compatível com ela e com a reprodução dos organismos... se indica como acoplamento estrutural a relação entre um sistema e os pressupostos do entorno que devem apresentar-se para que possa continuar dentro de sua própria autopoieses.”⁵²

Ressalte-se que o denominado “entorno” pode vir a afetar o sistema quando produzir irritações neste, perturbações estas produzidas dentro do sistema, como reação.

Por isso que toda a comunicação que direta ou indiretamente esteja referida à diferença direito/não-direito pertence ao sistema jurídico. Diga-se, com Campilongo,⁵³ que “a unidade do sistema jurídico não é decorrente das normas,

⁵¹ CAMPILONGO, Celso Fernandes, Política, Sistema Jurídico e Decisão Judicial, p. 78/79.

⁵² CORSI, Giancarlo, ESPOSITO, Elena e BARALDI, Claudio, Glosario sobre la teoría Social de Niklas Luhmann, p. 19.

⁵³ Ob. cit. p. 83.

valores, princípios e decisões judiciais, mas sim da operação de comunicação que o caracteriza”.

São as ligações simétricas e simultâneas que sucedem entre os diversos sistemas (por isso se diz que um sistema é operativamente fechado, mas cognoscitivamente aberto) e que caracterizam a teoria dos sistemas autopoieticos, que nos permitirão dar um passo além no propósito deste trabalho.

2.1.1.1.3. Análise objetivando fixar o conceito constitucional de propriedade a partir das lições de Hans Kelsen e Niklas Luhmann com vistas ao estabelecimento da competência municipal para tributar a propriedade predial e territorial urbana.

A Constituição brasileira, no inciso XXII do artigo 5º, prestigia o direito de propriedade ao estabelecer a garantia desse direito, que é reforçado, dentre outros fatores, por não poderem tisaná-lo, e. g., o *confisco* (inc. LIV do artigo 5º da CF) e a *desapropriação* sem obediência a devido processo legal e indenização justa e prévia em dinheiro (inc. XXIV do artigo 5º da CF).

Mas a propriedade predial e territorial urbana pode sofrer tributação através de imposto de competência municipal, ex vi do inciso I do artigo 156 da Constituição Federal.

Supõe-se que as teorias de Hans Kelsen e Niklas Luhmann possam auxiliar a desvendar o conteúdo e o alcance do termo *propriedade* para determinar a materialidade específica do imposto municipal aventado.

Kelsen, com seu positivismo, concebe a realidade como aquela criada pelas normas jurídicas.

Ao dogmático compete descrever o direito positivo tal como enunciado prescritivamente e, como assinalado, a outorga de competência legislativa positiva colore a autonomia desse ente federado, o Município.

Como desvendar a materialidade do IPTU, segundo Kelsen, a partir da diretiva do inciso I do artigo 156 da CF: “*Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana*”?

Note-se que para Kelsen um evento, um fato da natureza, não constitui objeto de um conhecimento especificamente jurídico. Daí afirmar: “*O que transforma esse fato num ato jurídico não é sua faticidade... mas o sentido objetivo que está ligado a esse ato, a significação que ele possui. O sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe-a o fato em questão por intermédio de uma norma que a ele se refere com seu conteúdo, que lhe empresta significação jurídica, por forma que o acto pode ser interpretado segundo esta norma.*”⁵⁴

A intensidade e a extensão do conceito jurídico de *propriedade* em Kelsen deve-se radicar na previsão normativa, numa interpretação estritamente jurídica.

A *propriedade* (ou o fato de alguém ser proprietário) revela-se a “massa substancial do fato”, que poderá ser tributado, tal qual a significação normativa.

O termo *propriedade* é utilizado pelo legislador constituinte em inúmeras passagens, a saber: a) nos incisos XXII, XXIII, XXV, XXVI XXIX e *caput* do art. 5.º; inciso VI e I do § 4.º do art. 153; inciso III do art. 155; inciso I do art. 156; incisos II e III do art. 158; incisos II e III do art. 892(a)-4.331821(i)1.87122(n)-4.33117(c)-0.295585(i)1.1821

Na acepção constitucional, nos diversos dispositivos em que o termo é empregado, a sua significação não é única, exclusiva e unívoca.

Isto permite asseverar, de logo, que ao legislador infraconstitucional foi autorizado preencher o conteúdo dessa manifestação econômica com as diversas formas de manifestação da propriedade, sem risco de incorrer, em princípio, em inconstitucionalidade.

Nesse empreendimento sistemático ver-se-á que a propriedade é, por definição do inciso I do art. 1.225 do Código Civil brasileiro, um direito real. Ter direito a propriedade ou ser proprietário encerra a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, além do direito de reavê-la de quem a detenha ou possua injustamente (CC, art. 1.228), como assinalado.

Sem dúvida a palavra propriedade utilizada no inciso I do art. 156 da CF, sobre servir de um designativo da grandeza econômica a ser tributada, indica precisamente um instituto de direito civil que, sobre diferir na forma, não difere em essência de outros que lhes são análogos ou derivados, como a posse, para ficarmos apenas nesse exemplo.

Dado que em Kelsen a regulação da conduta (e aqui se insere a conduta do legislador) pode se operar de forma positiva ou negativa pelo ordenamento jurídico⁵⁵, conclui-se que na outorga de competência legislativa do órgão encerram-se um direito e um dever: direito de usar da competência de criar normas gerais e abstratas e dever de exercitá-la nos limites da competência outorgada. Nesse sentido, a conduta marcada pela possibilidade de criação de tributos está enfeixada pelo próprio direito positivo. Por isso que todo ato criador do direito é, antes de tudo, um ato aplicador do direito, ou seja, o exercício daquele enfardado por este.

Resta evidente que isto não assegura a edição de uma norma formal e materialmente constitucional, dado que a interpretação, como ato de conhecimento e de vontade, também é exercida pelo órgão encarregado de criar normas, e não se

⁵⁵ Ob.cit. p. 35.

apresenta como autêntica. Autêntica será a ditada pelo órgão jurisdicional na indicação positiva da chamada “verdade legal”, porque a decisão judicial, que encerra uma interpretação, pode transitar em julgado, vale dizer, pode se tornar imutável.

De qualquer sorte, em termos estritamente normativos, apesar de Kelsen não ter definido propriamente o que seja propriedade, a não ser tangencialmente quando estabeleceu a diferença entre direito pessoal e direito real (“o *direito real subjetivo por excelência, sobre o qual é talhada toda a distinção é a propriedade*”⁵⁶), certo é que seus ensinamentos, ainda que aceitando-se ser possível qualquer interpretação do direito, não permitem o sincretismo dos eventos ou fatos, com que designa a norma jurídica.

A norma constitucional em análise, sob o prisma kelseniano, autoriza o legislador infraconstitucional a criar o imposto sobre a propriedade, assim aquela utilizada pelo legislador constituinte em suas diversas acepções, como salientado, como a definida pelo Código Civil, pelo próprio direito positivo.

Se assim é em Hans Kelsen, escorando-se na doutrina luhmanniana o exegeta certamente concluirá de modo idêntico.

Para Luhmann os sistemas sociais têm a função de captar e reduzir complexidades, selecionando possibilidades e excluindo outras. O sistema, através de suas operações internas, muita vez provocadas por irritações externas e mesmo de subsistemas, ou seja, no âmago do sistema, traz como resultado da variação, seleção e estabilização, a evolução.

No caso, admitir sob o epíteto *propriedade* (do inciso I do art. 156 da CF) a possibilidade de os municípios fazerem incidir o IPTU sobre a posse, o domínio útil, o direito de superfície e quantos mais exemplos de *direito real* pudermos elencar, é compreender que essa *irritação*, (provocada pelo acoplamento estrutural, que o subsistema de direito civil – que trata de forma abrangente desses institutos – ou os

⁵⁶ Ob. cit., p. 190.

sistemas político/administrativo e econômico – que buscam, em face da escassez de recursos, fontes de receitas), permitiu ao legislador infraconstitucional, quando da edição da norma geral em matéria tributária dar ao termo abrangência que inicialmente, ao menos no nível constitucional, não possuía.

O mesmo processo parece ter se passado com o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência da União, que incide não só sobre a *produção industrial*, que é a autorização constitucional, mas também sobre a *importação* do produto industrializado, ou mesmo, o ICMS - Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços, que esconde sob a sua denominação⁵⁷ pelos menos cinco impostos, com materialidades distintas.

Não é outro o sentido que se colhe em Luhmann quando afirma

*“O impulso do direito civil romano em direção de desenvolvimentos mais complexos do direito – mediante afinações mútuas que vão do conceito ao caso e do caso ao conceito – se encontra naqueles conceitos jurídicos que logo formaram parte do acoplamento estrutural entre o sistema do direito e a economia: propriedade e contrato. Um conceito específico de propriedade não foi necessário enquanto todas as necessidades da vida se podiam incluir no conceito de família: mulher, filhos, escravos, animais, terra. Por muito tempo foi suficiente conceber a propriedade como posse, como domínio sobre o próprio, e protegê-la contra as intervenções; (...) só mais tarde se chegou a uma diferenciação decisiva entre propriedade e posse: uma construção puramente jurídica”.*⁵⁸

O acoplamento estrutural permitiu a evolução dos institutos da propriedade e da posse que – resta claro – não significam e nunca significaram a mesma coisa. Mas é essa evolução da comunicação do direito que se deu em relação a esses institutos de direito civil que se observa em relação à norma de competência constitucional brasileira para que os Municípios possam tributar não só a propriedade mas a posse, a enfiteuse, o direito de superfície, o domínio útil.

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, ICMS, 7, Malheiros, São Paulo, 2001.

⁵⁸ LUHMANN, Niklas, El derecho de la sociedade, p. 328.

É essa a interpretação que assinala ao dispositivo da Constituição Federal João Damasceno Borges de Miranda⁵⁹: “*Os titulares do direito sobre a propriedade imóvel, portanto obrigados na relação jurídica tributária... É por assim dizer: o titular do direito real de propriedade, o co-proprietário ou condômino (mesmo em situação especial), o fiduciário com propriedade, o enfiteuta, o usufrutuário, o promissário-comprador imitado na posse, o usuário que demonstre ou tenha intuito de posse duradoura, o titular do direito real de habitação, o possuidor com ânimo de propriedade com domínio.*”

Dentro da visão apresentada por Niklas Luhmann, interpreta-se o termo *propriedade* utilizado na Constituição com uma evolução, que não é necessariamente um progresso ou regresso, mas algo dado, estabilizado pelo subsistema de direito tributário, e alcançaria a posse, a enfiteuse, o domínio útil e o direito de superfície, exteriorizado pelos diversos institutos definidos como direitos reais pelo Código Civil, que lhes são inerentes.

Assim, igualmente em Luhmann se pode concluir que o possível critério material a freqüentar a hipótese de incidência de tantas quantas leis municipais instituidoras do imposto em referência será o fato de alguém, pessoa física ou jurídica, ser detentor da propriedade, do domínio útil ou, ainda, de atributo outro inerente à propriedade, vale dizer alguém ser fiduciário (que exerça a propriedade), promissário-comprador detentor da posse, enfiteuta, possuidor com ânimo de dono e, ainda, superficiário, detentor do direito de superfície (que não abrange o subsolo, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 1.369 do CC de 2002).

Diga-se com Gilberto Cabet Junior⁶⁰, que sempre se afirmou que

“o direito de propriedade é exclusivo, absoluto e perpétuo, na medida em que confere ao titular, exclusivamente, amplos poderes de decidir a respeito da utilização e destino da coisa, oponível erga omnes e de duração ilimitada, não se extinguindo pelo não-uso”.

⁵⁹ IPTU Aspectos Jurídicos Relevantes, obra coletiva, Quartier Latin, 2002, p. 318.

⁶⁰ Em ótima dissertação intitulada ‘Direito de Superfície’ apresentada para exigência do curso de mestre em direito junto a PUC-SP, p. 16 a 19.

E salienta, citando Maria Helena Diniz: “a propriedade é o direito real mais amplo, por isso denominado ‘direito real por excelência’. Dela derivam todos os demais direitos reais, quer de gozo e fruição (enfiteuse, superfície, servidão, usufruto, uso, habitação), quer de garantia (penhor, hipoteca, anticrese, propriedade fiduciária) e ainda os de aquisição (compromisso irrevogável de compra e venda).”

Essas teorias permitem assim reafirmar a materialidade possível ampla do IPTU, abrangente da propriedade e demais direitos reais. Algumas dessas características e manifestações peculiares à propriedade, como signos presuntivos de riqueza e em princípio sujeitos à incidência do imposto imobiliário municipal, são:

2.1.1. Posse.

A noção de propriedade e de posse é inerente ao próprio ser humano em inequívoca prova de que o Direito Natural nasce com a pessoa natural, pois, historicamente, a posse decorre da expansão de territórios, na maior parte das vezes, pelo uso do poderio bélico, especialmente do Império Romano, sendo que aos cidadãos do Estado dominante era permitido o uso das terras conquistadas, mas que continuavam pertencentes àquele.

Mas durante séculos se conviveu com o seguinte dilema: como os cidadãos não tinham a propriedade, mas apenas exerciam a posse, também não tinham o poder de defendê-la juridicamente. A inexistência de título de propriedade, essencial à época para a defesa perante invasores, esbulhadores e turbadores, era empecilho à manutenção dos imóveis por meros possuidores, razão pela qual, decorrido o tempo e em face da evolução histórica do Direito, o Estado passou a autorizar por lei que os cidadãos que estivessem na posse dos terrenos – pertencentes ao Estado vencedor da guerra, apoderando-se do território do Estado derrotado – pudessem defender em juízo tais terrenos, sendo que a evolução dessas autorizações foi transformada em direito de posse.

Nos termos do revogado Código Civil, precisamente artigo 485, a **posse** – do latim *possidere* – é uma situação essencialmente fática, que consiste no

comportamento, por parte de alguém, pessoa física, jurídica ou a esta equiparada, como se fosse proprietário de um determinado bem, sendo-o ou não.

No atual ordenamento jurídico, externado pela edição da Lei n. 10.406, de 10-1-2002, consta no art. 1.204 que: *“Adquire-se a posse desde o momento em que se torna possível o exercício, em nome próprio, de qualquer dos poderes inerentes à propriedade.”*

Há vários conceitos e definições envolvendo o termo posse, sendo que um dos mais relevantes, como referência, é o de Sílvio de Salvo Venosa, que diz: *“Posse é o ato que permite e possibilita o exercício do direito de propriedade”*⁶¹. Também há a transcrição dicionarizada, que, segundo Pedro Nunes⁶², *“é o exercício de um dos direitos inerentes à propriedade, o modo pelo qual esta se manifesta. Detenção ou fruição de uma coisa ou um direito. A posse é distinta do domínio e tem vida autônoma, independente. Pode existir isoladamente ou coexistir com ele”*.

Mas não há como se negar que, na maior parte da legislação brasileira, subsiste a teoria objetivista da posse preconizada por Jhering, conforme reconhecimento unânime da doutrina pátria⁶³, e que a conceitua, ainda que de forma oblíqua, como o exercício de fato, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio.

Segundo a teoria objetiva, divulgada por Jhering, para caracterizar uma posse é suficiente haver o *corpus*, sendo suficiente o contato físico, pois é a aparência a exteriorização da posse. Explica-se que o *animus* é parte integrante do *corpus*, em qualquer situação. Este é o elemento externo, visível, que expõe a todos que detém a coisa e essa aparência é, quase sempre, incontestável no sentido de indicar quem é o possuidor, pois a prova cabal do *animus*, ou seja, da intenção ou propósito de

⁶¹ Direito civil: Direitos Reais. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 44

⁶² Dicionário de tecnologia jurídica. 10. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1979, p. 681, v. 2.

⁶³ Arnoldo Wald, Curso de direito civil brasileiro. v.III. 10.ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1995, p. 59; Caio Mário da Silva Pereira. Instituições de direito civil. v.4. 9. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1992, p. 18; Maria Helena Diniz. Curso de direito civil brasileiro. v.4. 8.ed. São Paulo : Saraiva, 1993, p. 32-33; Sílvio Rodrigues. Direito civil. v.5. 22.ed. São Paulo : Saraiva, 1995, p. 20; Washington de Barros Monteiro. Curso de direito civil. v.3, 32.ed. São Paulo : Saraiva, 1995, p. 19.

que se vale o possuidor, é impossível por se tratar de elemento subjetivo, dependendo da inerente variação da percepção de cada um.

Assim, basta que o objeto esteja em poder de alguém para se caracterizar a posse, pois quem teria que demonstrar *animus* não é o possuidor e sim o proprietário. Possuidor é quem está com um bem em seu poder, tanto que o atual artigo do Código Civil que trata da matéria menciona exercício – visível – de poder inerente à propriedade. Proprietário é quem possui o bem e sobre ele exerce condição de quem age como dono.

Levadas ao extremo essas considerações – materializadoras da corrente que admite a teoria objetiva da posse – pessoas que exercem papel de comodatário, usufrutuário, locatário e outros, seriam possuidores e não meros detentores.

Mas no âmbito do direito tributário, a conseqüente percepção do exercício da posse não é levada àquele extremo porque, conforme muito bem observa Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶⁴, apesar de o CTN, em seu art. 34, incluir o possuidor a qualquer título entre os contribuintes do IPTU, não é qualquer posse que autoriza a exigência, do seu titular, do imposto: apenas aquelas hipóteses em que o possuidor se comporta como se legítimo proprietário do imóvel fosse. Desse modo, o locatário, o comodatário e outros que a estes se assemelham não são contribuintes do IPTU.⁶⁵

Somente há sentido em se tributar com o IPTU a mera posse, quando esta é exercida como se autêntica propriedade fosse, portanto naquelas hipóteses em que o possuidor do bem se julga o seu efetivo senhor e, de fato, o é, apenas não detendo o necessário título de domínio. Por outro lado, nos casos de desdobramento da posse, v.g., locação, comodato, depósito, penhor, etc., revela-se descabida a

⁶⁴ Comentários à Constituição de 1988. Sistema tributário. Rio de Janeiro : Forense, 1990, p. 251.

⁶⁵ “A jurisprudência desta corte em torno do artigo 34 do CTN, dispositivo que estabelece o sujeito passivo do IPTU, entende ser da responsabilidade exclusiva do proprietário o pagamento do referido imposto. Somente contribui para o IPTU o possuidor que tenha *animus domini*. Assim, jamais poderá ser chamado de contribuinte do IPTU o locatário ou o comodatário. ... (STJ, 2ª Turma, Informativo 130/2002). E ainda: “Tributário. Imposto Predial e Territorial Urbano. Contribuinte. Locatário. Há um só contribuinte do imposto predial e territorial urbano, que pode ser o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o possuidor, nesta ordem; embora possuidor, o locatário é estranho à relação jurídico-tributária, se o Município identificou o proprietário contribuinte do imposto, e não tem, por isso, legitimidade para litigar a respeito...” (Ac da 2ª T do STJ no RESP 172.522 SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, DJU de 28/06/99).

exigência do imposto do possuidor direto do bem, devendo sê-lo do seu proprietário, inclusive porque ordinariamente é conhecido pelo ente tributante.

O texto constitucional, - e foi assim desde o da Emenda 18/65 -, cinge, como salientado, literalmente o campo de incidência do IPTU à propriedade predial e territorial urbana, ao passo que o art. 32 do CTN, como exposto, inclui o domínio útil e a posse entre suas hipóteses de incidência, configurando-se, assim, uma aparente exorbitância da lei.

Essa suposta contradição entre o texto legal e o constitucional é apenas aparente⁶⁶, posto que a teoria objetivista da posse, de Jhering, adotada, majoritariamente, pelo Código Civil Brasileiro, como salientado, permite, perfeitamente, entender a posse incluída na expressão propriedade, na forma utilizada pelo constituinte, dentro do subsistema do direito tributário.

2.1.3. Domínio útil.

O domínio útil é o nome dado, pelo então vigente Código Civil de 1916 (arts. 678 e ss.), ao conjunto de atributos conferidos ao titular de enfiteuse, aforamento ou emprazamento, direito real em favor de terceiro, não proprietário do bem, que lhe permite agir quase como se o fosse.

No atual Código Civil, a enfiteuse não é mais direito real, tanto que não está elencada no art. 1.225, sendo que o art. 2.038, já na parte das disposições finais e transitórias, proíbe a constituição de enfiteuse e subenfiteuses, subordinando as existentes, até a sua extinção, às disposições do Código anterior e às leis especiais.

De fato, nos dias atuais, a enfiteuse é praticamente inexistente, sendo que o aforamento subsiste, em regra geral, tão-somente como instituto de direito público, em especial o administrativo, incidindo sobre os imóveis federais denominados de terrenos de marinha (Decreto-lei n. 9.760/46).

⁶⁶ Aliomar Baleeiro. Ob. cit., p. 148 e 154; Sacha Calmon Navarro Coêlho. Ob. cit., p. 251-255.

Quanto à hipótese de incidência sobre o domínio útil, tentou o CTN abarcar a situação da quase-propriedade, do imóvel objeto de uma relação de enfiteuse. Entretanto, a rigor, de propriedade não se trata, mas sim de direito real na coisa alheia⁶⁷.

2.1.4. Enfiteuse e Direito de Superfície. Em que se identificam esses institutos e onde se diferenciam?

2.1.4.1. ENFITEUSE.

Dispunha o artigo 674 do Código Civil de 1916 (Lei n. 3.071, de 1.º de janeiro de 1916) que, além da propriedade, consistia direito real, dentre outros, a enfiteuse.

A enfiteuse, também denominada aforamento ou emprazamento, consiste num direito real, com a característica da alienabilidade e transferibilidade aos herdeiros, que dá ao enfiteuta o pleno gozo do imóvel, com o dever de conservá-lo e de pagar um foro anual, em número ou frutos. É contrato perpétuo, que o difere do arrendamento, e tem por objeto terras não cultivadas ou terrenos destinados à edificação (o Dec.-Lei n. 9.760/46 permitiu a constituição de enfiteuse sobre terrenos considerados de domínio direto da União).

Tanto o enfiteuta detém preferência na alienação do domínio direto pelo senhorio, quanto o senhorio na venda do domínio útil pelo enfiteuta (arts. 683 e 684, do CC de 1916). Esta preferência é estendida ao senhorio, no caso de penhora e alienação em praça do prédio aforado, por dívidas do enfiteuta, em condições iguais aos demais lançadores na hipótese de arrematação ou mesmo no caso de adjudicação.

Ocorrendo a venda do domínio útil, sem que o senhorio tenha exercitado o direito de preferência, este terá direito a receber o laudêmio (que por definição é exatamente este pagamento decorrente da alienação do domínio útil, na enfiteuse)

⁶⁷ Orlando Gomes. In Direitos Reais, Ed. Forense, 1983, p. 245.

de dois e meio por cento sobre o preço da alienação, acaso outro percentual não tenha sido estipulado no contrato.

O artigo 692 do Código Civil de 1916 elenca três hipóteses de extinção da enfiteuse, *in verbis*:

I – pela natural deterioração do prédio aforado, quando chegue a não valer o capital correspondente ao foro e mais um quinto deste;

II – pelo comisso, deixando o foreiro de pagar as pensões devidas, por três anos consecutivos, caso em que o senhorio o indenizará das benfeitorias necessárias;

III – falecendo o enfiteuta, sem herdeiros, salvo o direito dos credores."

Saliente-se que o comisso deve ser constituído por decisão judicial⁶⁸. A propósito, a Súmula 122 do STF estabelece que “o enfiteuta pode purgar a mora enquanto não decretado o comisso por sentença”.

No livro intitulado “Direito das Coisas”, Carlos Roberto Gonçalves⁶⁹ faz desfilar outras modalidades de extinção da enfiteuse, como o perecimento do objeto, a desapropriação, o usucapião, a renúncia feita pelo enfiteuta, a consolidação (quando o enfiteuta exerce o direito de opção pela venda da propriedade), a confusão e o resgate.

Nos termos do artigo 693 do CC de 1916, salvo acordo entre as partes, todos os emprazamentos são resgatáveis dez anos depois de constituídos, mediante o pagamento de um laudêmio, que será de dois e meio por cento sobre o valor da propriedade plena e de dez pensões anuais pelo foreiro, que não pode renunciar ao resgate.

É possível, também, com restrições, o resgate de bens imóveis da União (Dec.-Lei n. 9.760/46), por não mais subsistir o Decreto n. 22.785/33, na parte que proibia o resgate de terrenos deste ente da federação⁷⁰.

⁶⁸ Súmula 169 do STF: “Depende de sentença a aplicação da pena de comisso”.

⁶⁹ 6.ed., atualizada de acordo com o novo Código Civil, Ed. Saraiva, 2003, p. 156-157.

⁷⁰ Revista dos Tribunais -RT ns.164/793 e 86/423; Revista Forense - RF ns.108/604 e 61/98.

No que pertine à incidência de tributos sobre a enfiteuse, o artigo 682 do CC de 1916 estabelecia a obrigação do enfiteuta de “satisfazer os impostos e os ônus reais que gravarem o imóvel”.

Mas essa diretiva do Código Civil não é suficiente para sustentar a incidência do IPTU sobre essa manifestação jurídica. De fato, o enfiteuta, como detentor do domínio útil, pode, pelas competentes leis municipais, ser alocado na polaridade passiva da relação jurídica tributária.

Senão por mais, porque, como salientado, essa a interpretação sistemática que se extrai do texto constitucional, adequadamente aquilatada pelo legislador complementar no artigo 34 do Código Tributário Nacional⁷¹.

Caminha nesta senda a jurisprudência brasileira, firmada a partir de inúmeros julgados do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o IPTU tem como hipótese de incidência não apenas a propriedade, o domínio útil e a posse exercida com *animus domini*, mas também a enfiteuse.⁷²

Ressalte-se que o atual Código Civil, no Livro Complementar, artigo 2038, proibiu a constituição de enfiteuses e subenfiteuses subordinando as existentes, até que se extingam, às disposições do Código Civil de 1916 e leis posteriores que trataram do instituto, proibindo ainda, no seu § 1º, a cobrança de laudêmio (ou prestação análoga) nas transmissões de bem aforado, sobre o valor das construções ou plantações e a constituição de subenfiteuse, permitindo observar que esta norma introduziu a ultra-atividade das normas do Código de 1916, no que pertine às até então existentes.

⁷¹ Art. 34 “...”

⁷² STJ, acórdão unânime proferido no RESP 267.099 BA, site certificado – DJ 00//2/27/5, Relatora Min. Eliana Calmon, de onde se colhe do voto: “Na hipótese dos autos, temos imóvel do domínio da CODEBA, não importando para o deslinde da querela que seja ele regido pela enfiteuse, em que o domínio indireto seja da União, porque é contribuinte do IPTU não só o dominus, mas também o titular do domínio útil, o que descarta a possibilidade de escapar a abordagem quanto ao sujeito passivo da relação tributária referente ao IPTU.”

2.1.4.2. DIREITO DE SUPERFÍCIE.

Sabe-se que para os romanos, segundo nos faz lembrar Caio Mário da Silva Pereira⁷³, não se impunha limite de extensão vertical à propriedade, que abrangia a superfície, o subsolo e o espaço aéreo.

A evolução do direito brasileiro, especialmente quanto à propriedade, culminou com a regra do inciso IX do art. 20 da CF, que elenca como bem da União o subsolo.

Disso resulta a inquietante indagação: qual a extensão do conceito de direito de superfície? Não se trata de conceito que goza de denominação homogênea⁷⁴, mas é certo que não está limitado àquela fina camada de solo que separa o espaço aéreo do subsolo, dado que para a edificação de construção e mesmo para as plantações haverá necessariamente que se extrapassar esses limites, apoderando-se da parte inferior e superior do solo.

Partindo da etimologia da palavra *superfície* que significa a extensão de uma área limitada, Gilberto Cabett Junior⁷⁵ conceitua o direito de superfície como “o direito real de utilização de imóvel alheio para fins de construção e/ou plantação ou ainda o direito real de uso, gozo e disposição das construções e/ou plantações (juntamente com o solo), surgidas do exercício do direito ou já existentes ao tempo da constituição, em terreno pertencente a terceiro”. E acentua: “não admitimos, portanto, a possibilidade de separação do solo e das acessões e a coexistência de propriedades separadas do superficiário e do dominis soli.”

“O direito de superfície ocorre quando o proprietário concede a outrem a prerrogativa de construir ou plantar em seu terreno, por tempo determinado, mediante escritura pública devidamente registrada no Cartório de Imóveis.”⁷⁶

⁷³ Caio Mário da Silva Pereira, Instituições de Direito Civil, 13ª ed., v. 4, RJ, Forense, p.75/77.

⁷⁴ “Aquilo que sobre o solo se fez; refere-se aos objetos e não ao terreno” (Luiz da Cunha Gonçalves, Tratado de Direito Civil em comentário ao Código Civil Português, Max Limonad, 1955 v. XI, Tomo I, p. 405).

⁷⁵ Ob.cit. p.46.

⁷⁶ Silvio Rodrigues, Direito Civil, Direito das Coisas, vol. 5, Ed. Saraiva, 27.ed., 2002, p. 275.

Prossegue em seu ensinamento o mestre civilista:

"...durante o período de vigência do contrato, o proprietário confere ao superficiário a propriedade útil de seu imóvel, para que este nele construa ou plante. Esse negócio difere do arrendamento, com que se parece, porque representa um direito real sobre coisa de outrem. Como direito real, é oponível erga omnes, ou seja, contra todos, e conta com a prerrogativa da seqüela, isto é, com a possibilidade de buscar a coisa nas mãos de quem quer que injustamente a detenha, para nela exercer o direito de que é titular. Para que o direito real deflua do contrato, basta que este se registre no Cartório de Registro de Imóveis."

O legislador do novo Código Civil prescreveu no art. 1.225 entre os direitos reais, a superfície.⁷⁷

Vale lembrar, como registro histórico, que o direito de superfície teve disciplina legal no Brasil, quando ainda colônia portuguesa, através da então conhecida Lei Pombalina, de 9 de julho de 1773, que mesmo sem usar a expressão *direito de superfície* foi mantida em vigor pela lei de 20 de outubro de 1823, onde a Assembléia Constituinte impôs a manutenção de vigência das Ordenações Filipinas até a elaboração do Código Civil. Foi o *direito de superfície* extinto tacitamente pela Lei n. 1.257, de 29/9/1864, que não o elencou entre os direitos reais e, inobstante constar do projeto de código civil elaborado por Clóvis Beviláqua, a proposta foi rejeitada pela comissão revisora, que não permitiu a sua introdução do rol dos direitos reais constantes do Código Civil de 1916. Agora pelo novo Código Civil, foi reintroduzido entre os direitos reais.

Diferentemente da enfiteuse, também direito real, como assinalado, caracterizada pela perpetuidade, o direito de superfície (*a concessão, gratuita ou onerosa - art. 1370 do CC de 2002 - para construir ou plantar, através de escritura pública*) se dá por tempo determinado, revertendo a propriedade plena sobre o terreno, construção ou plantação ao proprietário, ao final do prazo estipulado, se outras condições não tiverem sido estabelecidas (art. 1375 do atual Código Civil).

⁷⁷ Na traça do que dispõe o § 1º do art. 2º da LICC (Dec.-Lei n. 4.657, de 14/9/1942), os artigos 21 a 24 da Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001 (Estatuto da Cidade) foram revogados, uma vez que os artigos 1.369 a 1.377 do Código Civil de 2002 regulamentaram inteiramente e com diferenças a matéria.

Apenas se inerente ao objeto do contrato poderá o superficiário edificar no subsolo, que lhe é vedado como regra (par. único do art. 1.369). Esse direito pode ser transferido para terceiros e é, também, transferível aos herdeiros (art. 1.372).

Preservou-se, de modo muito similar às normas prescritas para a enfiteuse, o direito de preferência, em igualdade de condições, para o proprietário, na hipótese de alienação, pelo superficiário, do direito de superfície, e para este, na hipótese de alienação, pelo proprietário, do imóvel (art. 1.373).

O direito de superfície também pode ser constituído por qualquer pessoa jurídica de direito público interno, e a concessão firmada pelo ente federado reger-se-á pelas normas do Código Civil, permitindo-se ao legislador da União editar lei especial para esta hipótese.

A norma veiculada pelo artigo 1.370 do Código Civil de 2002 impõe ao superficiário o dever de arcar com os tributos que incidam sobre o imóvel.

Em suma, a legislação civil possibilita a concessão de um direito real de utilização do solo, com vistas à construção e edificação, que grava o imóvel alheio integralmente.

2.1.4.3. DISTINÇÃO ENTRE ENFITEUSE E DIREITO DE SUPERFÍCIE.

Conquanto possuam pontos semelhantes – pois são direitos reais -, o direito de superfície, reintegrado – como adiantado – ao direito positivo brasileiro⁷⁸ pelo novo Código Civil, não se confunde com a enfiteuse.

É possível elencar aspectos objetivos dessa dessemelhança: a) a enfiteuse é atribuição perpétua, que admite, entretanto, o resgate. O objetivo do resgate é consolidar a propriedade plena nas mãos do foreiro; a concessão do direito de superfície é por prazo determinado e, não ocorrendo estipulação em contrário, ao

⁷⁸ Ver Silvio Rodrigues, op. cit. p. 275.

final do prazo a posse plena passa a ser do proprietário do imóvel, incluindo o terreno, a construção ou a plantação; b) na enfiteuse o pagamento de pensão ou foro anual é sua característica; a concessão da superfície pode ser onerosa ou gratuita; c) a enfiteuse só poderia incidir sobre terras não cultivadas ou terrenos destinados a edificação (art. 680 do Código Civil revogado), enquanto o direito de superfície pode incidir sobre imóveis edificados; d) na enfiteuse, o senhorio, ou proprietário, tem direito ao laudêmio (percentagem sobre o valor do negócio), a cada transferência, a título oneroso, do domínio útil; o parágrafo único do artigo 1.372 do Código Civil de 2002 proíbe a estipulação de qualquer pagamento, em favor do proprietário, na concessão do direito de superfície, lembrando-se que na hipótese de alienação, na enfiteuse deve-se observar o direito de preferência, o que não sucede no direito de superfície.

Como se vê, a estrutura normativa do direito de superfície, diferentemente da enfiteuse, busca fazer com que a propriedade cumpra sua função social, integrada pelos princípios que disciplinam o seu uso, gozo e disposição em benefício da coletividade, diferentemente do instituto da enfiteuse que, conquanto também atingisse esse objetivo, procurava produzir o efeito de materializar a propriedade como bem do enfiteuta.

2.1.4.4. A INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE O DIREITO DE SUPERFÍCIE.

O direito de superfície é um direito real. Ao conceder o direito de construir e de plantar, através de escritura pública, o proprietário retém a denominada propriedade direta, transferindo a propriedade útil, ou domínio útil, para o superficiário.

A norma constitucional padrão do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana traz, ainda que não admitam alguns doutrinadores⁷⁹, a possibilidade de o imposto incidir sobre o fato de alguém ser proprietário, possuidor, fiduciário (que exerça a propriedade), compromissário comprador detentor da posse, enfiteuta, possuidor com ânimo de dono e, também, superficiário.

⁷⁹ Vide, por exemplo, Jayr Viégas Gavaldão Jr., A inconstitucionalidade do artigo 32 do Código Tributário Nacional, Ed. Quartier Latin, 2002, p. 287-309.

Por óbvio que a concretização desse comando carece, em primeiro lugar, da edição de leis municipais contemplando expressamente a hipótese; depois, do ato de expedição da norma individual.

Não há, todavia, empecilho a que o legislador municipal edite norma com esse conteúdo, objetivando tributar o superficiário, detentor da concessão, através do IPTU.

Mas, será possível, desde que a lei municipal contemple a hipótese estabelecendo critérios objetivos de fixação da base de cálculo, que o IPTU incida sobre o direito de superfície (que não abrange o subsolo, conforme dispõe o parágrafo único do art. 1.369 do CC de 2002) e também sobre a utilização deste pelo proprietário que resolver, p. ex., construir uma garagem subterrânea?

Na jornada de Direito Civil promovida pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal, ocorrida entre 11 e 13 de setembro de 2002, foi editado o Enunciado 94, como manifestação exegética do artigo 1.371 do Código Civil⁸⁰, com o seguinte teor: *“as partes têm plena liberdade para deliberar, no contrato respectivo, sobre o rateio dos encargos e tributos que incidirão sobre a área objeto da concessão do direito de superfície.”*

Essa possibilidade de rateio dos encargos e também dos tributos que venham a incidir sobre a área concedida, especialmente no que respeita ao valor dos tributos incidentes sobre o imóvel, se assemelha àquela alternativa que de cotio é utilizada nos contratos de locação de imóvel, que tem natureza jurídica de direito privado, onde locador e inquilino acordam que o valor relativo ao IPTU incidente sobre o fato “ser proprietário” será suportado pelo locatário.

É certo, todavia, que essa convenção particular não pode ser oposta à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação

⁸⁰ CC, art. 1.371 - “O Superficiário responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel.”

tributária (no exemplo citado, o proprietário), senão por mais, porque assim determina o artigo 123 do Código Tributário Nacional⁸¹.

Igualmente, na concessão de superfície, figurando o superficiário no pólo passivo da relação jurídica tributária do IPTU, qualquer acordo que venha a empreender com o proprietário não terá o condão de alterar a estrutura normativa eventualmente editada, à luz da permissão constitucional. Será, na hipótese, contribuinte do IPTU o superficiário.

Mas ainda não se deu adequada resposta à inquirição. Segundo se colhe da monografia de Gilberto Cabett Junior⁸², três são as teorias que intentam desvendar a natureza jurídica do direito de superfície: a **unitarista**, que entendem ser esse direito uma relação unitária envolvente do superficiário e do dono do solo, que tem por objeto o imóvel, sem separação das partes integrantes, para a qual não há a simultaneamente dois vínculos, identificando assim o instituto ao arrendamento, à servidão; a **dualista**, que divisa nesse direito duas relações (superficiário-bem superficiário e superficiário-dono do solo), para quem a primeira (superficiário-bem superficiário) seria reveladora típica de relação de propriedade, separada e autônoma, e a segunda (superficiário-dono do solo) revelaria uma tradicional servidão; a do **direito autônomo**, que considera o direito de superfície como de direito real autônomo, que permitiria a coexistência de “duas propriedades autônomas” sobre o mesmo imóvel: a do superficiário sobre as acessões (construções e plantações) e a do proprietário, *do dominus soli*, sobre o terreno. Como assinala esse autor: “*Com isso, o solo e as acessões artificiais, partes integrantes deste, embora constituam uma só coisa, naturalmente indivisível, pertenceriam, durante a vigência da superfície, a proprietários distintos.*”

Da tomada de posição do legislador municipal acerca da concepção da natureza jurídica do direito de superfície (se unitarista, dualista ou direito autônomo) seguir-se-á a opção por tributar ou não, conjunta ou separadamente, ampliando-se a

⁸¹ “Artigo 123 do CTN – Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

⁸² Ob. cit. p. 61/65.

materialidade do imposto, a acessão (a construção ou edificação) objeto do direito de superfície e o terreno, pertencente ao proprietário.

Assim, lastreado na convicção da natureza jurídica do direito de superfície como *direito autônomo*, será possível fazer incidir a norma positiva simultaneamente sobre a relação “superficiário-bem superficiário” e “proprietário-nua propriedade”, como situações jurídicas distintas.

3. A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE URBANA COMO COMPONENTE DA MATERIALIDADE DO IPTU.

A Constituição cidadã introduziu, através dos seus artigos 182 e 183, sensível alteração no conceito de propriedade urbana para o fim de tributação pelo IPTU, ao estabelecer expressamente que a política de desenvolvimento urbano objetiva ordenar o desenvolvimento pleno das *funções sociais* da cidade e que a propriedade urbana *cumpra a sua função social quando atende as exigências do plano diretor*, instrumento básico e obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, para o progresso e expansão urbana.

Em verdade esse cenário constitucional sofreu progressiva construção desde 1934, tendo sido elevado à categoria de princípio da ordem econômica e social expressamente pela CF de 1967, precisamente através do inciso III do art. 165. O constituinte de 1988 foi além, insculpindo no inciso XXIII do art. 5º, que trata dos direitos e deveres individuais e coletivos, que “*a propriedade atenderá sua função social*”.

Implica a disposição constitucional no afastamento da concepção do direito de propriedade como absoluto (que em verdade nunca o foi, pois sempre sofreu limitação imposta pelas leis de posturas e também pela supremacia do interesse público, e.g. desapropriação, requisição, etc.), como também na exigência de que seu uso e fruição se operem de forma a atender os interesses da coletividade, aos interesses públicos.

Maria Helena Diniz⁸³ a propósito escreveu que “*condicionada está a convivência privada ao interesse coletivo, visto que a propriedade passa a ter função social, não mais girando em torno dos interesses individuais do seu titular. Como Diz Miguel Reale, ‘a propriedade é como Janus bifronte: tem uma face voltada para o indivíduo e outra para a sociedade. Sua função é individual e social’. Busca-se equilibrar o direito de propriedade como uma satisfação de interesses particulares e sua função social, que visa atender ao interesse público e ao cumprimento de*

⁸³ Maria Helena Diniz, Curso de Direito Civil Brasileiro, Direito das Coisas, 17ª edição, SP, Saraiva, 2002, v.4, p. 101-102.

deveres para com a sociedade. Logo, a propriedade, como diz Ebert V. Chamoun, sem deixar de ser um jus (direito subjetivo), passa a ser um múnus (direito-dever), desempenhando uma função social. A propriedade está, portanto, impregnada de sociabilidade e limitada pelo interesse público”. E mais à frente acrescenta a doutrinadora: “o exercício do domínio deve ser instrumento de cooperação social e de consecução de finalidades públicas. Por isso, diz Barassi, com acerto, que a função social da propriedade na norma jurídico-positiva seria a instrumentalidade da propriedade dos bens de produção e, na forma jurídico-negativa, uma limitação aos poderes do proprietário para atender aos interesses sociais, como saúde pública, cultura, economia popular, segurança nacional, higiene, etc. A propriedade pertence, portanto, mais à seara do direito público do que à do direito privado, visto ser a Carta Magna que traça seu perfil jurídico.”

Relativamente ao IPTU a antiga norma do § 1.º do art. 156, anterior a EC 29/2000, estabelecia que a progressividade do imposto, nos termos da lei municipal, deveria assegurar a função social da propriedade. Após o advento da referida emenda resta evidente que a aludida progressividade deve atender à função social, mas nos termos das disciplinas do artigo 182 da CF.

Cíntia Estefania Fernandes⁸⁴, lembrando o mestre José Souto Maior Borges, evidenciou que *“a CF não prevê alternativas para o exercício do direito de propriedade imobiliária urbana: com ou sem função social’ a propriedade deverá exercer sempre a função social. Passando do texto ao contexto, verifica-se que, em que pese a função social da propriedade urbana não possuir o seu conteúdo expressamente delineado pelo texto constitucional, foi determinado que a progressividade do IPTU é um meio de exigir que a propriedade cumpra a sua função social, o que deverá ser observado pelo legislador municipal, sob pena de, assim não procedendo, estar inobservando os ditames constitucionais”*.

⁸⁴ Cíntia Estefania Fernandes, IPTU Texto e Contexto, Editora Quartier Latin do Brasil, SP, 2005, p. 66/67.

4. POSSÍVEL ASPECTO TEMPORAL DO IPTU.

Costuma-se designar por aspecto, ou critério temporal, as condicionantes de tempo, momento ou instante, contidas na norma instituidora do tributo, que ensejarão a subsunção do fato efetivamente ocorrido à previsão normativa, irradiando-se o efeito que lhe é próprio: a autorização para que alguém dotado de competência edite norma individual e concreta certificadora da ocorrência do fato e constituidora da obrigação tributária.

Não se consegue, num primeiro lance de vista, divisar do inciso I do art. 156 da Constituição qual é esse momento. É possível, todavia, frente a uma interpretação sistemática, especialmente das normas constitucionais que tratam da periodicidade dos orçamentos (com previsão de despesas e estimativa de receitas, no caso da lei orçamentária anual-LOA, precedida da lei de diretrizes orçamentárias-LDO), que a incidência desse específico imposto haverá de ocorrer uma vez a cada ano.

A respeito dessa assertiva e à míngua de regra expressa no texto permanente, o art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da CF dispõe que o projeto de lei de diretrizes orçamentárias deve ser encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento da sessão legislativa e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa (inciso II do § 2º do art. 35 da ADCT), não podendo o Congresso Nacional (nem as Câmaras Municipais) entrarem em recesso senão aprovada LDO (§ 2º do art. 57 da CF). Igualmente, o inciso III, do mesmo dispositivo, estabelece que a Lei Orçamentária Anual deve ser encaminhada para sanção até o término da sessão legislativa, tudo a referendar que o IPTU, espécie de receita tributária essencial para que os Municípios atendam aos interesses públicos, fim último da administração, tenha incidência anual, em data que a lei municipal fixar.

Pode suceder – e isto não é incomum – que a alienação de determinado imóvel possa acarretar aos partícipes do negócio jurídico dúvida com relação a quem deve resgatar o valor do imposto imobiliário incidente e ainda eventualmente não saldado. O momento de incidência da norma (o seu critério temporal) permite, todavia, dissipá-la: o sujeito passivo será aquele (proprietário, possuidor, detentor do domínio

útil, etc.) constante do cadastro imobiliário do município no átimo legal de incidência constante da lei instituidora do gravame e, mesmo prevendo a escritura a eventual responsabilidade pelo pagamento de possíveis débitos relativos ao IPTU, prevalecerá a regra do artigo 123 do CTN, valendo apenas para as partes a convenção que estabeleceram.

5. PROVÁVEL ASPECTO ESPACIAL DO IPTU.

Como critério ou aspecto espacial tem a doutrina designado o conjunto de condições ou circunstâncias de lugar (espaço territorial) em que a norma tributária poderá ter incidência, descrito expressamente ou surpreendido na implicitude do texto da lei instituidora do tributo.

Ao estabelecer, o constituinte, que o imposto grava a propriedade predial e territorial **urbana** (I, 156, CF), delineou, de forma objetiva, o possível critério espacial da norma: **o perímetro urbano dos municípios.**

De logo se afasta, pela dicção constitucional, qualquer hipótese de o imposto predial e territorial de competência dos municípios tributar imóveis que não sejam considerados urbanos.

Anuncia-se, assim, já na regra de competência, uma limitação ao seu exercício: o limite territorial, na medida em que, como se vê do disposto no inciso VI do art. 153 da CF, compete exclusivamente à União a instituição do imposto que possa vir a gravar a propriedade localizada no território do Município, porém no seu contorno rural.

O perímetro urbano, à luz da autonomia municipal, é fixado por cada município, através de lei própria⁸⁵. A autonomia, para esse desiderato é plena.

Entretanto, para efeito de incidência do IPTU, conquanto irrefragável o direito do Município em estabelecer o seu perímetro urbano, não será este (até poderá ser⁸⁶), todavia, o que comporá necessariamente a hipótese tributária. Fosse assim, poderia o Município instituir como urbana a integralidade de seu território,

⁸⁵ “CF, art. 30. Compete aos Municípios: (...) – VIII – promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e controle do solo

amesquinhando a competência da União para tributar a propriedade territorial rural (CF, VI, do art. 153), o que soa, em princípio, irrealizável.

Por isso que, neste particular, reclama-se a lei complementar do inciso I do art. 146 da CF, para *“dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”*.

À guisa de complemento apenas, vez que o objetivo deste escrito é delimitar a matriz constitucional do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, sem incursão pela legislação infraconstitucional, a não ser à feição de exemplo, para, ao depois, promover-se outras investigações, deve-se salientar a recepção do disposto no art. 32 e seus parágrafos do CTN.

5.1. O ART. 32 DO CTN.

Sem dúvida que esse é um caso típico de recepção da legislação infraconstitucional não conflitante com a nova ordem constitucional instaurada a partir de 5 de outubro de 1988.

De efeito, as disposições do art. 32, e seus parágrafos, da Lei n. 5.172/66 realizam essa atribuição dada pelo art. 146 da CF à lei complementar visando evitar conflito de competência, quando estabelece, em respeito à autonomia municipal, que para efeito de incidência do IPTU, zona urbana será aquela que observar pelo menos dois requisitos mínimos de melhoramentos que menciona. Pode-se, numa tomada de posição meramente valorativa e pré-legislativa, não aceitar os critérios indicados no § 1.º do referido artigo, entretanto, não se pode deixar de considerar que objetivamente ele realiza o intento da norma constitucional.

Isso porque não tivesse a norma eleito os referidos critérios para conceituar, com vistas à fixação do espaço possível de incidência do IPTU – passível de instituição pelos incontáveis entes municipais -, o perímetro urbano, estar-se-ia diante de outorga de competência reveladora de vício de tributação, na medida em que poderia se ter por reduzido artificialmente, por lei municipal, espaço típico de

incidência do tributo federal sobre a propriedade, em inaceitável invasão de competência legislativa. A referida norma, assim, antecipa-se à eventual conflito de competência, eliminando-o preventivamente.

De outro vértice, admitíssemos a competência plena municipal de delimitação do perímetro urbano para a incidência do IPTU, deveríamos também aquiescer competir à União a possibilidade de definir legalmente “perímetro rural” visando à incidência do ITR, o que traria, sem dúvida, inúmeros conflitos. A norma geral do art. 32 do CTN tem assim o mérito de evitar situações que tais conflituosas.

Lapidar o ensinamento de Aires Fernandino Barreto⁸⁷ *“conceituar o que seja urbano por diferenciação daquilo que seja rural é missão da lei complementar. Se o Município pode dizer o que é urbano, haveremos de admitir que a União pode dizer o que é rural. Ora, forçosamente, de conceitos diversos surgirão conflitos, parece-me legítimo que a lei complementar, desde logo, trace seu marco divisório.”*

Reafirme-se: os municípios seguem autônomos para fixarem os seus perímetros urbanos, que, aliás, poderão ser contínuos ou descontínuos; porém, para efeito de incidência do IPTU, *urbano* será considerado o imóvel localizado em área que seja servida por pelo menos dois dos melhoramentos, construídos ou mantidos pelo Poder Público, indicados no § 1.º do art. 32 do CTN⁸⁸.

O ente que não fizer com que a norma fixadora do IPTU subsuma-se àquela do Código Tributário Nacional, ou ver-se-á diante de zona rural e o imóvel (a propriedade ou a posse de) nele localizado sofrerá a incidência do ITR, de competência da União, ou, ao menos, poderá ver questionada a sua incidência.

Como ressonância do princípio da autonomia municipal, o legislador do CTN escreveu no § 2.º do artigo 32, *in verbis*, que

⁸⁷ Aires Fernandino Barreto, Impostos sobre a Propriedade Imobiliária, Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 15, n. 58, p. 231, 4º. Trim. 1991.

⁸⁸ “CTN, art. 32 (...) - par. 1º. (...) I – meio fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II – abastecimento de água; III – sistema de esgotos sanitários; IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.”

"a lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constante de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior."

Os imóveis localizados nas áreas consideradas urbanizáveis ou de expansão urbana não sofrerão, todavia, a incidência do IPTU, podendo sofrer a do imposto da União, que grava a propriedade rural, o ITR.

É que, apenas para realçar, diferentemente do IPTU, nos termos das disposições constantes no § 1.º do art. 32 do CTN, no caso do ITR não basta objetivamente a localização do imóvel fora do perímetro urbano do Município, na medida em que a composição de sua base de cálculo, para viabilizar o *quantum debeat*, leva em consideração não só a dimensão e o valor da terra nua, mas também, a área aproveitável, ou seja, aquela passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aqüícola ou florestal (Lei nº 9.393/96).

6. ASPECTO PESSOAL POSSÍVEL DO IPTU.

O denominado aspecto ou critério pessoal da norma tributária, destacado abstratamente do fato tributável realizado pela pessoa sujeito da imposição que será exigida pela pessoa política titular da competência (indelegável) para criar o imposto, permite surpreender os sujeitos que irão freqüentar os pólos ativo⁸⁹ e passivo da relação jurídica tributária⁹⁰.

É bem verdade que o legislador infraconstitucional poderá indicar outro sujeito, vinculado ao fato, que, como responsável, responderá pelo dever jurídico em substituição ao destinatário constitucional tributário (art. 128 do CTN).

Mas, no propósito de extrair das regras da Constituição uma matriz do IPTU, não refogem ao exegeta as coordenadas de quem poderá ser, inicialmente, sujeito ativo e sujeito passivo.

É evidente que também aqui o legislador haverá de lançar mão da relação jurídica, como a síntese instrumental que tem por objeto a satisfação da prestação pecuniária cometida a um como detentor de um direito subjetivo e a outro como aquele a quem incumbe o dever de realizá-la.

Geraldo Ataliba ensina que o “aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade (...) que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato impositivo e por força da lei, em

⁸⁹ Art. 119 do CTN: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

⁹⁰ Art. 121 do CTN: “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único: O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – *contribuinte*, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – *responsável*, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.”⁹¹

6.1. SUJEITO ATIVO POSSÍVEL.

Sujeito ativo é aquele titular da capacidade de exigir o pagamento do tributo. “O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, no direito brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada, se bem que não vejamos empecilho técnico de que seja uma pessoa física.”⁹²

O termo exigência aponta para a consecução dos atos administrativos (lançamento, imposição de multa, fiscalização, exigência do cumprimento de obrigações acessórias, notificação da prática de crime contra a ordem tributária, inscrição em dívida ativa, etc.) e judiciais (aforamento de medida cautelar fiscal que torne indisponíveis bens visando assegurar bom êxito na execução, execução fiscal, etc) tendentes ao percebimento do objeto da obrigação tributária, o dinheiro.

Desprende-se da norma constitucional tributária que o sujeito ativo do IPTU será o município que o instituir ou ainda o Distrito Federal, por obra e força do disposto na parte final do art. 147 da CF, que diz caber a este ente federado os impostos municipais.

É o município quem, instituindo o imposto que venha gravar a propriedade ou atributo outro desta, integrará o pólo ativo da obrigação tributária. Disso decorre que outra pessoa política de direito constitucional interno não poderá assumir essa posição, sequer por delegação, em respeito ao princípio constitucional implícito da indelegabilidade da competência legislativa tributária, realçado pelo art. 7º do CTN.

6.2. SUJEITO PASSIVO POSSÍVEL.

⁹¹ Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed., 4ª tiragem, Malheiros Editores, 2003, p. 80.

Inegavelmente há na Constituição um destinatário que sofrerá o impacto da norma criadora do IPTU. Aquele ao qual esta imporá o dever de adimplir com o pagamento do imposto. O sujeito passivo, o contribuinte.

É saudável a advertência de Ataliba, sempre atual, no sentido de que “o sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o ‘destinatário constitucional tributário’ (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, § 1º)”.⁹³

Expressando a Lei Maior que o imposto grava a propriedade de imóvel predial ou territorial urbano (o fato de alguém ser proprietário), inequivocamente o encargo tributário caberá aquele que for o detentor da propriedade.

Sem dúvida que esse raciocínio é válido também para as hipóteses encampadas pelo termo propriedade (posse, domínio útil, enfiteuse, direito de superfície). Vale dizer: a lei municipal poderá indicar como sujeito passivo o posseiro, o detentor do domínio útil, o enfiteuta, o usufrutuário, o superficiário, etc.

A lei municipal terá assim um amplo leque para alocar inúmeros sujeitos na polaridade passiva da relação jurídica que surdirá à luz com o acontecimento do fato imponible, em consonância com a materialidade do tributo realçada neste estudo.

⁹² Paulo de Barros Carvalho, Fundamentos Jurídicos da Incidência, 2ª ed., Editora Saraiva, 1999, p. 149.

⁹³ Geraldo Ataliba, Hipótese..., pág. 80.

7. ASPECTO QUANTITATIVO POSSÍVEL.

Pondo-se de lado os impostos vocacionados para atuarem com foros de extrafiscalidade, como, por exemplo, o imposto sobre a importação de bens, outras espécies de tributo existem (como o IPTU) que tem como objetivo fazer derivar parte da riqueza produzida, acumulada ou consumida pelas pessoas (físicas ou jurídicas) para o tesouro público, com vistas a resgatar despesas públicas que, em última instância, deverão satisfazer as necessidades públicas.

E isso vai se dar através de operação ditada pela norma, contrapondo-se a base de cálculo e alíquota. Essa a fórmula possível que trará como resultado o montante que deve ser pago a título de tributo.

Segundo Paulo de Barros Carvalho⁹⁴, *“no elemento quantitativo estarão presentes os fatores de composição do valor pecuniário, que a de ser, necessariamente, o objeto da prestação. Repousa aqui o sainete próprio da categoria obrigacional, em face das demais relações tributárias, de modo que o grupo de indicações que o intérprete obtém, na leitura atenta dos textos legais, e que lhe torna possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamo de elemento quantitativo do fato jurídico tributário. Invariavelmente virá explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota”*.

Não é sem razão a utilização, pelo legislador constituinte, invariavelmente das palavras instituir ou majorar e cobrar ou arrecadar. O objeto da obrigação tributária é o dinheiro e essa constatação emerge do texto constitucional.

⁹⁴ Fundamentos..., p.169.

Com o IPTU não é diferente. É tributo, da espécie imposto, de caráter tipicamente fiscal. Visa abastecer os cofres públicos dos Municípios e do Distrito Federal.

Enleado pelos princípios da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF) e da proibição da utilização do tributo com efeito de confisco (inciso IV, art. 150 da CF), somados às regras da progressividade fiscal (§ 1º do art. 156 da CF) e extrafiscal (II, § 4º, 182 da CF), só será possível o exercício da ação de tributar por meio do IPTU, dentro de critérios de razoabilidade e que não venha a retirar do sujeito passivo o seu direito à propriedade ou posse ou domínio útil. Portanto, uma parcela (alíquota) da riqueza acumulada (valor da propriedade, ou da posse, ou do domínio útil, etc. – base de cálculo), e esta, serão os elementos do critério quantitativo que se desprende do texto da Lei Maior.

8. BASE DE CÁLCULO POSSÍVEL.

A base de cálculo é a grandeza econômica instalada no critério quantitativo da norma tributária e, dentre inúmeras funções, como a de estabelecer a discriminação das espécies tributárias (§ 2º do art. 145 e inciso I do art. 154, ambos da CF), associa-se à alíquota para indicar o valor do tributo a ser pago.

Nessa linha e para o imposto de que aqui se trata, a base de cálculo deverá corresponder ao valor do imóvel, predial ou territorial.

Quando se afirma, a partir do texto constitucional, que a base de cálculo deverá ser (indicativo para a edição da lei) o valor do imóvel, a expressão “valor do imóvel” é o resultado da sua *situação física* (edificado/não-edificado; novo/velho; padrão luxo/fino/popular; pequeno/grande), mais a sua *destinação* (residencial/comercial/industrial) e ainda aliada com a sua *localização* e os serviços públicos que o atendem (centro/bairro da cidade). A base de cálculo possível é o valor venal do imóvel.

8.1. FUNÇÕES E ELEMENTOS INTEGRATIVOS DA BASE DE CÁLCULO.

Salientou-se que a base de cálculo é a grandeza econômica instalada no critério quantitativo e, dentre inúmeras funções, como a de estabelecer a discriminação das espécies tributárias, associa-se à alíquota para indicar o valor do tributo a ser pago.

Arremata, dizendo mais, Barros Carvalho⁹⁵: “A base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina,

⁹⁵ Curso, p. 327 e ss.

primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.”

E prossegue esse autor: “A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três linhas distintas: a) mediar as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.”

Ao conceber que a base de cálculo é a perspectiva mensurável do critério material da hipótese, Paulo de Barros Carvalho ressalta a sua função de mensurar, de medir as reais proporções do fato, vale dizer, traduzir em grandeza econômica ou financeira disposto abstratamente no critério material da hipótese de incidência, ou descritor da norma. Atrelada a esta função estaria aquela outra, a comparativa, onde a base de cálculo, contraposta ao critério material da hipótese, poderia afirmá-lo (se o critério material apresentar-se obscuro, vago ou ambíguo); confirmá-lo (ao apresentar identidade conceitual com o critério material); ou infirmá-lo (se não guardar qualquer identidade com o critério material da hipótese, e.g., o critério apontar para um tributo vinculado e a base de cálculo trazer elemento absolutamente aleatório à atuação estatal prévia dirigida ao contribuinte).

Sem dúvida que a concepção desse autor foi influenciada pelas lições do saudoso Geraldo Ataliba. Do seu insuperável livro “Hipótese de Incidência Tributária” pode-se realizar reveladora resenha acerca do tema.

Consoante seus ensinamentos, base de cálculo, que preferia nominar “base imponível”⁹⁶, se apresenta como uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*. Ressalta: “É padrão... ou referência para medir um fato tributário.”

⁹⁶ Hipótese de Incidência Tributária, p. 108 e ss, 6ª edição, 6ª tiragem, Ed. Malheiros, 2005.

Segundo Geraldo, a base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. Uma grandeza ínsita na h.i. É, por assim dizer, seu aspecto dimensional uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i; é propriamente uma medida sua. Aregoava que o aspecto material da h.i. é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica. A coisa posta na materialidade da h.i. é sempre passível de medição.

Juridicamente, a base imponible é um atributo do aspecto material da h.i., mensurável de algum modo: é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensurável do próprio aspecto matéria da h.i.

Salienta com argúcia que um estado de fato pode ter diversos atributos mensuráveis; a base imponible estabelecida pelo legislador pode considerar somente um ou alguns e não necessariamente todos.

Para esse autor, afigura-se evidente a posição central da base de cálculo pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência.

E remata: *“Tão importante, central e decisiva é a base imponible que se pode dizer que – conforme o legislador escolha uma ou outra – poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie e subespécie tributária.”*

Influenciado pelo jurista espanhol Juan Ramallo Massanet e por Aires Barreto, Geraldo Ataliba empreende a diferenciação entre base de cálculo e base calculada. A propósito de perfilharmos, na esteira do que escreveu Augustin A. Gordillo, o entendimento de que as classificações no direito são úteis ou inúteis, é inegável que esses conceitos auxiliarão no arremate deste empreendimento.

A *base calculada* resulta da aplicação concreta da base imponible. Aires Barreto a conceitua como “o resultado expresso em moeda da aplicação do critério

abstrato”. Já *base de cálculo* é um conceito legal de tamanho; base calculada é magnitude concreta, é a precisa medida de um fato.

Mas Aires Barreto, conquanto essencialmente não divirja das conclusões a que chegaram Barros Carvalho e Ataliba, dissente das premissas que aqueles lançam acerca da natureza da base de cálculo.

Disserta:

“ ...sem embargo da logicidade jurídica dessa postura, parece-nos controversa a asseveração de ser a base de cálculo uma perspectiva dimensível da hipótese de incidência. É indubitoso ser a hipótese de incidência a descrição abstrata de um fato suscetível de tributação. Dizer pois que a base de cálculo é a perspectiva mensurável da hipótese significa afirmar ser aquela aparência do aspecto dimensível do abstrato. Ora, a característica do abstrato é exatamente a representação à qual não corresponde nenhum dado sensorial ou concreto. A abstração limita-se a expressar uma qualidade ou característica separada do objeto a que pertence (ou está ligada). Logo não se pode medir o abstrato.”

E conclui:

“Calha melhor, por isso, conceituar base de cálculo como o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário...com efeito a expressão base de cálculo significa “fundamento para cálculo”, “origem para cálculo” ou “apoio para cálculo”. Equivale a “critério para medir”, ou a “padrão para avaliar”...é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários.”

Não obstante a dissensão apresentada, certo é que a base de cálculo, que deve constar como previsão expressa nas leis instituidoras dos tributos, deve conter abstratamente elementos que possam, uma vez submetidos à composição com a alíquota, resultar no tributo a ser pago pelo contribuinte.

Sem dúvida que a previsão normativa da base de cálculo não se confunde com a sua concreção, que se dará através do ato administrativo de lançamento praticado pela autoridade pública encarregada de administrar o tributo ou privativo do contribuinte, na consecução do que o legislador do CTN chamou de “lançamento por

homologação”; por isso a relevância do didatismo da diferenciação “base de cálculo” e “base calculada”.

A submissão, todavia, da regra que descreve a base de cálculo e do ato de solidificação, veiculador da norma individual e concreta do tributo, aos cânones da estrita legalidade, é irrefragável.

8.2. BASE DE CÁLCULO DO IPTU (POSSÍVEL).

Compete a lei complementar, nos termos da alínea “a”, do inciso III do art. 146

O artigo 33 do Código Tributário Nacional estabelece, fazendo estribilho às normas constitucionais:

*“Art. 33. A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.
Parágrafo Único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.”*

Viu-se que a regra padrão de incidência derivada da Constituição aponta para o valor do imóvel como possível base de cálculo do IPTU. A lei complementar, nesse sentido, exerceu adequadamente a competência que lhe foi atribuída pelo legislador constituinte, buscando indicar aos legisladores municipais (e do Distrito Federal) a grandeza econômica passível de sofrer a incidência tributária desse imposto: o valor venal dos imóveis.

Mas o que se deve entender por valor venal?

Segundo Kiyoshi Harada⁹⁸, *“valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda, à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis”*.

Aliomar Baleeiro⁹⁹ ensina que *“valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis...”*

E a quase unanimidade dos doutrinadores trilham caminho idêntico:

“valor venal...é o valor normal que qualquer bem comercial obtém no mercado. A seu turno, valor venal do imóvel nada mais é do que espécie desse gênero, e como tal não foge às regras que ditam a apuração dos demais valores venais”. (Ives Gandra da Silva Martins¹⁰⁰)

“Por valor venal haver-se-á de entender o valor pelo qual o imóvel pode ser negociado no mercado imobiliário. Para o fim de lançamento do imposto, referido valor deve ser definido pela Administração Municipal.” (Pedro Roberto Decomain¹⁰¹)

⁹⁸ IPTU – Aspectos Jurídicos Relevantes, Ed. Quartier Latin, p. 349.

⁹⁹ Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 11ª edição, p. 249.

¹⁰⁰ Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 2000, p. 727.

¹⁰¹ Anotações ao Código Tributário Nacional, Ed. Saraiva, p. 127.

“valor venal é o valor de venda do bem imóvel se fosse posto à venda, determinado pelo Município”. (Sérgio Pinto Martins¹⁰²)

Não se nega a dificuldade que têm as administrações municipais em fixar individualmente, mediante análise anual de cada imóvel, a base de cálculo do IPTU. Essa dificuldade, é cediço, se agiganta na proporção direta do crescimento da população e decorrentemente do número de imóveis.

Cada vez mais os municípios recorrem a alternativas científicas e técnicas para conseguirem firmar, da forma mais real possível, o valor venal do imóvel, que irá servir de base de cálculo do IPTU.

Uma dessas técnicas, que em si envolve métodos científicos e cálculos complexos, informada em muitos casos por regras e procedimentos da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, é conhecida como planta, pauta ou tabela de valores. Os métodos, apenas para exemplificar, para se obter a avaliação e, portanto o valor venal do imóvel são inúmeros, como o comparativo direto de dados de mercado, método involutivo, método da renda, método evolutivo, método para identificar o custo de um imóvel, método da quantificação do custo, método comparativo direto do custo, etc.

A alternativa dos municípios de utilizarem as plantas de valores para a indicação do valor venal do imóvel, de resto como comanda o princípio da estrita legalidade tributária, só será possível com a fixação na lei municipal instituidora do IPTU não apenas da previsão de que essa será a base de cálculo, mas dos critérios de como atingi-la por ocasião do lançamento.

Por palavras outras, a lei ordinária municipal que desenhar o arquétipo de incidência do IPTU, apontando a matéria sobre a qual incidirá o imposto, em que espaço e tempo, além de indicar os sujeitos da relação jurídico-tributária que se instalará assim que suceder, no mundo dos fenômenos, a previsão abstrata da hipótese, indicará, com a alíquota, a base de cálculo, que deverá ser o valor venal do imóvel. Como “valor venal” não se apresenta preciso, comportando certa dose de

vagueza (qual o real valor venal?), a lei deverá, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária, exibir os critérios que serão utilizados pelo administrador para alcançar, através do ato de lançamento, a base de cálculo do imposto.

Misabel Derzi, em nota da obra de Aliomar¹⁰³, explica essas circunstâncias: *“Como é tarefa difícil para a Administração, em um tributo lançado de ofício, como é o caso do IPTU, avaliar a propriedade imobiliária de milhares de contribuintes, medidas de simplificação da execução da lei têm sido tomadas pelo Poder Executivo. Uma dessas medidas são as plantas ou tabelas de valores, que retratam o preço médio do terreno por região ou o preço do metro quadrado das edificações, conforme padrão construtivo, portanto o valor presumido do bem.”*

8.3. A ATUALIZAÇÃO ANUAL DA BASE DE CÁLCULO DO IPTU E O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

A base de cálculo do IPTU deverá ser o valor venal do imóvel. A lei deve descrever os critérios e métodos para indicação do valor venal por ocasião do lançamento, que ocorrerá a cada ano.

Dessarte, afigura-se inaceitável a afirmação de que a fixação do valor venal nas plantas de valores por decreto ou qualquer outra espécie normativa infra legal infringe a estrita legalidade. Os atos sublegais, normativos ou não, no *iter* procedimental de identificação do valor venal dos imóveis, para a consecução do lançamento, na hipótese em que a lei instituidora do tributo, mais que dizer que o valor venal deverá ser a base de cálculo do IPTU especificou os critérios para atingi-lo, subsumem-se à lei e, como tal, apenas concretizam o comando abstrato da norma que apontou qual, como e de que modo se pode encontrar o valor venal do imóvel, a base de cálculo do imposto.

¹⁰² Manual de Direito Tributário, Atlas, 2002, p. 283.

¹⁰³ Ob. cit. p. 249.

Nesse caso, pouco importa o resultado: se o valor do imóvel no ano presente é inferior ou superior ao adotado no ano anterior e, se superior, se ultrapassa ou não a variação monetária aplicada ao valor do último lançamento.

Não tem sido esta, todavia, a interpretação que o Poder Judiciário e grande parte da doutrina têm emprestado ao assunto.

O Superior Tribunal de Justiça chegou a editar súmula, a de n. 160, que estabelece: *“É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”*

Por seu turno o Supremo Tribunal Federal, firmou interpretação de que *“é vedado ao Executivo Municipal, por simples decreto, alterar o valor venal dos imóveis para fins de base de cálculo do IPTU”*. (AI 450666 AgR/MG; AI 506109 AgR/PR).

Essa postura em grande parte deve ser debitada à circunstância de que não goza de unanimidade a posição aqui defendida de que a lei, na hipótese de não determinar a diligência individual da administração para identificar o valor venal do imóvel de cada contribuinte, deverá especificar os precisos critérios e métodos de que se valerá o administrador para esse desiderato, através das plantas de valores, pena de invalidade da norma.

Essa tomada de posição é justificada de um lado pela vagueza da expressão “valor venal”, não no seu aspecto semântico, mas pragmático, pois o valor de compra e venda de imóvel nem sempre se apresentará consensualmente, daí a necessidade, repita-se, da lei estabelecer um mosaico abstrato, com critérios técnicos para se alcançar a determinação do valor do imóvel; de outro lado, permitirá aprimorar a dialética administrativa tributária em respeito ao devido processo legal e a ampla defesa dos contribuintes.

De outro vértice, a edição da aludida súmula do STJ, que tem conduzido o entendimento de muitos doutrinadores, foi fruto de sincretismo que se estabeleceu na exegese dos §§ 1º e 2º do art. 97 do CTN¹⁰⁴.

De efeito, ainda quando o município tenha apenas estabelecido na lei criadora do IPTU que a base de cálculo deverá ser o valor venal do imóvel, sem mais especificar, e a partir do segundo ano de lançamento proceder a administração à atualização de acordo com a planta de valores, não estará, por óbvio, “modificando” a base de cálculo do imposto. Ela segue sendo a mesma: o valor venal do imóvel, vale dizer, valor de venda e compra no mercado, não se podendo aplicar, no caso, o disposto no § 1º do art. 97 do CTN, que permitiria considerar tal situação como majoração, exigindo como indispensável a lei para sua fixação. A alteração do valor venal (para menos ou para mais) de um para outro ano não se subsume à expressão “*modificação...que importe em torná-lo mais oneroso*”. A base de cálculo continua sendo o valor venal, influenciado pelas circunstâncias, intrínsecas ou extrínsecas, que permitiram individualizar o real valor de mercado do imóvel.

Igualmente, parece que a interpretação do § 2º do art. 97 do CTN não tem sido a mais sistemática para a hipótese do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Com base nesse dispositivo legal existem doutrinadores e julgadores sustentando que, pertinente ao IPTU, a correção monetária da base de cálculo não é um *plus* e, assim, poderia se operar através de decreto, sem violação à estrita legalidade.

Outros¹⁰⁵ sustentam até que se a “atualização” do valor venal suplantar a variação monetária não poderá ser veiculado por decreto, mas integrar conteúdo de lei.

¹⁰⁴ CTN – “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) - § 1º. Equipara-se à majoração de tributo a modificação de sua base de cálculo, que importa em torná-lo mais oneroso. § 2º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

¹⁰⁵ Como Eduardo de Moraes Sabbag (Elementos do Direito Tributário, 6ª ed., Premier, p. 260) para quem “é mister esclarecer que a simples atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo, com índices oficiais de correção monetária, não implica majoração do tributo, podendo ser

Não se delinea, todavia, esse conteúdo da referida norma quando relacionada ao IPTU.

Em veras, a norma que se constrói a partir do enunciado do § 2º do art. 97 do CTN indica apenas que a atualização monetária da base de cálculo do tributo não constitui majoração e que portanto estaria a prescindir de lei para que se concretize, bastando qualquer espécie normativa infralegal e até mesmo ato administrativo. Nada mais estabelece o referido dispositivo.

Como no caso da identificação do valor venal do imóvel, fixado em lei, não se opera mudança ou qualquer modificação na base de cálculo do IPTU (afastando-se assim a incidência do disposto no § 1º do art. 97 do CTN), se apresenta desnecessária a lei ordinária para estabelecer a base de cálculo concreta do IPTU. Para esse desiderato haverá de ser utilizado o ato administrativo de lançamento, precedido de competente procedimento.

Por isso que a distinção, didática é certo, em base de cálculo e base calculada (pode-se adotar qualquer outro nome, base concreta, base real, etc..), auxilia a compreender e destrinçar esse emaranhado que se encontra armado jurisprudencialmente.

Uma coisa é a previsão legal da base de cálculo, outra, bem diferente, será o ato administrativo – ou procedimento – tendente a definir a base de cálculo do imóvel específico pertencente a determinado contribuinte. Se, na consecução do ato administrativo, precedido ou não de procedimento, houver absoluta adequação aos comandos da norma, vale dizer, do administrador perseguir o valor venal tal como abstratamente previsto, a variação desse, de um ano para outro, não implica em modificação da base de cálculo e, também, nada tem que ver com a variação monetária, que é informada por elementos aleatórios à sua estatuição.

feita por meio de decreto, a teor do par. 2º do art. 97 do CTN. Porém, se o decreto se exceder em relação aos índices oficiais, o excesso, e só ele, será declarado indevido, haja vista violar-se o Princípio da Legalidade Tributária...”

Diga-se com Aires Barreto¹⁰⁶: “Sendo a expressão valor venal extremamente abstrata, é razoável – e até necessário – que a lei esclareça o conteúdo base de cálculo, referindo elementos mais explícitos, aclaradores do que seja valor venal. (...) Pode ocorrer que a lei disponha: ‘por valor venal se entende o maior preço alcançado, segundo as condições usuais de mercado’, ou ‘valor venal é o preço médio encontrável no mercado imobiliário’. Ora, se dispuser a lei nesta última conformidade, regulando a própria essência da base de cálculo em abstrato, a alteração de ‘valor venal é o preço médio’ para ‘valor venal é o maior preço’, importará, neste caso, alteração da base de cálculo.”

Em continuidade, citando Gilberto Ulhôa Canto e Fábio de Sousa Coutinho, finaliza seu raciocínio: “Se... a lei estabelecesse parâmetros suficientemente claros, rígidos e firmes, com base nos quais o Executivo apenas quantificasse, em cada ano (até levando em conta a desvalorização da moeda), o que o artigo 97, par. 2º, já conceitua como não constituindo majoração da base de cálculo, não nos parece que houvesse qualquer ilegalidade de procedimento se o Executivo, aplicando os parâmetros legais com acerto e fidelidade, apenas indicasse o valor venal de cada imóvel para ser usado como valor venal da base de incidência do tributo.”

Não por outro motivo Geraldo Ataliba, em artigo publicado na Revista de Direito Tributário 7-8/54, escreveu:

“...a planta de valores: - é ato simplesmente declaratório; não atribui valor a nenhum imóvel, mas revela, espelha o valor que nele existe – não altera, por isso, a lei, não excedendo o limite que nela se contém; além do mais a idéia de planta é...ato de execução da lei. Ato privativo, por sua natureza, do Executivo; não altera a lei, mas dispõe no sentido de sua fiel execução... vê-se que não é só razoável como até prudente e necessário que o Executivo fixe em decreto plantas genéricas de valores, a serem aplicadas pelos atos individuais do lançamento, como garantia da objetividade dos direitos, exclusão de qualquer subjetivismo e evitação do arbítrio.”

Em franca síntese, Elizabeth Nazar Carrazza¹⁰⁷, salienta:

¹⁰⁶ Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, 2ª Edição Revista, Max Limonad, p. 143/147.

¹⁰⁷ Ob. cit. P. 73.

“No caso do IPTU, sua base de cálculo deve – por injunção constitucional – referir-se, de algum modo, à propriedade do imóvel urbano, neste ponto, a lei municipal que considera base de cálculo do imposto em exame, o valor venal do imóvel.

Esta é a base de cálculo, em abstrato, do IPTU.

Sua base de cálculo em concreto é o valor venal (efetivo) que, ano a ano, o imóvel urbano tem.

Evidentemente, a apuração, ano a ano, do real valor de mercado do imóvel urbano não implica em aumento ou modificação de sua base de cálculo, nem está subordinada simplesmente aos índices de correção monetária.

Se o contribuinte entender excessiva a base de cálculo do IPTU, ele tem o direito subjetivo de recorrer ao Judiciário a fim de que este decida se a Administração Pública agiu ou está agindo bem, na aplicação da lei tributária ao caso concreto.”

O valor venal do imóvel é a base de cálculo do IPTU. Essa a previsão que deve vir expressa na lei municipal criadora do tributo, consistente na denominada base de cálculo abstrata.

A lei municipal deverá estabelecer – questão de *lege ferenda* – os critérios para que o administrador possa, na confecção da planta genérica de valores ou pauta de valores – para a hipótese sempre presente e possível de não se conseguir efetivar a avaliação individual de cada imóvel do sujeito passivo – promover a aferição do valor venal o mais próximo possível do “valor venal real”. Esse ato administrativo consiste no que Aires Barreto denominou base calculada, ou base de cálculo concreta.

É certo que sempre que o valor venal apontado na planta genérica de valores não coincidir com o valor de compra e venda do imóvel no mercado, poderá o contribuinte apresentar impugnação, requestando até a confecção de prova pericial, em atenção ao princípio da ampla defesa e do devido processo legal, para se encontrar o que se supõe ser a real base de cálculo.

Impende ressaltar, no entanto, que o ato de lançamento precedido de competente procedimento que fixou o valor venal do imóvel através das denominadas plantas genéricas de valores – portanto a base de cálculo concreta do IPTU -, ainda que este venha a ser superior ao do ano anterior com acréscimos de índices inflacionários, não implica em *modificação* e mesmo *majoração* (§§ 1º e 2º do art. 97 do CTN) a desafiar a edição de lei, conquanto, informe-se uma vez mais, não seja essa a postura que tem sido adotada pela jurisprudência brasileira.

Essa perplexidade causada pela exigência de lei para aprovar a planta genérica de valores, em última instância a base de cálculo concreta do imposto predial e territorial urbano, a cada ano, como parte do procedimento de lançamento, levou alguns autores¹⁰⁸ a proclamar a necessidade de alteração da modalidade de lançamento para o IPTU, que deixaria de ser por ofício e passaria a ser por declaração ou homologação.

Sim, porque ninguém aceita em relação aos demais impostos que a base de cálculo, já prevista na lei que desenhou o arquétipo de incidência, seja novamente disposta por lei, e sempre uma vez mais a todo instante em que se estiver na iminência da edição do ato de lançamento, por que então exige-la apenas para o IPTU? Seria o IPTU o único tributo a exigir a presença anual de nova lei para se proceder ao lançamento, sem a qual não poderia se tocar no valor da base de cálculo mesmo que reconhecidamente alterado pelas circunstâncias fáticas de momento? A resposta transparece evidente. Constitui um sem-sentido lógico exigir anualmente lei, sempre que houver alteração positiva do valor da base de cálculo do imposto imobiliário urbano acima da inflação no período, para se proceder ao lançamento do imposto.

Em suma, não afronta, não fere, não malbarata o princípio da estrita legalidade tributária, a fixação da base de cálculo do IPTU através de lançamento respaldado em planta genérica de valores, se esta nada mais é do que parte do processo de positivação da norma individual, que venha a se subsumir à previsão abstrata da lei instituidora do IPTU e que elegeu, em obediência à norma geral, o valor venal do imóvel como base de cálculo desse imposto municipal.

¹⁰⁸ "...a solução que nos parece viável, é a alteração da espécie de lançamento. Tributos cobrados em massa, que dependem da apuração complexa de valores, não podem depender de lançamento de ofício. Ao contrário. O lançamento por declaração ou homologação são uma alternativa para a aplicação das leis em massa, à qual tem recorrido o legislador em outros tributos, como no imposto territorial rural, no imposto de renda, nos impostos sobre operações de circulação e prestação de serviços, etc." – Comentários de Misabel Derzi, ob. cit., p. 252.

9. ALÍQUOTA POSSÍVEL.

Forçosamente o imposto que recai sobre o fato de alguém ser proprietário, possuidor ou titular de domínio útil relativamente a imóvel etc., cuja base de cálculo deverá ser o valor venal deste, exige que a alíquota, parte ou cota, se apresente em forma de percentual, a conhecida alíquota “ad valorem” (em função de um valor), conceito que se contrapõe ao de alíquota “ad mensuram” (em função de uma unidade de medida).

Em nota de rodapé Roque Carrazza¹⁰⁹ acentua: “*a alíquota, em suma, é um dos elementos essenciais do tributo, sem a qual não será possível determinar o quantum debeatur, razão por que deverá sempre estar prevista em lei formal*”.

A alíquota será efetivamente fixada, por lei, em percentual, pelo legislador municipal ou distrital, podendo ser progressiva e seletiva, como se verá, tomando-se em linha de consideração os princípios que demarcam a tributação, especificamente neste caso o do não-confisco e o da capacidade contributiva.

¹⁰⁹ Curso..., p. 449.

10. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL URBANA E IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL URBANA E SUAS BASES DE CÁLCULO. MAIS DE UM IMPOSTO?

Vimos que o imposto imobiliário de competência municipal incide sobre o fato de alguém ser proprietário, possuidor ou detentor de domínio útil de imóvel urbano. Porém a dicção constitucional menciona as palavras “predial” e “territorial”. Surge a pergunta: trata-se de impostos diferentes?

Valéria Cristina Pereira Furlan escreveu que seriam seis as hipóteses de incidência do IPTU, a saber: *“a conduta humana de se ter o domínio útil do terreno urbano, o domínio útil de prédio urbano, a posse de terreno urbano, a posse de prédio urbano, a propriedade predial e a propriedade territorial urbana”*.¹¹⁰

Também Roque Antonio Carrazza admite que, sob a rubrica IPTU, é possível encontrar dois impostos: um que grava a propriedade predial e outro incidente sobre a propriedade territorial urbana¹¹¹.

A partir do texto constitucional pode-se surpreender como resultado do raciocínio exegético tanto um como outro entendimento, ou ainda um terceiro. Nos limites da outorga constitucional, pode, o legislador municipal, eleger, como admitido em relação à palavra propriedade, tanto uma hipótese de incidência abrangente das duas situações, quanto duas, ou mesmo seis. Tecnicamente há um imposto que poderá, no complemento do verbo do critério material da hipótese ter uma, duas ou mais disposições abrangentes das realidades de ser a propriedade, ou a posse ou mesmo o domínio útil predial ou territorial.

Sem dúvida, porém, que da opção que fará o legislador acerca do preenchimento da materialidade do imposto decorrerá a correlação simétrica da base de cálculo. Explica-se: devendo ser a base de cálculo a perspectiva dimensível do critério material da hipótese de incidência, o preenchimento desta com a opção

¹¹⁰ Valéria Cristina Pereira Furlan, *Imposto Predial e Territorial Urbano*, Malheiros Editores, São Paulo, 2000, p.63.

¹¹¹ Roque Antonio Carrazza, *Impostos Municipais*, RDT, São Paulo, ano 14, n. 52, p. 153.

exercida pelo legislador municipal conduzirá na eleição da base de cálculo respectiva, para a validade intrínseca do tributo.

Daí admitir-se a possibilidade, já adotada por alguns municípios brasileiros, em tributar a propriedade como predial e territorial a um só tempo. Num contexto em que se conjugam normas de postura, adequado uso do imóvel nos termos do plano diretor em atenção à função social da propriedade, pode se adotar para o mesmo imóvel tanto a base de cálculo do imposto predial e sua correspondente alíquota e a base de cálculo do imposto territorial, com a alíquota que assinalar a lei, formulando-se o cálculo do imposto como o resultado dessa operação fragmentada, na concreção que se realiza com a norma individual, no caso o ato de lançamento.

Muitos, porém, registre-se, não aceitam essa forma de cálculo do imposto, como Sacha Calmon para quem “não é possível distinguir o edifício do solo onde construído para daí extrair dois lançamentos, muito menos contra sujeitos passivos diversos (...) Não é possível seccionar o prédio do solo onde é edificado para fins fiscais”¹¹².

¹¹² Sacha Calmon Navarro Coelho, *Do Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*, SP, Saraiva, 1982, p. 139.

Ademais, diga-se com Elizabeth Nazar Carrazza¹¹⁶,

"Não existe igualdade tributária sem que se respeite a capacidade econômica do contribuinte. Os fatos-signos presuntivos de riqueza devem, o quanto possível, ser tributados de modo idêntico...Essa proporcionalidade... deve ser entendida como sujeição a uma alíquota maior. Assim, só atende ao princípio em análise, se atingida através da progressividade do imposto."

Diversamente do que se sustentou à luz da outorga de competência legislativa tributária e do dever de repartição das receitas auferidas através de impostos (transferências correntes), de que o exercício da competência criadora dos tributos não se consubstancia numa faculdade (permitido sim e permitido não), mas numa obrigatoriedade, como acontece com o IPTU, a progressividade fiscal é uma *possibilidade*. A redação do § 1º e inciso I do art. 156 assim estabelece ao utilizar o termo "poderá".

Significa que, enredado pelos princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade, o legislador municipal que pretender imprimir ao IPTU a técnica da progressividade fiscal "*em razão do valor do imóvel*" haverá de necessariamente estabelecer uma planta de valores, precedida de um Plano Diretor (obrigatório para os Municípios com mais de vinte mil habitantes – § 1º do art. 182 da CF), para que as alíquotas diferenciadas (progressivas) sejam estabelecidas não apenas em relação ao valor do imóvel, mas também em face da localização e uso do imóvel, uma vez que a norma do art. 156 da CF, ao encetar os incisos I e II do § 1º, utiliza o conjuntor "e", levando a considerar que é permitida a adoção da progressividade fiscal em função do valor do imóvel, porém de acordo com a sua localização e utilização (seletividade).

11.2. SELETIVIDADE.

Derivada de seleção, ato ou efeito de selecionar, a palavra *seletivo* é empregada pelo legislador constitucional no inciso I do § 3º do art. 153, e no inciso

¹¹⁶ IPTU e progressividade, Ed. Juruá, 1992, p. 55.

III do § 2º do art. 155, ambos da CF. Todavia, tanto numa previsão quanto na outra a seletividade tem por norte a essencialidade ou do produto ou da mercadoria e dos serviços.

A essencialidade dos produtos industrializados ou das mercadorias e dos serviços é que permitirá a adoção de alíquotas diferenciadas, para efeito do IPI e ICMS, respectivamente.

A par de não adotar redação semelhante, o legislador da EC 29/2000, dispôs no inciso II do § 1º do art. 156 que o IPTU poderá ter alíquotas diferentes em função da localização e do uso do imóvel, critérios estes de seleção.

Para Hugo de Brito Machado¹¹⁷ a seletividade

"pode ser entendida como a qualidade do tributo que seleciona, que discrimina, que o faz elemento de seleção ou de discriminação. Essa seleção, ou discriminação, em princípio pode ocorrer em razão de diferentes critérios. Seja qual for o critério haverá sempre seletividade."

Assim, imóveis que objetivamente são iguais, de mesmo padrão e mesma metragem e, por isso, sofreriam a incidência do imposto com mesma alíquota, poderão ser tributados diferentemente, com alíquotas maior ou menor, em decorrência de sua utilização (residencial, comercial ou industrial) ou localização (região da cidade em que se encontra).

Essa seletividade, que radica na utilização e localização do imóvel, não tem o efeito sancionatório por não fazer, por exemplo, o proprietário, com que seu imóvel cumpra a função social, como determinado no plano diretor. Disso cuidará a progressividade extrafiscal do art. 182 da CF. A seletividade que implica na proporção, para menos ou para mais, da alíquota progressiva, nada diz com sanção, mas sim com dados objetivos de localização e uso.

¹¹⁷ Progressividade e Seletividade no IPTU, obra IPTU Aspectos Jurídicos Relevantes, Ed. Quartier Latin, 2002, p.247.

E a localização e o uso do imóvel, para efeito de aplicação da alíquota progressiva do IPTU, estão diretamente relacionados com os serviços públicos disponibilizados pela municipalidade, atuando nesse caso como pano de fundo o princípio da capacidade contributiva.

12. PROGRESSIVIDADE E EXTRAFISCALIDADE.

O § 1º do art. 156 da Constituição Federal, ao prescrever a possibilidade da progressividade fiscal, ressalva que esta se põe “sem prejuízo da *progressividade no tempo* a que se refere o artigo 182, par. 4º, II, ...”.

Acentua Elizabeth Carrazza¹¹⁸:

Uma vez incorporado o princípio da função social da propriedade, pelo Texto Constitucional, o proprietário do bem passou a sofrer limitações relativas ao seu uso. O direito de propriedade, que se considerava, até então, como disciplinado exclusivamente pelo chamado direito privado, passou a ter uma significação pública. Em outros termos, a propriedade privada passou a estar condicionada a uma finalidade, que não de interesse exclusivo do proprietário do bem, mas de interesse de toda a sociedade.

O artigo 182 da CF, que abre o capítulo sobre a política urbana, estabelece que o plano diretor é o instrumento básico de desenvolvimento e de expansão urbana e, reitera-se, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes.

Indaga-se: quando uma propriedade cumpre sua função social? Sempre que se adequar às exigências e requisitos constantes – após amplo debate da sociedade – no plano diretor (CF, art.182, § 2º).

Sem dúvida que a utilização da progressividade no tempo do IPTU é um dos instrumentos de que lançou mão o Constituinte para obrigar o proprietário a dar a seu imóvel destinação compatível com o plano diretor, cumprindo assim, o imóvel, sua função social.

Dispõe o § 4º do art. 182 da CF, que

“é facultado ao Poder Público Municipal, através de 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;

¹¹⁸ Ob. cit. p. 96-97.

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

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

Desafia a adoção da extrafiscalidade a edição de alguns diplomas legais. Extrata-se do dispositivo que não basta para se exigir que um imóvel cumpra a sua função social a confecção do plano diretor, veiculado por lei. Só será possível a aplicação de quaisquer medidas sancionatórias, com esse fim, mediante a edição de *lei específica* para as áreas incluídas no plano diretor. É esse diploma que poderá exigir do proprietário, atendidas as condições da lei federal, que promova o adequado aproveitamento de seu imóvel.

Hodiernamente nada impede a edição de lei municipal com esse conteúdo, situação que não era possível antes da publicação da lei federal de que trata o indigitado parágrafo.

Surdiu à luz, possibilitando a utilização da extrafiscalidade do IPTU, a Lei n. 10.257, de 10 de junho de 2001, que regulamentou os artigos 182 e 183 da CF, conhecida como 'Estatuto da Cidade', estabelecendo diretrizes gerais de política urbana.

No seu art. 5º determina que a lei municipal específica para área incluída no plano diretor poderá estabelecer prazos, através de notificação ao proprietário, averbada em cartório de registro de imóveis, para que faça com que seu imóvel urbano cumpra a função social nos termos do plano diretor, impondo o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios, se se estiver diante de imóvel não-edificado, subutilizado (aproveitamento do imóvel inferior ao mínimo estabelecido no plano diretor) ou não utilizado.

Não cumprindo as determinações do Poder Público municipal, a tempo e modo, este ente federado, mediante lei, poderá adotar para essa situação e

subseqüencialmente, o IPTU progressivo no tempo, através da majoração de alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos (*caput*, art. 7º), não podendo a alíquota fixada num determinado ano ser superior ao dobro da do ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

Se o proprietário ainda assim não der atendimento à determinação do Município, este poderá manter a tributação através da alíquota máxima até que se cumpra o dever imposto (§ 2º, art. 7º) ou proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento através de títulos da dívida pública, previamente aprovados pelo Senado Federal, resgatáveis no prazo de dez anos em prestações anuais, iguais e sucessivas¹¹⁹.

O caráter sancionatório da progressão da alíquota do IPTU no tempo, com vistas a exigir o adimplemento de um dever imposto pela administração, é incontestável.

O propósito não é fiscal, não se busca arrecadar mais. Espera-se um agir do contribuinte no atendimento de posturas administrativas.

Bem por isso, soa exagerado, de plano, aduzir que a regra infraconstitucional regulamentadora do inciso II do § 4º do art. 182 da CF, a Lei n. 10.257/2001, padece de inconstitucionalidade por violar os princípios da autonomia municipal e o que proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco.

As normas veiculadas pelo Estatuto da Cidade, respeitando opiniões em sentido contrário, não violam nem a um, nem a outro os princípios mencionados: *primeiro*, porque, adiante-se logo, não se está a coartar a autonomia Municipal. Note-se que para a adoção da extrafiscalidade do IPTU, com a progressão da alíquota no tempo, deverá o Município (vontade política e administrativa) editar a *lei específica* de que fala o § 4

n. 10.257/2001), e, não há, nem poderia haver, nesse aspecto, qualquer obrigação, mas mera faculdade, em estribilho mesmo ao princípio que consagra a autonomia municipal, portanto, há total preservação de sua autonomia; *segundo*, a natureza jurídica da progressão da alíquota do IPTU no tempo é de sanção, de pena pecuniária, pelo não-cumprimento de um dever que se estabeleceu anteriormente, no bojo de uma relação jurídica que não é tributária, mas administrativa. Assim, não se tratando juridicamente do manuseio de tributo com o efeito de confisco (basta ver que, cumprindo o proprietário a obrigação administrativa, a progressão, que tem um teto, um limite, cessa) não se há cogitar da vedação imposta pelo inciso IV do art. 150 da Constituição Federal¹²⁰; *terceiro*, a alíquota máxima de quinze por cento (pode-se discordar do número) haveria de ser fixada pela União, como diretriz geral aos municípios brasileiros, com o objetivo de coibir excessos. Nem o percentual máximo pode ser considerado, de início confiscatório, inobstante sua natureza de sanção, e tampouco agride a autonomia dos Municípios, como assinalado.

A sustentação da constitucionalidade da Lei n. 10.257/2001 tem por base o seu conteúdo. Mas nem todos pensam assim, pois há aqueles que divisam inconstitucionalidade formal em função do instrumento que introduziu o conteúdo regulamentador dos artigos 182 e 183 da CF, ao menos na parte que trata das alíquotas progressivas no tempo do Imposto Predial e Territorial Urbano.

Para os que professam a inconstitucionalidade formal, a previsão do inciso II do § 4º do art. 182 – IPTU progressivo no tempo – estaria submetida, por se tratar ou de limitação ao poder tributário municipal ou de caso típico de normas gerais de direito tributário, à exigência da alínea “a” do inciso II e inciso III do artigo 146 da CF, que reclama a edição de lei complementar.

¹²⁰ Art. 150. "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco."

CONCLUSÕES

1. Competência legislativa tributária é a aptidão que têm os entes federados – dentre estes os Municípios - para instituírem tributos. Essa atribuição de competência exclusiva auxilia a demarcar a autonomia municipal, conceito que sustenta o princípio federativo.

2. Divisam-se nas normas constitucionais de outorga de competência tributária os possíveis elementos que comporão o arquétipo legal do imposto municipal que grava a propriedade, a posse, o domínio útil, o direito de superfície, a saber: a) o fato de alguém, pessoa física ou jurídica, ser detentor da propriedade, da posse, do domínio útil, ou ainda outro atributo ligado à propriedade; b) no perímetro urbano do Município; c) num dado momento do ano fixado na lei municipal; d) o sujeito ativo será o Município que instituir o imposto e o sujeito passivo deverá ser o proprietário, ou o possuidor, o detentor de domínio útil ou de outro direito real, como o enfiteuta, o fiduciário, etc.; f) a base de cálculo será o valor de mercado do imóvel e a alíquota, uma fração (percentual) desse valor.

3. A interpretação do termo *propriedade* como insculpido no inciso I do art. 156 da Constituição da República Federativa do Brasil a partir da teoria de Hans Kelsen (um empreendimento difícil, dado não se poder ter a pretensão de sintetizar com foros de trabalho arrematado a complexidade de seus ensinamentos, uma vez que para Hans Kelsen o direito nada mais é que o direito positivo, o direito posto, sendo despiciendas para sua compreensão as demais ciências e, nesse diapasão, conhecer o direito significa conhecer as normas jurídicas, que se apresentam hierarquizadas, através de enunciados prescritivos, objetos da descrição a ser empreendida pela ciência do direito e, ainda, na empresa dessa tarefa, conquanto sejam possíveis todas as interpretações) permite ir além do conceito específico de propriedade, ditado pelo próprio ordenamento jurídico vigente, para fixar-se a materialidade do núcleo do imposto municipal que grava essa manifestação econômica, admitindo-se a inclusão de outras manifestações dela (propriedade) derivadas ou convergentes.

4. Em Niklas Luhmann e sua teoria dos sistemas chega-se a idêntica conclusão, visto que em muitos setores, como o da função do direito, os estudos de

imóveis. É um direito real passível de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

9. A possível base de cálculo do IPTU será o valor venal do imóvel. Não infringe o princípio da estrita legalidade tributária a fixação da base de cálculo através de ato infralegal, ainda que, no caso concreto, esse valor seja superior ao resultado decorrente da aplicação de índice de atualização monetária.

REFERÊNCIAS

ARTIGOS

ATALIBA, Geraldo. In *Revista de Direito Tributário*. N.7-7/54.

CARRAZZA, Roque Antonio. Impostos Municipais. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo. ano 14, n. 52, p.153.

HARADA, Kiyoshi. Comentário acerca das decisões do STF sobre a natureza real do IPTU e do ITBI a impedir a progressividade fiscal . *Jus Navigandi*, Teresina, a. 3, n. 32, jun. 1999. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1399>>. Acesso em: 13 jan. 2004.

LIVROS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Mizabel Derzi. São Paulo: Editora Forense, 2003.

BARRETO, Aires Fernandino; MARTINS, Ives Gandra da Silva. A inconstitucionalidade da progressividade prevista na EC n. 29/2000. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.). *IPTU Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2002, p. 44-83.

_____. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 20.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10.ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

_____. *Estructura y función en la teoría del derecho de Kelsen*. Contribución a la

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade*. São Paulo: Editora Juruá, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

_____. *ICMS*. 7.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15.ed. Editora Saraiva, 2003.

_____. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 2.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

COELHO, Fábio Ulhoa, *Para entender Kelsen*, 4.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1998*. Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. *Do imposto sobre a propriedade medial e territorial urbana*. São Paulo: Editora Saraiva, 1982.

CORSI, Giancarlo. ESPOSITO, Elena. BARALDI, Cláudio. *Glosario sobre la teoría Social de Niklas Luhmann*. México: Universidade Iberoamericana, 1996.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Anotações ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.

DINIZ, Maria Helena, *Conceito de norma jurídica como problema de essência*. São Paulo: Editora RT, 1979.

_____. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Direito das Coisas. v.4. 17.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

DÓRIA, Sampaio. *Curso de Direito Constitucional*. 3.ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 1953.

FERNANDES, Cintia Estefania. *IPTU Texto e Contexto*. São Paulo: Editora Latin do Brasil, 2005.

FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Imposto Predial e Territorial e Urbano*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

GOMES, Orlando. *Direitos Reais*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1983.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito das coisas*. 6.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

GONÇALVES, Luiz da Cunha. Tratado de direito Civil. In: *Comentários ao Código Civil Português*

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. v.4. 9.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1992.

_____. *Instituições de Direito Civil*. v.4. 13.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense.

PEREIRA, Lafayette Rodrigues. *Direito das coisas*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 1956.

PORTO, APUD Mário Moacir. Direito de superfície e construção em terreno alheio. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v.191, 1960, p. 152.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. Direito das coisas. v.5, 27.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

SABBAG, Eduardo Moraes. *Elementos de Direito Tributário*. 6.ed. São Paulo: Editora Premier, 2003.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 19.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

VENOSA, Silvio do Salvo. *Direito Civil*. Direitos reais, 4.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

VILANOVA, Lourival. *Lógica Jurídica*. São Paulo: J. Buschavski Editor, 1976.

WALD, Arnaldo. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. v.3. 10.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

LEGISLAÇÃO

BRASIL. Executivo. Decreto nº 22.785, de 31 de maio de 1933. Veda o resgate dos aforamentos de terrenos pertencentes ao domínio da União, e dá outras providências. *Coleção de Lei do Brasil*. vol. 2. p. 469, 1933.

BRASIL. Executivo. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil. *Diário Oficial da União*, de 04/09/1942. p. 1. col. 1. Retificações: *Diário Oficial da União*, de 08/10/1942. p. 1. col. 1. *Diário Oficial da União*, de 17/06/1942. p. 1. col. 1.

BRASIL. Executivo. Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, de 06/09/1946. p. 125. col. 4.

BRASIL. Legislativo. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*, de 11/01/2001. p. 1. col. 1.

BRASIL. Legislativo. Código Civil. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Revogada. Institui o Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. *Diário Oficial da União*, de 04/01/1916. p. 133. col. 1.

BRASIL. Legislativo. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a união, estados e municípios. *Diário Oficial da União*, de 31/10/1966, p. 12.567, col. 4.

BRASIL. Legislativo. Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial da União*, de 06/10/1988. p. 1. col. 1.

BRASIL. Legislativo. Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000. Altera os artigos 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o fim das ações e serviços públicos da saúde. *Diário Oficial da União*, de 14/09/2000. p. 1. col. 1.

BRASIL. Legislativo. Estatuto da Cidade. Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. *Diário Oficial da União* de 11/07/2001. p. 1. col. 1. Retificação: *Diário Oficial da União*, de 17/07/2001. p. 1. col.3.

BRASIL. Legislativo. Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, de 05/05/2000. p. 1. col. 1.

JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 153771 / MG - Minas Gerais. Recurso

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula 724. Decisão em 26 de novembro de 2003. Publicação DJ de 9/12/2003, p. 1; DJ de 10/12/2003, p. 1; DJ de 11/12/2003, p. 1.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 450666 AgR – Minas Gerais. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento: 25/05/2004. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 18-06-2004. pp-00076. vol. 02156-05. pp. 00900.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 361829 - Rio de Janeiro. Recurso Extraordinário. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento: 13/12/2005. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 24-02-2006 PP-00051. VOL-02222-03 PP-00593

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 90183 - São Paulo. Recurso Extraordinário. Relator: Ministro Thompson Flores. Julgamento: 07/08/1979. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ 31-08-1979. PP-06470. VOL-01142-03. PP-00686

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 506109 AgR – Paraná. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 23/11/2004. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ 17-12-2004. pp-00053. vol. 02177-11. pp. 02250.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 190584 – São Paulo. Recurso Especial. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Julgamento: 22/02/2005. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 11.04.2005. p. 208.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 153708 – Rio Grande do Sul. Recurso Especial. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Julgamento: 18/11/2004. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 01.02.2005. p. 463.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgR no Ag 627488 – Minas Gerais. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento. Relatora: Ministra Denise Arruda. Julgamento: 22/03/2005. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ 11.04.2005. p. 187.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 186635 – Amazonas. Recurso Especial. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Julgamento: 08/03/2005. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ 16.05.2005. p. 274.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 160. Publicação DJ: 19/06/1996. p. 21940. RSTJ vol.: 00086. p. 00227. RT vol.: 0073. p. 00174.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 267099 – BA. Recurso Especial 2000/0070300-1. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Órgão Julgador: Segunda Turma. Data do Julgamento: 16/04/2002. Data da Publicação/Fonte: DJ 27.05.2002 p. 152.

BRASIL. Revista dos Tribunais n.164/793 e 86/423.

BRASIL. Revista Forense n. 108/604 e 61/98.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)