

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Vanderson Silva de Souza

IPTU e extrafiscalidade

Mestrado em Direito

**São Paulo
2022**

Vanderson Silva de Souza

IPTU e extrafiscalidade

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Profa. Dra. Isabela Bonfá de Jesus

**São Paulo
2022**

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos a reprodução total ou parcial desta Dissertação de Mestrado por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura: _____

Data: 25/07/2022

E-mail: vanderson_ssouza@hotmail.com

S729

Souza, Vanderson Silva de

IPTU e extrafiscalidade. – São Paulo: [s.n.], 2022.

160 p. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito, 2022.

Orientadora: Profa. Dra. Isabela Bonfá de Jesus.

1. IPTU. 2. Extrafiscalidade. 3. Progressividade. 4. Capacidade contributiva. Isonomia tributária. I. Jesus, Isabela Bonfá de. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito. III. Título.

CDD 340

Vanderson Silva de Souza

IPTU e extrafiscalidade

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Profa. Dra. Isabela Bonfá de Jesus.

Aprovado em: ____/____/____

Banca Examinadora

Professora Doutora Isabela Bonfá de Jesus (Orientadora)

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professor Doutor Cláudio de Abreu

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professora Doutora Renata Elaine Silva Ricetti Marques

Instituição: Escola Paulista de Direito (EPD)

Julgamento: _____

Assinatura: _____

**São Paulo
2022**

Aos meus pais, Manoel (in memoriam) e Maria, porque deles herdei o DNA da força e do ânimo para enfrentar as adversidades da vida.

À minha orientadora, Professora Dra. Isabela Bonfá de Jesus, pela atenção e solidariedade a mim dispensadas para que fosse possível concretizar mais este sonho.

*O que vale na vida não é o ponto de partida e sim a caminhada.
Caminhando e semeando, no fim, terás o que colher.*

Cora Coralina

Souza, Vanderson Silva de. *IPTU e extrafiscalidade*. 2022. 160 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Estudos Pós-graduados em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2022.

RESUMO

Trata-se da função extrafiscal da norma tributária do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, especialmente no que diz respeito à sua admissibilidade pelo ordenamento jurídico brasileiro, suas manifestações e forma de controle. Para tanto, discorre-se sobre: a competência tributária dos municípios e sua importância; os princípios constitucionais da legalidade tributária, da capacidade contributiva, da vedação ao tributo com efeito confiscatório; e a extrafiscalidade, registrando alguns conceitos doutrinários, critérios para identificar a norma com função extrafiscal e sua correlação com os princípios constitucionais retro referidos. A partir do exposto, demonstra-se que o ordenamento jurídico pátrio autoriza a aplicação da extrafiscalidade ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, não só porque há previsão constitucional expressa de alíquotas progressivas para atendimento da função social da propriedade, mas também porque, conforme autorização prevista no artigo 156, §1º, inciso II, da Constituição Federal, há a possibilidade de serem adotadas alíquotas diferenciadas em razão do uso e da localização do imóvel, desde que visando alguma finalidade constitucionalmente prevista, sendo importante realizar o controle da norma com função extrafiscal. Esse raciocínio também se aplica às isenções extrafiscais.

Palavras-chave: IPTU; extrafiscalidade; progressividade; capacidade contributiva; isonomia tributária.

Souza, Vanderson Silva de. *IPTU and extrafiscality*. 2022. 160 p. Dissertation (Masters in Laws). Graduate Program in Laws. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2022.

ABSTRACT

This is the extra-fiscal function of the tax rule of the urban land and territorial property tax, especially with regard to its admissibility by the Brazilian legal system, its manifestations and form of control. To this end, we discuss: the tax jurisdiction of municipalities and its importance; the constitutional principles of tax legality, the ability to pay, the prohibition of the tax confiscatory effect; and extrafiscality, registering some doctrinal concepts, criteria to identify the norm with extrafiscal function and its correlation with the aforementioned constitutional principles. From the above, it is shown that the national legal system authorizes the application of extrafiscality to the tax on urban land and land property, not only because there is an express constitutional provision of progressive rates to meet the social function of property, but also because, pursuant to the authorization provided for in article 156, §1, item II, of the Federal Constitution, it is possible to adopt differentiated rates based on the use and location of the property, provided that it is aimed at some constitutionally foreseen purpose, being important to carry out control of the norm with the function of extrafiscal. This reasoning also applies to extra-fiscal exemptions.

Keywords: IPTU; extrafiscality; progressiveness; contributory capacity; tax equality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
-------------------------	-----------

CAPÍTULO 1 - DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA.....13

1.1 Da Competência Tributária.....	13
1.2 Da Regra-Matriz de Incidência Tributária.....	21
1.2.1 Do aspecto material.....	25
1.2.2 Do aspecto espacial.....	29
1.2.3 Do aspecto temporal.....	33
1.2.4 Do aspecto pessoal.....	38
1.2.4.1 Do sujeito ativo.....	38
1.2.4.2 Do sujeito passivo.....	39
1.2.5 Do critério quantitativo.....	44
1.2.5.1 Da base de cálculo (ou base imponible).....	44
1.2.5.2 Da alíquota.....	47

CAPÍTULO 2 - DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....49

2.1 Do Princípio da Legalidade Tributária.....	49
2.2 Do Princípio da Capacidade Contributiva.....	53
2.2.1 Acepções do princípio da capacidade contributiva.....	57
2.2.2 Extensão do princípio da capacidade contributiva.....	59

CAPÍTULO 3 - DA EXTRAFISCALIDADE E DAS ISENÇÕES DO IPTU.....62

3.1 Da Teoria Funcional do Direito.....	62
3.2 A Função Extrafiscal da Norma Tributária.....	66
3.3 A Extrafiscalidade e sua Relação com os Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva.....	74
3.4 Controle da Extrafiscalidade.....	78
3.5 Das Isenções Extrafiscais.....	86

3.5.1 Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e a proteção do meio ambiente	96
3.5.2 Isenções para aposentados e pessoas portadoras de deficiência.....	103
3.5.3 Imóveis cedidos por particulares em comodato à Administração Pública Direta e Indireta ou para o incentivo à cultura e ao desporto.....	105
3.5.4 Isenção para a sociedade de amigos de bairros	108
3.5.5 Isenção e desenvolvimento socioeconômico do Município	109
CAPÍTULO 4 - DA EXTRAFISCALIDADE E DAS ALÍQUOTAS DO IPTU	112
4.1 Das Alíquotas.....	112
4.2 A Progressividade Fiscal E O Princípio Da Capacidade Contributiva	113
4.3 A Progressividade Extrafiscal e a Função Social da Propriedade	121
4.4 Das Alíquotas Diferenciadas do IPTU (Art. 156, §1º, II, CF).....	128
4.4.1 Alíquotas diferenciadas em razão do uso	133
4.4.2 Alíquotas diferenciadas em razão da localização – fiscalidade ou extrafiscalidade?	135
4.4.3 A proposta de emenda constitucional n. 13/2019 (PEC DO IPTU VERDE)	139
CONCLUSÃO.....	145
REFERÊNCIAS	148

INTRODUÇÃO

Trata-se no presente trabalho da função extrafiscal da norma tributária, especificamente no que diz respeito ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

O tema é considerado relevante porque o referido imposto é conhecido normalmente em sua função fiscal (ou arrecadatória), sendo importante também estudar sua extrafiscalidade como forma de fomentar finalidades constitucionalmente previstas.

Tem-se por objetivos gerais apurar de que modo a extrafiscalidade se revela possível no ordenamento jurídico brasileiro; como se relaciona com os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da vedação ao tributo com efeito confiscatório; e o modo de identificar e de realizar o controle de uma norma com função extrafiscal.

Os objetivos específicos consistem em verificar: de que modo a extrafiscalidade está plasmada na Constituição da República Federativa do Brasil, relativamente ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; se são possíveis novas funções extrafiscais ao referido tributo para além da previsão expressa de progressividade no tempo, voltada ao cumprimento da função social da propriedade, consoante aos termos do artigos 156, §1º, c.c. art. 182, §4º, da Constituição Federal; quais os fundamentos admitidos e as técnicas possíveis para que a norma tributária assuma outras funções extrafiscais.

O trabalho está subdividido em quatro capítulos. No primeiro, trata-se da competência tributária e da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, com a abordagem de seus critérios (elementos ou aspectos) material, pessoal (ou subjetivo), temporal e quantitativo, correlacionando-os com alguns princípios constitucionais, tais como a anterioridade e a segurança jurídica. Acresce-se a isso notas importantes acerca do Sistema Constitucional e do Subsistema Constitucional Tributário, com o intuito de enfatizar a importância de serem preservados, pelo legislador e pelo intérprete, os valores consagrados pelo povo brasileiro na Constituição Federal quando do manejo das normas tributárias.

No segundo capítulo, discorre-se acerca dos princípios constitucionais da legalidade tributária e da capacidade contributiva, refletindo-se no que tange à correlação entre este e os princípios da isonomia tributária e da vedação ao tributo com efeito confiscatório.

Prossegue-se no terceiro capítulo com a abordagem da teoria funcional do direito, das funções fiscal e extrafiscal da norma tributária, da identificação na norma tributária com função extrafiscal, do controle da extrafiscalidade e das isenções extrafiscais aplicáveis ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, com alguns exemplos apurados nas legislações de alguns municípios, tais como as que se voltam à proteção do meio ambiente e dos portadores de deficiência física, dentre outras que visam fomentar outras finalidades constitucionalmente previstas.

No último capítulo, discorre-se sobre as progressividades fiscal e extrafiscal do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e suas alíquotas diferenciadas, técnicas empregadas à função extrafiscal do tributo, retomando-se as premissas vistas nos capítulos anteriores e identificando quais são os princípios aplicáveis a cada uma das referidas técnicas.

CAPÍTULO 1 - DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

1.1 Da Competência Tributária

Consta expressamente na Constituição Federal (CRFB) que a República é a forma de governo adotada no Brasil (art. 1º, “caput”, CRFB¹), sendo o poder emanado do povo, apesar de exercido por meio dos representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único, CRFB). É bem provável que o referido texto tenha sido inserido em dispositivo inaugural da Constituição devido à sua importância, o que já sinaliza que os representantes não estão autorizados à prática de atos lesivos em face dos representados, pois, ao contrário, estariam atuando em desacordo com os poderes que lhes foram outorgados.

Com efeito, o Estado deve se atentar aos limites dos poderes outorgados pelo povo, pois o representa e contra ele não pode se voltar, exceto quando autorizado e de acordo com o que preconiza a Constituição Federal². O preâmbulo da Constituição, de elevado valor axiológico, reforça esse raciocínio:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias,

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

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição (BRASIL, 1988).

² Segundo Dalmo de Abreu Dallari (2003, p. 148- 150), o Estado Democrático moderno resultou das lutas contra o absolutismo, afirmando os direitos naturais do homem. Vários foram os movimentos que buscavam a democracia, destacando-se a Revolução Inglesa, influenciada por Locke, expressada mais significativamente no *Bill of Rights* (1689); a Revolução Americana, com princípios expressos na Declaração de Independência das treze colônias americanas, em 1776; e a Revolução Francesa, que deu universalidade aos seus princípios, expressados na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, com influência direta de Rousseau. Os citados movimentos possibilitaram expressar ideias na Europa durante o século XVIII, deles resultando diretrizes para a organização do Estado Democrático com ideal supremo, sintetizadas nos seguintes princípios norteadores: a supremacia da vontade popular; a preservação da liberdade; e a igualdade de direitos.

promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. (BRASIL, 1988)

Pensovecchio Li Bassi (1972, p. 62), catedrático da Universidade de Milão, registra que o intérprete deve se ater ao fato de que a Constituição abarca as opções políticas fundamentais de um dado sistema jurídico, não podendo se afastar, portanto, dos valores políticos consagrados nos princípios fundamentais esposados pela Constituição.

Especificamente na seara tributária, percebe-se que também houve preocupação do constituinte que, pelas mesmas razões acima, tratou de inserir no corpo da Constituição princípios e regras³ com o intuito de evitar o arbítrio estatal em relação à tributação. Referida constatação pode ser feita mediante análise estrutural da própria Constituição que, em seu título VI, trata “Da Tributação e do Orçamento”, com capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional.

O capítulo ora referido está subdividido em seções que versam sobre os princípios gerais da tributação (seção I – artigos 145 a 149-A, CRFB), as limitações ao poder de tributar (seção II – artigos 150 a 152, CRFB), os impostos de competência de cada um dos entes da federação (Seções III, IV, e V – artigos 153 a 156, CRFB) e a repartição das receitas tributárias (seção VI – artigos 157 a 162, CRFB).

Não é recente a preocupação com o campo tributário nas Constituições brasileiras. Geraldo Ataliba (1968, p. 22-37) apurou a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro (princípio constitucional implícito) como ponto em comum nas Constituições de 1934, 1937 e 1946. Já não se admitia nas referidas Constituições que o legislador infraconstitucional exorbitasse dos limites impostos pelo constituinte.

Renato Lopes Becho (2015, p. 213-214) relembra que antes do advento da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, havia pouca organização da tributação nacional. Registra que, apesar de existirem normas constitucionais anteriores acerca da tributação,

³ Willis Santiago Guerra Filho (2007, p. 07) trata das normas jurídicas (gênero) e de suas espécies (as regras e os princípios). Compreende que as regras possuem uma estrutura lógica, pois descrevem um fato com o acréscimo de uma qualificação prescritiva, respaldada em uma sanção, ou um fato permitido e, neste caso, sem o acréscimo de uma sanção. Por sua vez, os princípios não se referem a um fato específico, e devem ser entendidos como indicadores de uma opção pelo favorecimento de determinado valor, que deve ser levado em consideração na apreciação jurídica dos fatos e situações possíveis. Os princípios também são dotados de dimensão ética e política e apontam a direção a seguir quando inexistente regra que discipline suficientemente a matéria. A aplicação dos princípios demanda esforço maior do que o das regras, pois nestas, uma vez verificada a identidade do fato ocorrido com aquele previsto por alguma delas, é suficiente que sejam aplicadas para que se saiba o tratamento dispensado pelo direito.

foi a partir da referida Emenda que se iniciou um processo de sistematização do direito tributário pátrio com o objetivo de proteger minimamente o contribuinte contra os abusos cometidos.

Geraldo Ataliba (1968, p. 03-88 e 105-135) compreende o Sistema Tributário como um conjunto de princípios que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, que se correlacionam com outros direitos fundamentais (universalmente conhecidos), tais como o direito à propriedade e à liberdade. Acrescenta que referido sistema trata da relação entre o Fisco e o contribuinte, havendo transferência de parcela da riqueza deste àquele.

No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza (2019, p. 51) entende que os artigos da Constituição “[...] que tratam, direta ou indiretamente, da ação estatal de tributar só encontram sua real dimensão se conjugados com os princípios magnos de nosso sistema constitucional”.

Apesar de o legislador constituinte ter tratado do Sistema Constitucional Tributário em um título próprio, Humberto Ávila (2012, p. 162-163) compreende que o sistema é caracterizado por uma abertura, possibilitando o reenvio a outras normas situadas em títulos diversos da Constituição. Referido entendimento é extraído da ressalva “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte” constante do artigo 150 da CRFB⁴, que trata das limitações ao poder de tributar.

Por isso, o doutrinador sustenta que são possíveis outras limitações ao poder de tributar, dedutíveis dos princípios fundamentais (art. 1º a 5º, CRFB), dos direitos e garantias fundamentais (arts. 5º a 17, CRFB), observando, ainda, mais uma via de acesso no próprio artigo 5º, §2º, da CRFB⁵, pelo fato de os direitos e garantias nela previstos não implicarem exclusão de outros decorrentes do regime e dos princípios por ela

⁴ Art. 150, CRFB. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] (BRASIL, 1988).

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

[...]

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (BRASIL, 1988).

adotados ou, também, dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil figure como parte (ÁVILA, 2012, p. 162-163).

Portanto, a característica da abertura do Sistema Tributário Nacional possibilita concluir que sua interpretação deve ser realizada de forma sistemática⁶, mediante conjugação das normas constitucionais, o que confere maior efetividade à própria Constituição Federal⁷.

Humberto Ávila (2012, p. 164-165) também destaca a rigidez e a exaustividade como características do Sistema Tributário Nacional, delas decorrendo as regras de competência, intensamente reguladas pela Constituição. Referidas regras também impõem rigidez modificativa ao Sistema Tributário Nacional, pois suas normas possuem hierarquia constitucional, e não podem ser modificadas por lei ordinária.

Acerca da competência tributária, vale lembrar que consiste na atividade legislativa das pessoas políticas, destinada à instituição de tributos, verdadeiras fontes de arrecadação para que os entes estatais tenham preservadas suas autonomias, em reforço ao pacto federativo⁸ (artigo 1º, CRFB).

Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 243-249) faz uso da expressão “competência legislativa tributária”, deixando claro que se trata de competência legiferante voltada à instituição de tributos, o que autoriza as pessoas políticas a inovarem no ordenamento jurídico por estarem aptas à produção de normas jurídicas nesse sentido.

⁶ Tercio Sampaio Ferraz Junior (2001, p. 284-285) discorre sobre a interpretação sistemática, registrando que a pressuposição hermenêutica é a da unidade do sistema jurídico do ordenamento. Registra que existe um paralelo entre a teoria das fontes e a teoria da interpretação. No que diz respeito à organização hierárquica das fontes, há recomendações sobre a subordinação e a conexão das normas do ordenamento num todo que tem início e fim na primeira norma-origem do sistema, a Constituição. Portanto, recomenda-se que qualquer preceito isolado seja interpretado em harmonia com os princípios gerais do sistema, primando-se pela coerência do todo.

⁷ Marcelo Novelino (2009, p. 167) trata do princípio da unidade da Constituição, considerado pelo Tribunal Constitucional Alemão como o mais relevante à interpretação da Constituição, por impor ao intérprete um dever de harmonizar as tensões e eventuais contradições existentes, abstratamente, entre as normas de uma Constituição. Trata-se de um princípio especificador da interpretação sistemática, orientando para que a norma não seja analisada isoladamente, mas em conjunto com as demais que integram o sistema no qual está inserida, o que decorre de uma conexão e interdependência entre os elementos da Constituição.

⁸ Segundo Roque Antonio Carrazza (2017, p. 127), o princípio federativo impede tratamentos jurídicos que resultem em distinções ou privilégios, inclusive tributários, entre as pessoas políticas.

Roque Antonio Carrazza (2017, p. 425) também entende que a competência tributária consiste na aptidão jurídica que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm para a criação, em abstrato, de tributos.

Vale gizar que a criação ou majoração dos tributos se opera de forma abstrata porque deve ser veiculada por meio de lei (art. 150, inciso I, da CRFB)⁹, tratando-se, portanto, de função do Poder Legislativo, nela não se imiscuindo os Poderes Executivo e Judiciário, incumbidos, respectivamente, além de outras atividades, do lançamento do tributo e do afastamento das arbitrariedades praticadas pelo fisco.

Renato Lopes Becho (2015, p. 217-219) registra que o constituinte se refere à competência tributária em várias passagens do Texto Constitucional, citando exemplificativamente os artigos 153, 155 e 156. Também entende que referida competência consiste na possibilidade que o Estado tem de criar, de maneira unilateral, os tributos, abarcando também a competência legislativa para remissões, isenções, reduções, anistias, bem como leis que obriguem as tarefas relativas à tributação.

Roque Antonio Carrazza (2017, p. 425) compreende que a competência tributária é “norma de estrutura”, pois a Constituição contempla elementos suficientes acerca dos legitimados ao seu exercício, a forma e os limites temporais e espaciais em que deve operar.

No tocante aos legitimados, a titularidade da competência tributária é restrita aos entes políticos, ou seja, à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, sendo esta compreensão extraída dos artigos 153, 155 e 156, todos da Constituição Federal, donde se verifica a lista dos tributos abarcados pela competência de cada ente estatal.

Roque Antonio Carrazza (2017, p. 432) também observa que, quando da demarcação das competências tributárias, o legislador constituinte indicou o conteúdo semântico mínimo de cada tributo e que, para além disso, a rígida discriminação das competências assegura a autonomia financeira, que, por sua vez, impacta nas autonomias política, administrativa e legislativa dos entes federativos.

⁹ Art. 150 da CRFB. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...] (BRASIL, 1988).

Quando trata do conteúdo semântico mínimo de cada tributo, o doutrinador se refere ao tipo tributário, sendo oportuno destacar que:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu, ainda que, por vezes, de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o *arquétipo*, a *regra-matriz*) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível*, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional. (CARRAZZA, 2019, p. 436)

Portanto, o exercício da competência tributária não pode ser realizado a todo custo, com inobservância da norma-padrão de incidência do tributo sinalizada pela Constituição Federal. O legislador infraconstitucional não está autorizado a instituir tributo sem que se atente às bases de cálculo possíveis à instituição dos tributos constitucionalmente previstos.

Ainda, o exercício da competência tributária não pode ocorrer com desconsideração dos princípios constitucionais e das imunidades. Isso porque, como já se destacou, a Constituição deve ser vista como um sistema harmônico em que suas normas se comunicam para a preservação do próprio Estado Democrático de Direito, respeitando os direitos de seus cidadãos, não podendo a tributação ser operada de forma desmedida. Referida compreensão pode ser extraída a partir da leitura do artigo 150 da CRFB.

Roque Antonio Carrazza (2017, p. 429) endossa o raciocínio acima, pois entende que o exercício da referida função legislativa não pode afastar os princípios republicano, federativo, da autonomia municipal e distrital, da anterioridade, que são balizas intransponíveis à tributação. Também registra que é vedada a utilização de tributo com efeito confiscatório, de modo a esgotar a riqueza tributável dos contribuintes, além de não se admitir o desrespeito aos direitos fundamentais, tais como os primados da igualdade, da liberdade e da proibição do excesso.

O que foi dito acima pode ser sintetizado nos seguintes termos:

Vê-se, por aí, que não se limitou o legislador constituinte a proceder a discriminação de rendas em termos rígidos, mas colocou uma série de obstáculos às competências tributárias que instituiu. [...] Assim, do exame da linguagem constitucional e da contemplação dos princípios colocados – a maioria dos quais contendo óbices, vedações ou limitações – verifica-se que foi extenso e metucioso o legislador constituinte, exatamente porque

pretendeu erigir um sistema estreme de conflitos, atritos, dúvidas e problemas de atuação. (ATALIBA, 1968, p. 34)

Geraldo Ataliba (1968, p. 35) compreende que os artigos 153, 155 e 156 da Constituição tratam de verdadeira discriminação de rendas, o que oferece dois aspectos relevantes, sendo um de ordem positiva, no sentido de outorgar competências aos entes da federação; e outro negativo, pelo fato de inibir a atuação dos não contemplados pela outorga da pretensão de instituir tributo.

Considerando que a Constituição Federal é doutrinariamente classificada como rígida, fala-se também em rigidez do sistema constitucional tributário (princípio da rigidez do sistema tributário), que ganha especial relevo nos estados federados, posto que recebem competências privativas para que preservem suas autonomias (ATALIBA, 1968, p. 38).

Por isso, pode-se dizer que a competência tributária é privativa porque cada um dos tributos foi vinculado expressamente a cada ente federativo (reserva das competências tributárias), configurando verdadeira cláusula pétrea, de modo a não ferir o pacto federativo (art. 60, §4º, inciso I, CRFB).

O exercício da competência tributária se encerra com o advento da lei que cria ou majora o tributo. Uma vez exercida, já não se fala mais na referida atividade legislativa, mas sim em capacidade tributária ativa, consistente no direito que o ente político tem de arrecadar o tributo quando atendidos os requisitos da norma tributária.

Observa-se que aos Municípios, ente político dotado de autonomia (artigos 18, *caput*¹⁰, e 34, inciso VII, alínea *c*, da Constituição Federal¹¹), foi reservada a competência para a instituição dos impostos que recaiam sobre: a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, inciso I); 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 a cessão de direitos a sua aquisição (inciso II); serviços de qualquer natureza, definidos por lei complementar, e não compreendidos pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal (inciso III). Portanto, verifica-se que o imposto sobre a

¹⁰ Art. 18, CRFB. 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 (BRASIL, 1988).

¹¹ Art. 34, CRFB. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: [...] VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: [...] c) autonomia municipal; [...]. (BRASIL, 1988)

propriedade predial e territorial urbana foi reservado aos Municípios, mas é oportuno lembrar que a configuração era diversa em parte das Constituições que antecederam a de 1988.

Na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, o tributo estava reservado aos Estados (art. 9º, item 2º) e era denominado por imposto sobre imóveis urbanos¹².

Na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934, coexistiam dois tributos, também de competência do ente municipal, sendo um deles denominado por imposto predial urbano, cobrado sob a forma de décima ou de cédula de renda; e o outro designado por imposto territorial urbano, conforme os termos do artigo 13, §2º, inciso II¹³.

Posteriormente, na Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937, o tributo sobre a propriedade predial e territorial urbana foi reservado aos Municípios (artigo 28, inciso II)¹⁴, o que se manteve com o advento das Constituições de 1946 (art. 29, incisos I e II, com a redação dada pelas Emendas Constitucionais n. 5, de 1961, e n. 10, de 1964¹⁵), de 1967 (artigo 25, inciso I¹⁶) e da atual Constituição de 1988¹⁷.

¹² Art. 9º da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

1º sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;
2º sobre Imóveis rurais e urbanos;
3º sobre transmissão de propriedade;
4º sobre indústrias e profissões (BRASIL, 1891).

¹³ Art. 13 da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:

[...] § 2º - Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

[...] II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda; [...] (BRASIL, 1934).

¹⁴ Art. 28 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937. Além dos atribuídos a eles pelo art. 23, § 2, desta Constituição e dos que lhes forem transferidos Pelo Estado, pertencem aos Municípios: [...] II - o imposto predial e o territorial urbano; [...] (BRASIL, 1937).

¹⁵ Art. 29 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem ao Municípios os impostos: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964) I - Sobre propriedade territorial urbana; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964) II - predial; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)[...] (BRASIL, 1946).

¹⁶ Art. 25 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana; [...] (BRASIL, 1967).

¹⁷ Art. 156 da Constituição de 1988. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana; [...] (BRASIL, 1988).

Portanto, percebe-se que, nas últimas Constituições, tem sido preservada a competência tributária dos municípios para a instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o que reforça sua autonomia financeira. Trata-se de uma decisão política que perdura há mais de 08 (oito) décadas, razão pela qual o intérprete deve ter cautela ao laborar com normas que possam resultar em usurpação da referida competência e, por consequência, em violação ao pacto federativo. Do mesmo modo, o legislador infraconstitucional, quando do exercício da competência tributária dos municípios, deve-se ater aos limites constitucionalmente impostos, agregando-se a isso o respeito aos direitos e garantias previstos porque todo o poder emana do povo.

Visto que a competência tributária não pode ser exercida a qualquer custo, impondo ao legislador que observe o conteúdo mínimo semântico traçado pelo legislador constituinte para cada tributo, sem que invada o âmbito de atuação das demais pessoas políticas e, muito menos, tribute para além do que foi autorizado constitucionalmente, passa-se a seguir ao trato da regra-matriz de incidência tributária (ou norma-padrão) do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

1.2 Da Regra-Matriz de Incidência Tributária

Consoante o disposto no artigo 150, inciso I, CRFB, os entes políticos só estão autorizados a exigir ou aumentar tributo por meio de lei. O dispositivo deixa claro que a instituição ou majoração de determinado tributo não resulta diretamente da mera previsão constitucional, sendo imprescindível que cada um dos entes da federação deflagre o processo legislativo respectivo. Fosse suficiente a previsão constitucional, a cobrança do imposto sobre grandes fortunas já estaria autorizada, o que não ocorreu até o presente momento porque ainda não foi editada a lei respectiva.

Por decorrer da competência tributária, a instituição ou majoração de determinado tributo não pode implicar desrespeito aos princípios e regras constitucionalmente previstos, além de impor ao legislador infraconstitucional atenção aos conteúdos semânticos mínimos dispostos pelo constituinte para a norma-padrão de cada um dos tributos.

Uma vez publicada a lei que disponha sobre a criação ou majoração de determinado tributo autorizado pela Constituição, ela passa a fazer parte do ordenamento jurídico. Dificilmente, uma lei vigente prescindirá de regulamentação infralegal, razão pela qual costumam ser editados decretos, portarias, regulamentos, enfim, outros instrumentos normativos que tragam disposições complementares. No entanto, vale observar, os atos infralegais devem se limitar ao conteúdo e ao alcance das leis que tratem de determinada espécie tributária (artigos 96 e 99 do Código Tributário Nacional).

Portanto, diversas são as normas jurídicas tributárias, mas, quando se trata da regra-matriz de incidência tributária, o intérprete deve-se atentar ao seu veículo normativo, pois, como será visto nas próximas linhas, em prestígio aos princípios da legalidade e da segurança jurídica, seus elementos não poderão estar dispostos em ato infralegal.

Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 252-253) registra que há muitas classificações para as normas jurídicas tributárias, citando, como exemplo, a que leva em conta a função do tipo de ato que as insere no sistema ou a que considera as regras tributárias pelo ângulo do grupo institucional a que pertençam.

Quanto à função do tipo de ato que insere a norma no sistema jurídico, o doutrinador cita as normas tributárias constitucionais, as delegadas, as veiculadas por medida provisória e, inclusive, as que constam de atos infralegais, tais como os decretos e as portarias (CARVALHO, 2017, p. 253).

Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 253) também classifica as normas tributárias pelo ângulo do grupo institucional, destacando as:

- a) Normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;
- b) Normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem os fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos da dívida ativa (*norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária*). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias;
- c) Normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como o lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização. (CARVALHO, 2017, p. 253)

As normas dos grupos “a” e “c” são designadas por “normas em sentido amplo”, ao passo que as do grupo “b” correspondem às “normas em sentido estrito”, pois definem

a incidência fiscal e resultam da interpretação do cientista do Direito, que as constrói em juízos hipotético-condicionais (CARVALHO, 2017, p. 253).

Nesse raciocínio, a norma tributária em sentido estrito (ou norma-padrão do tributo ou regra-matriz de incidência tributária) não pode ser compreendida como equivalente aos textos positivados (leis vigentes), como um dado pronto e acabado fornecido pelo legislador, mas, ao contrário, resulta do trabalho do intérprete, que a estrutura a partir dos diplomas legais em vigor.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 254), para que a norma tributária em sentido estrito possa ser assim considerada, o intérprete deve estruturá-la em duas partes: 1) a hipótese (suposto, antecedente ou descritor), em que consta a previsão de um fato, p. ex., ser proprietário de um bem; e 2) a consequência (ou estatuição), na qual se prescreve a relação jurídica que será instaurada onde e quando ocorrer o fato contido na hipótese. Em ambas há critérios (elementos, aspectos ou dados identificativos).

Na hipótese, devem estar contidos os critérios material (que trata do comportamento de uma pessoa), temporal e espacial. Devem estar inseridos na consequência (ou prescritor) os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). A combinação de todos os critérios resulta no núcleo-lógico estrutural da norma-padrão de incidência tributária (CARVALHO, 2017, p. 254).

A partir do que já se viu até o presente momento, pode-se compreender que o critério material não pode destoar do conteúdo semântico mínimo constitucionalmente previsto para cada espécie tributária, sob pena de o tributo revelar-se inconstitucional. Pela mesma razão, não pode figurar como sujeito ativo da relação jurídico-tributária ente político diverso do previsto pelo constituinte em relação à determinada exação e, também, ver-se vinculada qualquer pessoa como sujeito passivo, pois, em um Estado de Direito, vale reforçar, os cidadãos titularizam o Poder e, logo, não podem ver suas esferas jurídicas invadidas pelo Estado, com desprestígio ao princípio da segurança.

Isabe Bonfá de Jesus (2015, p. 128) compreende que a regra-matriz de incidência tributária consiste em norma de comportamento dirigida aos contribuintes e se volta à prescrição de condutas. Também entende que a norma só pode receber a referida designação quando estiverem presentes todos os critérios (ou elementos mínimos) acima elencados.

Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 271-272) explica que a regra-matriz de incidência tributária é norma de comportamento porque disciplina a conduta do sujeito passivo (contribuinte) que cumpre a prestação fiscal em prol do fisco (sujeito ativo). Por isso, ao tratar da fenomenologia de incidência da norma tributária, em sentido estrito, entende que deve haver perfeita subsunção entre o fato jurídico tributário ocorrido no mundo fenomênico (fato jurídico tributário) e a linguagem prescritiva geral e abstrata (hipótese tributária).

A propósito, Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 130-131) relembra a distinção feita por Kelsen entre as leis da natureza e as leis jurídicas. As primeiras são pautadas pelo princípio da causalidade, ao passo que as leis jurídicas são marcadas por uma imputabilidade deôntica. Nas primeiras, tem-se o “ser”, ao passo que, nas segundas, fala-se em um “dever-ser”. Em ambas as leis há uma implicação, consistente num conectivo condicional que vincula o antecedente ao consequente. No entanto, nas leis jurídicas, a implicação é feita por um ato de autoridade, em que o “dever-ser” diz respeito às proposições implicante e implicada. Por isso, nas leis jurídicas, há um “operador deôntico interproposicional, ponente da implicação”.

Quando trata da estrutura lógica da norma jurídica, Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 131) se refere a um “dever-ser” expresso nos operadores deônticos permitido, proibido ou obrigatório, portanto, modalizado, “[...] mas inserto no consequente da norma, dentro da proposição-tese [...]”. Trata-se, portanto, de um operador deôntico de caráter intraproposicional, que tem o condão de aproximar dois ou mais sujeitos entorno de uma conduta que deve ser cumprida por um e que possa ser exigida pelo outro.

Compreender o funcionamento da regra-matriz de incidência tributária é de suma importância para que o princípio da legalidade tributária reste atendido. Importa aos cidadãos que só haja tributação onde apurada perfeita subsunção entre o fato jurídico tributário e a hipótese tributária, mormente porque se previu constitucionalmente que o Estado é Democrático e de Direito, sendo que, ao contrário, a tributação se tornará arbitrária e violadora do princípio da segurança jurídica e dos direitos dos cidadãos constitucionalmente reconhecidos, tais como os de liberdade e de propriedade, sendo possível invocar o Poder Judiciário em prestígio ao princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal).

Ademais, vale refletir que muitas das decisões dos cidadãos são pautadas por certa dose de previsibilidade em relação à atuação estatal. A legalidade tributária reforça o princípio da segurança jurídica e impede que a tributação seja realizada às escuras, de surpresa, sem o mínimo de conhecimento prévio quanto às decisões tomadas pelo Estado.

Registradas algumas linhas iniciais sobre a importância do tema, passa-se ao estudo de cada um dos critérios (aspectos ou elementos) da norma-padrão dos tributos, com maior especificidade em relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

1.2.1 Do aspecto material

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 278), o critério material, também conhecido como elemento objetivo do fato jurídico tributário ou aspecto material da hipótese de incidência, abarca todos os dados de ordem objetiva configuradores da hipótese de incidência.

Para Geraldo Ataliba (2008, p. 95), o aspecto trata da descrição dos dados substanciais que servem de suporte à hipótese de incidência tributária.

Isabela Bonfá de Jesus *et al.* (2019, p. 122) compreendem que o critério material é identificado mediante isolamento do verbo e seu complemento, o que indica a realização de determinada atividade, obtendo-se, assim, a descrição do fato. Citam os seguintes exemplos: o verbo “auferir” e o complemento “receita”; “circular” e “mercadoria”; e “ter” “a propriedade de bem imóvel”, o que corresponde, respectivamente, aos aspectos materiais dos impostos de renda, de circulação sobre mercadoria e sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Isabela Bonfá de Jesus (2015, p.128-129) também traz exemplos dos critérios materiais das taxas e das contribuições de melhoria. A expedição de um alvará de funcionamento retrata o critério material da taxa (exercício do poder de polícia – art. 145, inciso I, da Constituição Federal). Por sua vez, a realização de uma obra pública configura o critério das contribuições de melhoria.

A utilização de verbos impessoais, tais como “haver” ou sem sujeito, como “chover”, não revela o critério material, pois, necessariamente, a relação jurídico-tributária pressupõe as sujeições ativa e passiva, e referidos verbos não se associam a sujeitos praticantes de ações. Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 280) compreende que o verbo deve ser pessoal e de predicação incompleta, exigindo-se, portanto, um complemento.

Relativamente ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, consta do artigo 32 do Código Tributário Nacional¹⁸ (CTN), que sua hipótese de incidência é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, seja por natureza ou por acessão física, conforme a definição trazida pela lei civil, exigindo-se, também, que o bem esteja localizado na zona urbana municipal.

Na doutrina, são encontrados entendimentos divergentes acerca da constitucionalidade do referido dispositivo. Segundo Leandro Paulsen (2005, p. 760-761), o legislador infraconstitucional teria extrapolado os limites do núcleo da ação tributável constitucionalmente prevista, razão pela qual deveria ter se restringido à propriedade porque a titularidade de qualquer outro direito revelaria menor riqueza, o que não teria sido autorizado pela Constituição Federal.

Defendendo a constitucionalidade do dispositivo legal, Kiyoshi Harada (2012, p. 110-111) entende que o artigo 156, inciso I, CRFB, deve ser interpretado de acordo com os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, de modo a evitar situações de injustiça social e inviabilizar o lançamento do tributo. Reforça sua compreensão quando observa que o art. 150, §3º, da Constituição Federal¹⁹, determina que as vedações de instituição do imposto sobre o patrimônio entre os entes federados não exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao

¹⁸ Art. 32, CTN. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município (BRASIL, 1966).

¹⁹ Art. 150, CRFB. 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: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; [...]

[...] As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. [...] (BRASIL, 1988).

bem imóvel. Noutras palavras, a própria Constituição é expressa quanto à admissibilidade de tributar o possuidor.

Há ainda quem sustente que o constituinte não teria empregado o vocábulo “propriedade” em seu sentido técnico, mas sim em sua acepção comum (ou vulgar), justificando-se, em prestígio aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, a tributação da posse e do domínio útil (LOPES FILHO, 2015, p. 16-17).

Juraci Mourão Lopes Filho (2015, p. 24-25) defende a constitucionalidade do dispositivo legal por não adotar apenas a interpretação literal. Entende que desconsiderar situações de posse com ânimo de dono, excluindo da incidência do tributo as exteriorizações da propriedade sob o viés social e econômico implicaria malferir os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Acompanha-se o entendimento de Juraci Mourão Lopes Filho porque há situações admitidas pelo ordenamento jurídico em que a posse com ânimo de dono pode resultar no direito de propriedade, o que ocorre, por exemplo, com a usucapião de bem imóvel. Na usucapião, o possuidor se comporta como dono do bem imóvel, em benefício próprio. Excluir a posse em referência da tributação poderia fomentar comportamentos em descompasso com o ordenamento jurídico porque os cidadãos deixariam de proceder com o registro da propriedade e, conseqüentemente, aproveitar-se-iam de seus comportamentos desidiosos para não sofrerem o peso da carga tributária²⁰. Lembra-se, aqui, o princípio de que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza.

²⁰ Art. 1.238 do Código Civil brasileiro. Aquele que, por quinze anos, sem interrupção, nem oposição, possuir como seu um imóvel, adquire-lhe a propriedade, independentemente de título e boa-fé; podendo requerer ao juiz que assim o declare por sentença, a qual servirá de título para o registro no Cartório de Registro de Imóveis. Parágrafo único. O prazo estabelecido neste artigo reduzir-se-á a dez anos se o possuidor houver estabelecido no imóvel a sua moradia habitual, ou nele realizado obras ou serviços de caráter produtivo (BRASIL, 2002).

Art. 1.239. Aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como sua, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra em zona rural não superior a cinquenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua moradia, adquirir-lhe-á a propriedade (BRASIL, 2002).

Art. 1.240. Aquele que possuir, como sua, área urbana de até duzentos e cinquenta metros quadrados, por cinco anos ininterruptamente e sem oposição, utilizando-a para sua moradia ou de sua família, adquirir-lhe-á o domínio, desde que não seja proprietário de outro imóvel urbano ou rural (BRASIL, 2002).

Necessário ao tratar do critério material do imposto em comento registrar algumas linhas acerca da propriedade, do domínio útil, da posse e do conceito de bem imóvel consoante as disposições do Código Civil brasileiro.

No tocante ao bem imóvel, consta do artigo 79 do Código Civil que ele não abrange apenas o solo, mas também tudo quanto a ele tenha sido incorporado, de forma natural ou artificial. A disposição se coaduna com o disposto no artigo 32 do Código Tributário, que também trata do bem imóvel por natureza ou por acessão física.

Maria Helena Diniz (2007, p. 114) registra que a propriedade é o direito real mais amplo previsto em nosso ordenamento jurídico, pois seu titular, pessoa física ou jurídica, pode dela usar, gozar, dispor ou reivindicá-la de quem a possua ou a detenha de forma injusta.

No que diz respeito ao domínio útil, a doutrina costuma associá-lo ao direito atribuído ao enfiteuta de usufruir do bem quando efetuado o pagamento de uma renda anual ao aforador ou titular do domínio direto. Vale observar que, consoante o Código Civil em vigor, estão vedadas novas constituições de enfiteuses e subenfiteuses, sendo que as existentes se subordinam ao disposto pelo Código Civil de 1916 (TARTUCE *et al.*, 2008, p. 317).

Acerca da posse, dispõe o artigo 1196 do Código Civil que é considerado possuidor aquele que tem de fato “[...] o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade” (BRASIL, 2002).

Consta do artigo 34 do CTN que o possuidor “a qualquer título” também é considerado contribuinte para a incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (BRASIL, 1968). Entretanto, vale destacar, que o Superior Tribunal de Justiça entende que apenas a posse com ânimo de dono, desde que exclusiva e não desdobrada, configura o fato gerador do tributo (BRASIL, STJ, 2011).

1.2.2 Do aspecto espacial

Geraldo Ataliba (2019, p. 104) explica que o aspecto espacial consiste na indicação das circunstâncias de lugar previstas, explícita ou implicitamente, na hipótese de incidência, sendo relevantes para que o fato imponible reste configurado. Isabela Bonfá de Jesus *et al.* (2019, p. 123) destacam que o referido critério está atrelado à competência exercida por cada ente da federação.

As circunstâncias de lugar, necessariamente, estão abarcadas pela hipótese de incidência, de forma explícita ou identificadas pelo intérprete ao realizar a construção de sentido da norma. Referido critério é de suma importância, pois, ainda que ocorrido determinado fato que, aparentemente, adequa-se à hipótese de incidência, não será tido por imponible quando não se verifique correspondência com o critério espacial exigido pela norma.

Geraldo Ataliba (2019, p. 105) cita como exemplo a circunstância de uma indústria nova instalada no Brasil na Zona Franca de Manaus, pois, apesar de ocorridos fatos subsumíveis à hipótese de incidência, não se fala em fato imponible em razão da ausência do aspecto espacial exigido pela hipótese, que não abarca a referida área. Registra que a própria Constituição Federal fornece elementos para a resolução de casos duvidosos quanto à identificação do aspecto, explícita (arts. 155, §1º, incisos I, II, III, VIII, e 156, §2º, II) ou implicitamente.

No entanto, como destaca Renato Lopes Becho (2015, p. 136-137), nem sempre é uma tarefa simples identificar o critério espacial porque a vida política e social contemporânea é complexa, o que justifica maior ou menor empenho do legislador infraconstitucional para sua fixação.

Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 282) apresenta uma classificação dos tributos de acordo com o grau de elaboração do critério espacial da hipótese de incidência, conforme abaixo:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora estará apto a desencadear seus efeitos peculiares. (CARVALHO, 2017, p. 282)

Segundo o doutrinador, os tributos que gravam o comércio exterior (impostos de importação e de exportação, por exemplo) se enquadram na hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico. Os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana e sobre a propriedade territorial rural correspondem às hipóteses em que o critério espacial alude a áreas específicas. Todos os demais correspondem à hipótese descrita no item “c” acima transcrito (CARVALHO, 2017, p. 282).

Portanto, percebe-se que nem sempre o critério espacial se confunde com o plano de eficácia territorial da lei²¹, não havendo necessária correspondência. De fato, a hipótese de incidência do imposto sobre produtos industrializados impõe que o fato jurídico tributário ocorra nas repartições aduaneiras, situadas em localidades determinadas. O mesmo quanto ao imposto de renda, que também pode abarcar fatos ocorridos fora do território nacional. O mesmo pensamento também se aplica ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana porque, apesar de a lei municipal ter âmbito de vigência em todo o território de determinado município, as zonas rurais ficam excluídas do impacto do tributo (CARVALHO, 2017, p. 282-283)²².

Já se viu anteriormente que ao Município compete a instituição e a cobrança do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Assim, via de regra, diz-se competente o município titular do território em que está situada a propriedade. No entanto, isso não é o suficiente, exigindo-se, também, que o imóvel esteja localizado na zona urbana, pois, ao contrário, incidirá o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), cuja competência tributária é da União, consoante os termos do art. 153, I, da Constituição Federal.

²¹ Renato Lopes Becho (2015, p. 138) explica que a territorialidade da norma jurídica consiste no espaço geográfico onde a pessoa política instituidora do tributo exerce sua competência tributária.

²² Renato Lopes Becho compreende no mesmo sentido (2015, p. 138).

A compreensão do sentido de “zona urbana” deve ser obtida a partir da legislação, conforme determinação inserta no artigo 32, §1º, do Código Tributário Nacional. É que consta do dispositivo que a zona urbana deve ser definida em lei municipal, sendo ainda imprescindível para a incidência do tributo que existam pelo menos dois dos seguintes melhoramentos, construídos ou mantidos pelo Poder Público: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Vale destacar. É necessário que os melhoramentos tenham sido construídos ou mantidos pelo Poder Público (LOPES FILHO, 2015, p. 40), pois, ao contrário, mesmo que o imóvel esteja localizado na área identificada como urbana pela legislação municipal, faltarão requisito essencial para a subsunção conforme a hipótese de incidência tributária²³.

Além disso, vale destacar que o artigo 32 do Código Tributário Nacional foi alterado pelo art. 15 do Decreto-lei n. 57/1966, que foi recepcionado com status de lei complementar pela Constituição Federal de 1967 e pela Emenda Constitucional n. 1/69. Curioso que o artigo 15 do Decreto-lei n. 57/1966 havia sido revogado pelo artigo 12 da Lei n. 5868/1972, mas teve sua vigência retomada porque a norma revogadora foi declarada inconstitucional por não ter sido veiculada por lei complementar.

Consoante os termos do art. 146, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, cabe à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária e, no que tange aos impostos discriminados na Constituição, seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte. Desse modo, percebe-se que o legislador ordinário, quando da edição da Lei n. 5868/1972, imiscuiu-se em âmbito reservado à lei complementar, que impõe à sua aprovação maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional (artigo 69 da Constituição Federal).

²³ Kiyoshi Harada (2012, p. 129-130) compreende que o conceito de zona rural se opera mediante exclusão de zona urbana, pelo fato de o Supremo Tribunal Federal ter decidido pela invalidade da definição prevista no artigo 6º e parágrafo único pela Lei n. 5868, de 12/12/1972.

Pode-se compreender, então, que ainda vige o disposto no artigo 15 do Decreto-lei n. 57/1966, cuja transcrição segue abaixo:

Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005)

Em suma, quando, comprovadamente, o imóvel seja utilizado para exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, ainda que situado na área urbana definida em lei municipal e estejam presentes pelo menos dois dos melhoramentos listados no artigo 32, §1º, do Código Tributário Nacional, construídos ou mantidos pelo Poder Público, não incidirá o imposto de competência dos Municípios, mas sim o imposto sobre propriedade territorial rural, de competência da União.

O que foi dito acima corrobora o entendimento já exposto de que o critério espacial não se confunde com a eficácia territorial da lei, pois, nas circunstâncias ora destacadas, apesar de o imóvel estar situado no território de determinado Município, tributa-se pelo imposto sobre a propriedade territorial rural.

Ainda, conforme os termos do art. 32, §2º, do Código Tributário Nacional, também se autoriza a instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana quando houver lei municipal que considere urbanas “as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas” no parágrafo primeiro (LOPES FILHO, 2015, p. 40).

Por meio de uma verificação topográfica dos dispositivos legais do Código Tributário Nacional, não se considera equivocado dizer que os requisitos para a configuração da hipótese de incidência do imposto são diversos em se tratando do disposto no artigo 32, §2º, do referido Código. Logo, se houver lei municipal que considere como urbana as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, e desde que destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, ainda que localizadas fora da zona urbana definida em lei municipal, também será possível o lançamento do IPTU. A aprovação dos loteamentos

deve observar os requisitos da lei n. 6766, de 19 de dezembro de 1979, que dispõe sobre o parcelamento do solo urbano, além de outras providências.

O imposto também poderá incidir sobre os sítios de recreação, ainda que ausentes os dois melhoramentos mínimos exigidos pelo artigo 32, §1º, do Código Tributário Nacional. No entanto, há a necessidade de que tenham sido cumpridos os requisitos do artigo 14 do Decreto-lei n. 57/1966, cuja transcrição segue:

Art. 14. O disposto no art. 29 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado como "sítio de recreio" e no qual a eventual produção não se destine ao comércio, incidindo assim, sobre o mesmo imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o art. 32 da mesma lei. (BRASIL, 1966).

Assim, são dois os requisitos para a tributação dos sítios de recreio: que se trate de sítio de recreio, localizado em zona urbana ou de expansão urbana; e que a produção nele realizada não seja destinada ao comércio, pois, caso contrário, incidirá o imposto sobre a propriedade territorial rural em razão da destinação (BRASIL, STJ, 2018).

A partir do que se expôs, entende-se que o critério espacial, não necessariamente explícito, é de suma importância à conformação da hipótese de incidência tributária de qualquer tributo, e que não necessariamente corresponde à eficácia territorial da lei do ente tributante.

1.2.3 Do aspecto temporal

Isabela Bonfá de Jesus (2015, p. 130) e Anis Kfourir Jr. (2016, p. 234) registram que o aspecto temporal possibilita identificar o momento em que se deve considerar ocorrido o fato imponible, nascendo, portanto, a obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional trata do referido aspecto no artigo 116, abaixo transcrito:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. (BRASIL, 1966)

Inferre-se do dispositivo legal que, em não havendo disposição de lei em sentido contrário, ou seja, não prevendo o legislador de forma específica o aspecto temporal, considerar-se-á consumado o fato imponible no momento em que reunidas as circunstâncias materiais exigidas à configuração da hipótese de incidência. E, em se tratando de situação jurídica, quando definitivamente constituída conforme a legislação regente²⁴.

Nesse passo, em prestígio ao princípio da irretroatividade da lei, previsto no artigo 150, inciso III, alínea *a*, da Constituição Federal²⁵, não se admite que o critério temporal seja fixado em momento anterior à consumação do fato. A irretroatividade reforça o princípio da segurança jurídica, pois, admitindo-se a incidência do tributo antes mesmo de consumado o fato imponible, os contribuintes estariam sendo tributados sem observância do próprio critério material e, portanto, com desrespeito ao conteúdo semântico mínimo do tributo traçado no âmbito constitucional.

Geraldo Ataliba (2019, p. 96) registra que a doutrina costuma classificar a hipótese de incidência em simples ou complexa, ou seja, “segundo os dados de fato arrecadados pelo legislador para erigi-la se constituam de um fato ou acontecimento singelo, único e simples, ou de um estado de fato, ou situação de fato ou conjunto de fatos”. Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 287-290) não é adepto desta classificação, pois compreende que a incidência tributária alcança apenas o resultado, não sendo correta a pretensão de efeitos tributários anteriores à consumação.

Ainda, segundo Geraldo Ataliba (2019, p. 96-97), os fatos podem ser classificados, de acordo com a sua dinâmica, em instantâneos ou periódicos. Por instantâneos, tem-se os fatos imponíveis com consumação de forma definitiva no tempo, ou seja, que se esgotam em determinado instante; a cada repetição do mesmo fato ocorre

²⁴ Para Anis Kfourir Jr. (2016, p. 235), o aperfeiçoamento da situação jurídica faz nascer o fato gerador, o que é importante para que se evite a tributação antes do seu devido tempo, numa atividade antecipatória do tributo por via indireta e com eleição de momento anterior à completa ocorrência do fato gerador ensejador da “hipótese de incidência - o aspecto material do tributo”.

²⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...]

outro fato imóvel, autônomo e distinto dos anteriores. Nos fatos periódicos não se verifica situação temporal definida, pois se trabalha com a ideia de situações ou estados, como, exemplificativamente, a titularidade de domínio ou de direito de posse, ou seja, as situações se mantêm no tempo, mas a legislação considera ocorrido o fato imponible a cada período fixado em lei.

Especificamente quanto ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, caberá a legislador municipal definir a periodicidade e o momento da ocorrência do fato imponible, pois o Código Tributário Nacional não traz regra geral a todos os entes municipais nesse sentido.

TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA – IPTU – EXERCÍCIO DE 2020 – MUNICÍPIO DE SÃO PAULO – Sentença que denegou a ordem – Recurso interposto pelos impetrantes. NULIDADE DA SENTENÇA - INOCORRÊNCIA - Sentença que se encontra devidamente fundamentada. FATO GERADOR DO IPTU E MOMENTO DE SUA OCORRÊNCIA -A teor do artigo 32 do Código Tributário Nacional, o IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel - O Código Tributário Nacional não fixou uma data ou período específico para o momento da ocorrência do fato gerador do tributo – Como regra geral, tem-se adotado o ano civil, especificando o dia 1º de janeiro de cada ano – [...]. (SÃO PAULO, TJ-SP, 2021)

Segundo Juraci Mourão Lopes Filho (2015, p. 29), o aspecto temporal deve contar com previsão em lei, em prestígio ao princípio da legalidade tributária e, acaso a periodicidade não seja a anual, o legislador infraconstitucional deve se atentar para que o tributo não assuma caráter confiscatório, o que faz por meio da dosagem das alíquotas.

O critério também é de suma importância para o lançamento tributário, pois é possível que os imóveis sofram modificações ao longo do ano, tais como demolições ou acréscimos de área construída, alterações de titularidade, bem como outros fatores relevantes. Assim, no momento previsto em lei, pode-se considerar, a título ilustrativo, que o fisco fotografa aquela determinada situação e realiza o lançamento do tributo, com efeitos que se arrastam inclusive para a inscrição do débito em dívida ativa quando o contribuinte deixa de pagar voluntariamente o valor apurado. Se não houvesse um marco temporal, qualquer modificação poderia ser questionada pelo contribuinte para retroceder ao lançamento que foi realizado corretamente, com prejuízos, inclusive, à eficiência

administrativa²⁶. Portanto, o ideal é que a legislação municipal também considere tais ocorrências.

Exemplificativamente, observa-se que o Município de São Paulo realiza cobranças proporcionais quando verifica construção ou modificação de edificação que resulte em alteração do valor venal do imóvel, constituição de novo terreno, instituição de condomínio edilício em planos horizontais ou em planos verticais. É o que se nota a partir da leitura da ementa abaixo transcrita:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.493.438 - SP (2019/0110060-5)
 RELATORA : MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES AGRAVANTE :
 LUYMAK INCORPORACOES E PARTICIPACOES - EMPRESA DE
 PROPOSITOS ESPECIFICOS LTDA ADVOGADOS : FABIO KADI E
 OUTRO (S) - SP107953 CAIO RAMOS BAFERO - SP311704
 AGRAVADO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO PROCURADOR : JORGE
 HENRIQUE CAMPOS JUNIOR E OUTRO (S) - SP239103 DECISÃO
 Trata-se de Agravo em Recurso Especial, interposto por LUYMAK
 INCORPORACOES E PARTICIPACOES - EMPRESA DE PROPÓSITOS
 ESPECÍFICOS LTDA, contra decisão do Tribunal de Justiça do Estado de
 São Paulo, que inadmitiu o Recurso Especial, manejado em face de acórdão
 assim ementado: "APELAÇÃO - Ação Anulatória de Débito Fiscal - IPTU -
 Exercício de 2014 - Pretensão a declaração de ilegalidade do lançamento
 complementar do IPTU (março a dezembro de 2014) - Legislação Municipal
 que prevê a ocorrência do fato gerador no mês seguinte nas hipóteses de
 construção ou modificação de edificação no curso do exercício, gerando
 lançamentos complementares de forma proporcional ao período restante do
 exercício - Possibilidade - Previsão legal, artigo 2º, parágrafo 1º, inciso II,
 alínea a, da Lei Municipal nº 6.989/66 - Ocorrência do fato gerador do IPTU
 com a conclusão da obra (artigos 8º e 9º da Lei Municipal nº. 15.406/2011)-
 Sentença reformada - Apelo da Municipalidade provido. Recurso de
 apelação do autor prejudicado" (fl. 363e). (BRASIL, STJ, 2019)

O critério também é importante para o trato do aspecto pessoal, que será visto adiante. Quando, por exemplo, apura-se a venda de um imóvel durante o exercício financeiro e a lei municipal considere ocorrido o fato imponible no primeiro dia de cada ano, o lançamento tributário realizado no início do ano em face do contribuinte que constava da matrícula do imóvel não será alterado e, em eventual ação de execução fiscal, o Fisco poderá acionar como responsável o adquirente, consoante os termos do artigo 131, inciso I, do Código Tributário Nacional.

APELAÇÃO - Apreciação sob a égide do CPC/1973- Execução fiscal - IPTU
 - Exercícios de 2004 a 2007 e ISS do exercício de 2006 - Sentença que
 extinguiu o processo reconhecendo a impossibilidade de alteração do polo
 passivo da demanda - Alienação do imóvel no curso da execução -
 Redirecionamento contra os atuais proprietários - Admissibilidade -

²⁶ Vale ressaltar as hipóteses de revisão do lançamento tratada pelo artigo 149 do Código Tributário.

Obrigação propter rem - Hipótese de responsabilidade por sucessão - Aplicação dos artigos 130, caput, e 131, I, ambos do CTN - Inaplicabilidade da Súmula 392 do STJ - Precedentes jurisprudenciais - Sentença reformada em reexame necessário - Recurso provido, para determinar o prosseguimento da execução contra os atuais proprietários do imóvel. (SÃO PAULO, TJ-SP, 2018)

Diferentemente, quando o Fisco Municipal já detinha condições de apurar o sujeito passivo tributário e ajuíza ação de execução fiscal em face de pessoa que já não era proprietário de determinado imóvel, conforme critério temporal previsto em lei, não caberá o redirecionamento da ação. Isso se justifica porque se apura equívoco no lançamento, malferindo o princípio do devido processo legal administrativo, com prejuízos ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte, que não poderá ser surpreendido com uma execução fiscal contra si sem sequer ter tido conhecimento do lançamento administrativo.

TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – EXERCÍCIO DE 2008 – MUNICÍPIO DE SÃO PAULO – Sentença que julgou extinta a execução fiscal. Apelo do exequente. ILEGITIMIDADE PASSIVA – OCORRÊNCIA – Transferência do imóvel em data anterior à propositura da execução - Impossibilidade de alteração do polo passivo no curso da demanda - Se a transferência do bem, devidamente registrada, ocorreu antes da propositura da execução, a troca do sujeito passivo não é viável – Inteligência da Súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça – Precedentes do STJ e desta C. Câmara. No caso dos autos, a alienação do imóvel se deu em 31/08/1995, momento anterior à propositura da execução fiscal, que ocorreu em 02/09/2004, conforme se verifica na matrícula do imóvel – Ilegitimidade passiva do executado caracterizada – Impossibilidade de redirecionamento da execução para o atual proprietário, conforme entendimento da Súmula 392 do C. Superior Tribunal de Justiça. Sentença mantida – Recurso desprovido. (SÃO PAULO, TJ-SP, 2022)

A partir do exposto, pode-se compreender que o aspecto temporal é importante para prestigiar os princípios da irretroatividade da lei tributária e do devido processo legal administrativo de lançamento e, conseqüentemente, a própria segurança jurídica, dado que a fixação do momento de ocorrência do fato imponible possibilitará analisar a regularidade dos procedimentos adotados pelo fisco, inclusive para que possa identificar o sujeito passivo da relação jurídico-tributária quando ocorrer modificação da titularidade imobiliária ao longo do exercício financeiro.

1.2.4 Do aspecto pessoal

1.2.4.1 Do sujeito ativo

Consoante o disposto no artigo 119 do Código Tributário Nacional, o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” (BRASIL, 1966).

No entanto, como já registrado, a competência tributária consiste na “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos” (CARRAZZA, 2004, p. 449), sendo que, nos termos do artigo 145 da Constituição Federal, referida função legislativa ficou restrita à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Regina Helena Costa (2009, p. 188) compreende que o legislador infraconstitucional, quando da redação do artigo 119 do Código Tributário Nacional, tratou da capacidade tributária, consistente na “aptidão para arrecadar e fiscalizar a exigência fiscal”, e não da competência tributária. Vale lembrar que a competência tributária, por consistir em função do Poder Legislativo, atribuída pela Constituição, é indelegável. A capacidade tributária, por sua vez, é passível de delegação²⁷.

Consoante os termos do artigo 156 da Constituição Federal, ao Município foi reservada a sujeição ativa do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Vale observar que, nos termos do artigo 32, §1º²⁸, e 147 do Texto Constitucional²⁹, o Distrito Federal e a União, nos territórios federais não divididos em Municípios, também são titulares da competência tributária para a instituição do imposto em comento.

²⁷ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição (BRASIL, 1966).

²⁸ Art. 32, CRFB. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição.

§ 1º Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios (BRASIL, 1988).

²⁹ Art. 147, CRFB. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais (BRASIL, 1988).

1.2.4.2 Do sujeito passivo

Segundo o disposto nos artigos 121 e 122 do Código Tributário Nacional³⁰, a sujeição passiva tributária se refere à aptidão do sujeito para figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, quando, então, deverá efetuar o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (obrigação principal), ou realizar a prática de um comportamento positivo ou abster-se de praticá-lo (comportamento negativo), no interesse da arrecadação tributária.

Legalmente, o sujeito passivo da obrigação principal é denominado de contribuinte (sujeito passivo direto) quando possuir relação pessoal e direta com a situação constitutiva do fato gerador (art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional); e de responsável (sujeição passiva indireta), quando, apesar de não se enquadrar no conceito de contribuinte, tenha sua obrigação decorrente de expressa disposição legal (art. 121, parágrafo único, II). Portanto, a sujeição passiva indireta sempre decorrerá de previsão legal, razão pela qual as convenções entre particulares dispostas em contratos ou instrumentos congêneres não poderão ser opostas ao fisco, conforme prevê o art. 123 do Código Tributário Nacional.

O legislador nem sempre identifica o sujeito passivo da obrigação tributária de forma expressa, quando, então, cabe ao intérprete tal tarefa à luz do sistema constitucional, ficando atento ao fato imponível que deve guardar correspondência com o aspecto material (ATALIBA, 2008, p. 87). Significa dizer que o Estado não poderá, de maneira cômoda, indicar qualquer pessoa para figurar no polo passivo da obrigação tributária, pois é necessário que esteja em relação pessoal e direta com a materialidade do tributo.

³⁰ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto. (BRASIL, 1966)

Quanto ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o Código Tributário Nacional prevê expressamente que “o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título” (BRASIL, 1966, art. 34).

O Superior Tribunal de Justiça, por meio da súmula n. 399, pacificou o entendimento de que cabe ao Município, por meio de lei própria, estabelecer o sujeito passivo do IPTU, ou seja, escolher o contribuinte. Juraci Mourão Lopes Filho (2015, p. 46) compreende que não há previsão na legislação nacional de uma ordem ou preferência para a referida escolha, mas há a necessidade de que os entes municipais apurem as pessoas detentoras dos poderes econômicos e jurídicos típicos de proprietário, o que revela a capacidade contributiva e o critério material da regra matriz.

No mesmo sentido, Kiyoshi Harada (2012, p. 118) compreende que o “sujeito passivo do IPTU só pode ser aquela pessoa física ou jurídica que detém a disponibilidade econômica do imóvel, seja ela possuidora (posseira), titular de domínio útil ou proprietária”.

Ainda, observa-se que, consoante o disposto no 34 do Código Tributário Nacional, também poderá figurar como sujeito passivo do tributo o possuidor, a qualquer título. A esse propósito, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido no sentido de que o Código Tributário Nacional não estabelece qualquer limitação ou restrição ao tipo de posse para fins de incidência do IPTU e, inclusive, já decidiu que o exercício de quaisquer dos poderes inerentes à propriedade sobre o imóvel, ainda que por intermédio de contratos irregulares, sem a participação do real proprietário, possibilita qualificar o contribuinte como sujeito passivo tributário.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA C. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E O APONTADO COMO PARADIGMA. INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE CONDOMÍNIOS IRREGULARES. 1. A divergência jurisprudencial deve ser demonstrada segundo o disposto no arts. 541 do CPC e 255 do RISTJ, que exigem o cotejo analítico das teses dissidentes com a demonstração das circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados. O desrespeito a esses requisitos legais e regimentais impede o conhecimento do Recurso Especial com base na alínea c do inciso III do art. 105 da Constituição Federal. 2. Cinge-se a controvérsia dos autos acerca da incidência do IPTU sobre imóvel construído em condomínio irregular (em terrenos públicos). 3. A luz do disposto nos artigos 32 e 34 do CTN são contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. O CTN não estabelece qualquer

limitação ou restrição ao tipo de posse, para fins de incidência do fato gerador do IPTU, e nem ao seu possuidor, como contribuinte. 4. É patente que o recorrente exerce alguns dos poderes inerentes à propriedade sobre o imóvel, já que exterioriza o seu ânimo de proprietário e, no plano fático dispõe do imóvel, ainda que por intermédio de contratos irregulares, realizados sem participação do real proprietário. 5. Cumpre esclarecer em que pese no caso o poder fático que exerce sobre os bens públicos não seja qualificado no plano jurídico como posse suficientemente capaz para gerar a aquisição da propriedade por usucapião ou a garantir a proteção possessória em face dos entes públicos, os detentores de bens públicos se caracterizam como possuidores a qualquer título, para efeito de incidência do IPTU, devendo ser considerados sujeitos passivos já que patente o seu inequívoco ânimo de se apossar definitivamente dos imóveis ou deles dispor mediante contrato oneroso. 6. Recurso especial parcialmente conhecido, e nessa parte não provido. (BRASIL, STJ, 2015)

Diversa é a situação quando se tem mera detenção, instituto diverso da posse. Consoante o disposto no art. 1.198 do Código Civil brasileiro, “Considera-se detentor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas” (BRASIL, 2002). Portanto, em havendo mera detenção, não há que se falar em sujeição passiva tributária do detentor por ausência de previsão no Código Tributário Nacional e, também, por inexistir qualquer vinculação com o conteúdo semântico mínimo previsto na Constituição para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Execução Fiscal – IPTU – Imóvel desapropriado por concessionária da Linha 6 Laranja do metrô em benefício do Estado de São Paulo - Inexistência de posse ou propriedade do bem pela concessionária, não sendo parte legítima para responder pelo pagamento do tributo – Mera detenção, por prazo temporário, para instalação e execução de serviço público de transporte de passageiros sujeito a regime de exclusividade - Inexistência de concorrência que torna o caso distinto do Recurso Extraordinário 601.720 do STF, não se lhe aplicando a tese ali fixada –Precedentes deste TJSP com relação as mesmas partes - Imóvel objeto da execução que, ainda, teve reconhecida imunidade administrativamente para exercícios posteriores, não havendo razão para cobrança do tributo no exercício objeto da CDA, já que a imissão na posse já havia ocorrido – Recurso improvido, mantida a sentença de extinção da execução fiscal. (SÃO PAULO, TJ-SP, 2021)

Ainda, é possível que ocorram situações de copropriedade, de composesse ou de contitularidade de domínio útil, quando então todos serão considerados contribuintes por força da solidariedade (artigo 124, I, do Código Tributário Nacional), dado que há interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. IPTU. COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA. CONTRIBUINTES RESPONSÁVEIS. PROMITENTE COMPRADOR E PROMITENTE VENDEDOR. SÚMULA N. 7/STJ. INAPLICABILIDADE. 1. As peculiaridades do fato concreto que supostamente atrairiam a incidência da Súmula n. 7/STJ estão expressamente

delineadas no acórdão recorrido, afastando a necessidade de revolvimento do acervo fático-probatório. 2. A data do compromisso de compra e venda, anterior à publicação dos precedentes desta Corte, e o fato de que o promitente comprador tem a posse do imóvel objeto da discussão desde dezembro de 2005 não são aptos a afastar o entendimento firmado no Tema n. 122/STJ. 3. Para esta Corte Superior, desde o julgamento dos Recursos Especiais Repetitivos n. 1.110.551/SP e n. 1.111.202/SP, de minha relatoria, resta consolidada a tese segundo a qual tanto o possuidor a qualquer título do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU. 4. Agravo interno não provido. (BRASIL, STJ, 2021)

Juraci Mourão Lopes Filho (2015, p. 53-54) observa que o entendimento acima firmado não se aplica a todas as situações que envolvam o compromisso de compra e venda, ressalvando, por exemplo, que em algumas situações é possível que tanto o promitente comprador quanto o promitente vendedor revelem capacidade contributiva, podendo figurar simultaneamente no passivo da obrigação tributária, o que se verifica, por exemplo, quando o primeiro possui o imóvel e o segundo, mesmo sem a posse direta, fica mantido como proprietário em razão do direito real relativo ao pagamento do preço avençado.

Percebe-se que o tema merece especial atenção em razão das peculiaridades do caso concreto. Situação distinta pode ser observada no recurso especial n. 1204294 do Rio de Janeiro, conforme trechos abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. LEGITIMIDADE PASSIVA DO POSSUIDOR (PROMITENTE COMPRADOR) E DO PROPRIETÁRIO (PROMITENTE VENDEDOR). 1. É certo que a jurisprudência desta Corte Superior de Justiça é no sentido de que tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU. Cumpre destacar que no REsp 1110551/SP e no REsp 1111202/SP, de minha relatoria, julgados em 10/06/2009, DJe 18/06/2009, submetidos ao Colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C do CPC, reafirmou-se o posicionamento acima exposto. 2. No entanto, o acórdão de fls. 141/147, proferido na forma do disposto no art. 543-C, § 8º, do CPC, bem demonstrou a inaplicabilidade desse entendimento ao caso concreto, nos seguintes termos: "O acórdão proferido por este Colegiado teve por fundamento não a só existência de contrato de promessa de compra e venda do imóvel gerador do tributo, mas as específicas circunstâncias de haver ele sido firmado em caráter irrevogável e irretratável, com imediata imissão do promitente-comprador na posse, e subsequente averbação no Registro de Imóveis (daí advindo os efeitos jurídicos previstos nos arts. 1.417 e 1.418 do Código Civil), além do manifesto exaurimento do prazo para usucapião do bem. Contornos específicos, que fazem destacar-se um caso particular na massa de demandas repetitivas, reclamam detido pronunciamento jurisdicional, como forma mesmo de aperfeiçoar o regime estabelecido na Lei nº 11.672/2008." 3. Além

disso, no que se refere ao acórdão proferido em sede de apelação (fls. 86/94), o Tribunal de origem, entre outros fundamentos, entendeu que, ainda que o promitente comprador não seja o proprietário em virtude da ausência de registro da escritura de compra e venda no Cartório de Imóveis, ele o tornou em razão da usucapião, explicitando que "por força de promessa de compra e venda celebrada em caráter irrevogável e irretroatável, com transmissão imediata da posse, lavrada no ano de 1979, devidamente averbada no competente cartório de registro de imóveis", sendo que, "de tão longínqua a data de formação do contrato, já se exauriu, há muito, o prazo da usucapião", razão pela qual deve ser afastada a responsabilidade do promitente vendedor. Ocorre que, nas razões recursais, o Município do Rio de Janeiro nem sequer atacou o fundamento acerca da aquisição do imóvel pela usucapião, o que atraía incidência da Súmula 283 do Supremo Tribunal Federal, por analogia: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles".4. Recurso Especial não conhecido. (BRASIL, STJ, 2011)

Quanto à sujeição passiva indireta, dispõe o artigo 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional, que o imposto poderá ser lançado contra o responsável tributário. Segundo o disposto no artigo 128 do CTN³¹, a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa decorre de lei, mas deve haver vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação.

Geraldo Ataliba (2008, p. 197) compreende que o legislador está sujeito a limites para a eleição do responsável que suportará o ônus tributário, impondo-se vínculo indireto com o fato gerador, a saber: exigência de lei complementar (art. 146, III, b) e o emprego da razoabilidade.

Interessante o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 335) no sentido de que "as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas". Registra que o terceiro figura no polo passivo pelo fato de inobservar dever legalmente imposto, tal como o fato de não ter sido diligente quanto à regularidade do pagamento dos tributos antes de realizar o negócio jurídico.

Portanto, a sujeição passiva diz respeito ao contribuinte e ao responsável tributário, cuja identificação deve ser realizada à luz dos artigos 34, 121 e 128, todos do Código Tributário Nacional, cabendo ao ente municipal elegê-los por meio de lei

³¹ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (BRASIL, 1966).

municipal, em prestígio aos princípios da legalidade tributária e da capacidade contributiva, sendo este último objeto de abordagem no capítulo seguinte.

1.2.5 Do critério quantitativo

1.2.5.1 Da base de cálculo (ou base imponible)

A base imponible (ou base de cálculo) e a alíquota, que será tratada no próximo tópico, referem-se ao critério quantitativo e devem constar do consequente da hipótese de incidência tributária.

Segundo Geraldo Ataliba (2019, p. 108), a base de cálculo consiste na “dimensão do aspecto material da hipótese de incidência [...] É, por assim dizer, o seu aspecto dimensional”.

Consta do artigo 145, §2º, da Constituição Federal que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (BRASIL, 1988). Quis o legislador constitucional vedar que os entes políticos subvertessem o regramento das taxas, necessariamente associadas à prestação de um serviço público ou ao exercício do poder de polícia, sendo, portanto, tributo vinculado a uma determinada atividade estatal, individualizada e relativa à determinada pessoa. Isso justifica o motivo de as taxas não poderem ter base de cálculo própria dos impostos porque a fixação do montante não pode levar em conta circunstâncias inerentes à pessoa ou aos bens do contribuinte, sendo estas reservadas aos impostos (tributos não vinculados a uma atividade estatal) (VILLEGAS *apud* ATALIBA, 2019, p. 111).

Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 345) destaca as três funções da base de cálculo, resumindo-as da seguinte forma:

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

Quanto à terceira função, Geraldo Ataliba (2019, p. 212) registra que a base impositiva deve ser compatível com o conteúdo econômico abarcado pela hipótese de incidência, sob pena de inconstitucionalidade do tributo. Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 344) compreende que, em “havendo desencontro entre os termos do binômio ‘hipótese de incidência e base de cálculo’, a base é que deve prevalecer. Por isso, tem o condão de infirmar o critério material [...]”.

No tocante ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, consta do artigo 33 do Código Tributário Nacional que sua base de cálculo corresponde ao valor venal do imóvel, não a integrando o montante relativo aos bens móveis mantidos para fins de utilização, exploração, aformoseamento ou alguma comodidade, seja em caráter permanente ou temporário (parágrafo único).

Tem-se a compreensão de que o parágrafo único do artigo 33 do Código é desnecessário porque o legislador previu expressamente que o fato gerador do imposto compreende apenas os imóveis por natureza ou acessão física, conforme definição da lei civil (art. 32, CTN), sendo que, consoante os termos do artigo 1.248 do Código Civil brasileiro, a acessão pode se dar apenas por formação de ilhas, aluvião, avulsão, abandono de álveo e plantações ou construções.

A doutrina apresenta um conceito quanto ao valor venal, pois o compreende como “aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo condições usuais do mercado de imóveis, e que a variação de dez por cento para mais ou para menos é usual” (HARADA, 2012, p. 349). Referido valor deve ser fixado por lei, em prestígio ao princípio da legalidade tributária, entendimento já firmado com a edição da súmula 160 do Egrégio Superior Tribunal de Justiça: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária” (BRASIL, STJ, 1996).

Em complemento, destaca-se o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no tema 211:

Tema 211 - Necessidade de lei em sentido formal para a atualização do valor venal de imóveis – com repercussão geral. Relator(a): MIN. GILMAR MENDES Leading Case: RE 648245 Descrição: Agravo de instrumento interposto contra decisão que inadmitiu recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, I, da Constituição Federal, a necessidade, ou não, de

lei em sentido formal para fins de atualização do valor venal de imóveis para o cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU. Tese: A majoração do valor venal dos imóveis para efeito da cobrança de IPTU não prescinde da edição de lei em sentido formal, exigência que somente se pode afastar quando a atualização não excede os índices inflacionários anuais de correção monetária. (BRASIL, STF, 2014)

Ainda, é oportuno destacar que a majoração da base de cálculo deve respeitar o princípio da anterioridade comum, não se exigindo observância à anterioridade nonagesimal (artigo 150, inciso III, alínea “b”, e seu parágrafo primeiro).

[...] a EC 42/2003 passou a prever, no art. 150, III, “c”, como regra geral, a necessidade de aguardar-se um prazo mínimo de 90 dias entre a publicação da lei que institui ou aumenta tributo e sua exigência. Essa norma, que pode ser chamada “princípio da anterioridade nonagesimal geral”, “prazo geral de noventa” ou, simplesmente, “noventa” deve ser observada cumulativamente com o princípio da anterioridade do exercício financeiro, a menos, é claro, que o tributo se enquadre como exceção a um dos princípios ou a ambos [...] São os seguintes os tributos não sujeitos ao art. 150, III, “c”, da Carta Política: [...] fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU). (ALEXANDRINO; PAULO, 2009, p. 41-44)

Geraldo Ataliba (2019, p. 113) apresenta distinção entre a base de cálculo e a base calculada. Entende que a base de cálculo é um conceito legal, a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, estando, portanto, no plano abstrato. Por sua vez, a base calculada está no plano de aplicação da lei (aplicação concreta da base impositiva), sendo, assim, a medida de um fato.

Juraci Mourão Lopes Filho (2015, p. 75) discorre sobre as fases para a definição do valor a ser pago pelo contribuinte. Segundo ele, o primeiro passo consiste em verificar o padrão abstrato do valor venal, conforme normas gerais previstas pelo Código Tributário Nacional. Após, a legislação local deve tratar do valor venal e da base de cálculo, indicando os critérios de apuração. Em continuidade, também deve ser definido o método, fórmula e elementos de mensuração, que devem estar afinados à fase anterior. E, como última fase, tem-se a base calculada que leva em conta às particularidades do imóvel de determinado contribuinte.

1.2.5.2 Da alíquota

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 350), a alíquota, ao lado da base de cálculo, compõe o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária. Trata-se de vocábulo latino e significa parte (ou parcela) que se contém no todo um número exato de vezes, e que normalmente se apresenta na forma de percentual em relação à base de cálculo. O doutrinador compreende que a alíquota também pode se apresentar em termos monetários, conforme expõe:

No critério quantitativo há dois fatores: base de cálculo e alíquota, que se combinam para traduzir um resultado que, obrigatoriamente, haverá de ter cunho pecuniário. Se assim é, tanto a base como a alíquota podem revestir esse caráter. Agora, se a base de cálculo não for uma importância em dinheiro, a alíquota certamente o será. Nessa hipótese, o nome *alíquota* briga com a sua etimologia.

Infere-se do exposto que as alíquotas podem assumir duas feições: a) a um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo (p. ex., \$ 1,20 por metro linear, até 100 metros; \$ 2,40 por metro linear, de 100 a 300 metros, e assim por diante); ou b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo (que neste caso será representado por quantia monetária). (CARVALHO, 2017, p. 350)

As alíquotas podem ser moduladas para atender as técnicas de proporcionalidade, de progressividade, de diferenciação e de regressividade.

Segundo Geraldo Ataliba (2019, p. 213), tem-se alíquota proporcional quando for uniforme e invariável, independentemente do valor da matéria tributada. O doutrinador entende que a alíquota será progressiva quando elevada à medida em que o mesmo ocorra com a quantidade gravada. Sustenta que a técnica da proporcionalidade fere o princípio da capacidade contributiva, razão pela qual direciona elogios à progressividade (art. 145, §º, da CF). Observa que o legislador constituinte previu expressamente a possibilidade de adoção da técnica da progressividade ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana tanto como instrumento de ordenação das cidades (artigo 156, §1º, CFRB) quanto em razão do valor do imóvel (artigo 156, §1º, inciso I, CRFB).

Por sua vez, a regressividade resulta da diminuição da alíquota à medida em que se verifica o aumento da base de cálculo. A técnica é normalmente aplicada à tributação extrafiscal³² (ATALIBA, 2008, p. 213).

Por fim, a técnica da diferenciação se verifica pela adoção de alíquotas distintas conforme um ou mais critérios adotados pelo legislador. Cita-se, como exemplo, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, que poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo (art. 155, §6º, II, CF). (ATALIBA, 2008, p. 213). Acresce-se a isso que há previsão expressa na Constituição de alíquotas diferenciadas, em razão do uso e localização do imóvel, para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, §1º, inciso II, CRFB).

É importante a correlação estabelecida por Juraci Mourão Lopes Filho (2015, p. 83) entre os aspectos temporal e quantitativo, especificamente quanto à alíquota, pois, acaso o legislador estabeleça periodicidade inferior a um ano para a tributação, a atenção deverá ser redobrada para que o tributo não assuma efeito confiscatório.

³² A extrafiscalidade será abordada no terceiro capítulo do presente trabalho.

CAPÍTULO 2 - DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 Do Princípio da Legalidade Tributária

Já se frisou que estão dispostos pelo Sistema Constitucional Tributário diversos princípios e regras, destacando-se, no presente momento, o princípio da legalidade tributária, conforme o disposto no artigo 150, inciso I, CRFB³³.

Segundo Humberto Ávila (2005, p. 278-282), o artigo 150, inciso I, CRFB, não deve ser considerado fonte de apenas uma norma. O doutrinador compreende que a legalidade pode ser compreendida em mais de uma dimensão, razão pela qual faz uso da expressão “legalidade multidimensional”. Segundo a moderna teoria das normas, a legalidade pode assumir a feição de princípio, de regra ou de postulado.

Fala-se em legalidade como regra quando um ou vários dispositivos (ou a implicação lógica deles decorrente) experimentar uma dimensão imediatamente comportamental, com a prescrição da conduta que o sujeito deverá adotar (ÁVILA, 2005, p. 281).

A legalidade assumirá a função de princípio quando sua dimensão for imediatamente finalística, com determinação de um estado ideal de coisas a ser promovido (ÁVILA, 2005, p. 281). Enquanto princípio, a legalidade possui sentido normativo indireto porque estabelece um dever de buscar uma ideia de previsibilidade e de determinabilidade para o exercício em relação ao poder de tributar (ÁVILA, 2012, p. 179).

Nesse passo, pode-se dizer que o princípio reforça outro, qual seja, a segurança jurídica, que:

³³ Art. 150, CRFB. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...] (BRASIL, 1988).

[...] é uma das manifestações do nosso *Estado Democrático de Direito*, consagrado já no art. 1º, e vista proteger as justas expectativas das pessoas. Para tanto, veda a adoção de medidas legislativas, administrativas ou judiciais capazes de frustrar-lhes a confiança que depositam no Poder Público. (CARRAZZA, 2019, p. 344)

Quando assume uma dimensão imediatamente metódica, com diretrizes para a aplicação das normas, fala-se em legalidade como postulado (ÁVILA, 2005, p. 281). Nessa dimensão, a legalidade impõe ao aplicador que seja fiel aos pontos de partida estabelecidos pela própria lei (ÁVILA, 2012, p. 179).

Renato Lopes Becho (2015, p. 358) também entende pela inexistência de apenas uma visão acerca do princípio da legalidade. Segundo o doutrinador, a legalidade deve ser vista como o maior instrumento de proteção do cidadão e, também, como uma regra. Enquanto princípio fundamental, posição adotada por Renato Lopes Becho, a legalidade é uma das mais importantes limitações constitucionais ao poder de tributar, formal e materialmente, o que traz implicações políticas e jurídicas. Materialmente, consiste em autoconsentimento (ou autotributação) e defesa da economia privada, não bastando que o legislador (representante do povo) aprove as leis tributárias, sendo imprescindível que os contribuintes também se envolvam no processo de discussão da tributação, que deve ser veiculada com a proteção dos valores sociais reconhecidos. Enquanto regra (aspecto formal – limite objetivo), a legalidade consiste em verificar o respeito ao processo legislativo de produção da norma, ou seja, consiste em limite objetivo que se atenta ao aspecto do procedimento, sem, contudo, ater-se ao conteúdo das decisões parlamentares.

Segundo Humberto Ávila (2012, p. 178), a dimensão normativa preponderante é a de regra pelo fato de descrever o comportamento que deve ser adotado pelo Poder Legislativo, impedindo-se, portanto, a instituição ou majoração de tributos não veiculados por meio de procedimento parlamentar específico e, reflexamente, pelo Poder Executivo (no campo da regulamentação).

Roque Antonio Carrazza (2019, p. 210) compreende que o princípio da legalidade, no que tange à instituição ou ao aumento de tributos, manifesta-se como princípio da reserva absoluta da lei formal, ou seja, a lei ordinária³⁴ (federal, estadual, municipal ou

³⁴ Consoante o disposto no artigo 59, o processo legislativo compreende a elaboração de emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, resoluções.

do Distrito Federal), com exceção dos empréstimos compulsórios e dos impostos da competência residual da União, que podem ser criados ou aumentados por meio de lei complementar, conforme o disposto nos artigos 148 e 154, inciso I, respectivamente, da Constituição Federal.

No que diz respeito às medidas provisórias como veículo introdutor da norma tributária, Roque Antonio Carraza compreende que só não se prestariam à instituição dos tributos colocados sob a reserva de lei complementar, tais como os empréstimos compulsórios, mas que todos os demais poderiam ser exigidos por meio da referida espécie legislativa, desde que convertida em lei dentro do prazo de noventa dias antes do término do exercício financeiro, em prestígio ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, inciso III, alínea “c”)³⁵.

Acerca da iniciativa do processo legislativo em matéria tributária, vale observar que não consta do rol das competências privativas do Presidente da República (art. 61, §1º, CRFB). Trata-se, portanto, de regra de iniciativa geral, razão pela qual o processo legislativo pode ser deflagrado pelo Poder Legislativo.

Inclusive, no que diz respeito aos entes estatais e municipais, o Supremo Tribunal Federal, no tema nº 682, pacificou o entendimento de que, por força do princípio da simetria, “Inexiste reserva de iniciativa de projetos de lei versando sobre matéria tributária, a teor do disposto no artigo 61, §1º, da Constituição Federal, aplicável aos Estados por força da simetria”.

Também, nesse sentido, encontram-se reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça, destacando-se julgado em que se reconheceu a iniciativa concorrente para a iniciativa de projeto de lei em matéria tributária.

Ementa: AÇÃO
DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 4.480/2021
DO MUNICÍPIO DE ITAPEVA, QUE DISPOE sobre isenção do IPTU dos
imóveis onde estão instalados bares e restaurantes durante a
decretação de emergência para enfrentamento do COVID-19.

³⁵ Importante destacar que o Professor Roque Antonio Carraza registra seu entendimento à luz do dispositivo com a redação dada pela Emenda Constitucional 32, de 11 de setembro de 2021, que trouxe alterações ao disposto no artigo 62 da Constituição Federal. Segundo o Professor, a Emenda Constitucional afronta a cláusula pétreia do art. 60, §4º, inciso III, da Constituição Federal porque tende a abolir a separação dos Poderes ao ferir a autonomia e a independência do Poder Legislativo, além de reduzir direitos e garantias individuais *lato sensu*. (CARRAZZA, 2019, p. 228-229).

1. iniciativa concorrente de projeto de lei relacionado a matéria tributária. Vício de iniciativa não configurado. Inteligência do tema de Repercussão Geral nº 682 do Supremo Tribunal Federal. 2. Ofensa ao art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal não caracterizada. ausência de estimativa de impacto orçamentário e financeiro. irrelevância, diante do que dispõe a norma prevista no art. 167-D da constituição federal. 3. ofensa ao princípio da reserva legal NÃO CARACTERIZADA norma impugnada QUE JÁ ESTABELECEU os critérios para a concessão do benefício fiscal. 4. violação aos princípios da isonomia e da impessoalidade NÃO CONFIGURADA. NORMA QUE PREVÊ A EXTENSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL A todos os imóveis NOS QUAIS estejam instalados estabelecimentos que desenvolvam atividades comerciais. 5. PRECEDENTES DESTE ÓRGÃO ESPECIAL. AÇÃO IMPROCEDENTE. (SÃO PAULO, TJ-SP, 2022)

No que versa sobre o conteúdo das decisões parlamentares, é importante reforçar o que já foi dito no primeiro capítulo do presente trabalho. Os representantes eleitos não podem se voltar contra os valores eleitos pelo povo, titular do Poder. A concepção da legalidade, enquanto princípio fundamental, em seu viés material, exposta por Renato Lopes Becho, fortalece esse raciocínio, pois o Poder Legislativo não está autorizado à edição de leis cujo conteúdo viole os valores socialmente reconhecidos, previstos expressamente na Constituição ou que dela possam ser inferidos.

Roque Antonio Carrazza (2019, p. 207-209) compreende que a criação de um tributo por meio de lei não consiste apenas em nominá-lo, impondo-se também que seja descrita abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Significa que o Poder Executivo não está autorizado a apontar, ainda que por delegação, nenhum dos aspectos essenciais da norma jurídica tributária, sob pena de inconstitucionalidade.

Nesse sentido:

EMENTA - AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. SUFRAMA. TAXA DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS. LEI 9.960/2000. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR POR ATO INFRALEGAL. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido da não recepção do Decreto-Lei 288/67 pela Constituição Federal, uma vez que aquele autoriza a Superintendência da Zona Franca de Manaus a instituir taxas por meio de portaria, tendo em vista que contraria o princípio da legalidade. Precedentes. 2. Verifica-se que não se tornou exigível a Taxa de Serviços Administrativos, com o advento da Lei 9.960/2000, porquanto o Tribunal de origem assentou que não houve a satisfação do princípio da legalidade tributária, dado que não há definição, por lei formal, do fato gerador da referida espécie tributária. Precedentes: RE 876637 AgR, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, DJe 06.08.2015; e RE 879154 AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, DJe 17.06.2015. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL, STF, 2016)

Vale acrescentar que os entes municipais, quando da instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, devem se atentar às normas gerais que constam do Código Tributário Nacional, pois, consoante o disposto no artigo 146, inciso III, CRFB, alínea “a”, cabe à lei complementar a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição.

Por fim, ainda quanto ao conteúdo, pode-se dizer que as leis tributárias, editadas pelas Casas Legislativas, devem considerar o conteúdo semântico mínimo previsto na Constituição Federal associado à regra de competência. Noutros dizeres, não se autoriza a instituição de determinado tributo em descompasso com as materialidades autorizadas pelo constituinte e, quando da pormenorização dos elementos (ou aspectos) da regramatriz de incidência tributária, o legislador deve estabelecer pontos de conexão, não podendo eleger, arbitrariamente, como sujeito passivo da relação jurídico-tributária, pessoa estranha, sem qualquer vínculo com a referida materialidade.

Exposto o princípio da legalidade, passa-se ao trato do princípio da capacidade contributiva, também de necessária observância pelo legislador quando da instituição e/ou majoração dos tributos.

2.2 Do Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal³⁶, determinando o legislador que os impostos, sempre que possível, tenham caráter pessoal e sejam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Klaus Tipke (2012, p. 30-31) discorre sobre o dispositivo e entende que o princípio da capacidade contributiva se aplica apenas “[...] aos dispositivos que têm a finalidade primária de arrecadar recursos para o Tesouro Nacional [...]”. Registra que os

³⁶ Art. 145, § 1º, CRFB. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

economistas divergem quanto à definição de capacidade econômica, pois, para alguns, equivaleria à renda econômica, abrangendo, portanto, tudo que seja passível de apropriação à satisfação das necessidades. Outros economistas sustentam que referida capacidade diz respeito à renda de mercado, para que se evite uma tributação que elimine o mínimo existencial.

Segundo Klaus Tipke (2012, p. 31), na definição de capacidade contributiva, deve-se considerar que os impostos só podem ser pagos com a renda auferida ou acumulada com o patrimônio, pois é a única fonte dos impostos. Portanto, define a capacidade contributiva como o dever de pagar impostos conforme o montante da renda disponível para tanto.

Em sentido próximo ao de Klaus Tipke, Roque Antonio Carrazza (2017, p. 91) entende que o princípio da capacidade contributiva se relaciona com o da não confiscatoriedade (ou da vedação do tributo com efeito confiscatório) (artigo 150, inciso IV, CRFB), pois “[...] as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos”.

No mesmo sentido, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1996, p. 143) compreendem que o princípio se traduz:

[...] na exigência de que a tributação seja modulada, de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes. Implica que cada lei tributária tenha por efeito atingir manifestações, ou aspectos dessa riqueza, sem destruir sua base criadora. O sistema tributário [...] e cada imposto hão de adequar-se à “capacidade econômica” dos contribuintes [...]. Capacidade econômica há de entender-se como a real possibilidade de diminuir seu patrimônio, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação. A violação dessa – pelos excessos tributários – configura confisco, constitucionalmente vedado, além de suprema irracionalidade.

Os entendimentos acima reforçam o que se destacou no início do presente trabalho. O Estado não pode se voltar contra o povo, o titular do poder, não podendo a tributação ser utilizada como instrumento que projete o cidadão-contribuinte para uma situação de esvaziamento de sua riqueza. O Estado deve fornecer meios para que o povo se desenvolva com dignidade e conforme valores constitucionalmente eleitos e, ao mesmo tempo, continue contribuindo com os cofres públicos. Entender que a tributação possa recair para além da capacidade econômica, assumindo caráter confiscatório, corresponde a fazer preponderar a arrecadação dos tributos a todo custo, com desconsideração da

capacidade de cada um, resvalando, ainda, em efeitos negativos ao princípio da dignidade humana.

Expostos alguns entendimentos acerca da capacidade contributiva, importa também ao presente trabalho tratar da relação desse princípio com o da igualdade.

Elizabeth Nazar Carrazza (2015, p. 79) destaca que, no Brasil, existem duas correntes acerca da relação entre os referidos princípios. Para Hugo de Brito Machado (1989, p. 43-45, *apud* CARRAZZA, 2015, p. 79), o conteúdo formal do princípio da igualdade consiste na observância da norma por todos, ou seja, na generalidade da tributação. Em sentido contrário, Humberto Ávila (2012, p. 431-433) entende que a igualdade, enquanto metanorma estruturadora da aplicação de outras, só adquire significado normativo quando associada a critérios normativos materiais, sendo a capacidade contributiva apenas um destes. Elizabeth Nazar Carrazza acompanha o entendimento de Humberto Ávila e explica que “[...] a igualdade demanda uma complementação de seu conteúdo, enquanto modelo de aplicação do Direito – conteúdo este que será dado pelo princípio da capacidade contributiva, determinando o critério de repartição dos encargos fiscais”.

Renato Lopes Becho (2015, p. 388-389) compreende que o princípio da igualdade tributária demanda análise a partir de algum elemento comparativo, para que seja possível verificar a ocorrência (ou não) de tratamento igualitário entre dois sujeitos. Explica que a capacidade contributiva trata apenas das características pessoais do contribuinte, possibilitando avaliar se está em condições de contribuir com o Estado, reservando parcela mínima de seu patrimônio ou renda. Entende que o princípio não complementa a igualdade, mas, para que se atinja o princípio maior da justiça tributária, referidos princípios devem ser analisados conjuntamente, pelo fato de o constituinte já ter determinado o critério da capacidade econômica como valor (postura axiológica) necessário para o estabelecimento da comparação, não reservando ao legislador ou ao intérprete a opção de eleger a seu bel prazer outro critério que lhes agrade.

Acompanha-se o entendimento da Professora Elizabeth Nazar Carrazza porque, consoante o disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, é vedado aos entes políticos “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...]” (CARRAZA, 2015, p. 80). Referida equivalência, em se tratando do princípio da capacidade contributiva, é apurada quando dois ou mais contribuintes sejam

capazes economicamente de contribuir com os cofres públicos, desde que abrangidos pelo fato-signo presuntivo de riqueza constitucionalmente autorizado. Portanto, pela dicção do texto constitucional, se dois ou mais contribuintes não estiverem em situação equivalente, então, será possível que lhes seja conferido tratamento desigual; ao contrário, tratá-los diversamente implica violação ao princípio.

Em suma, o próprio constituinte dispôs que a igualdade só pode ser avaliada segundo algum critério comparativo, sem o que não se pode aferir a própria igualdade.

A propósito, apura-se, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, entendimento próximo ao aqui sustentado:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. IMPETRAÇÃO EM FACE DE ATO QUE INDEFERIU O PEDIDO DE CREDENCIAMENTO NO REGIME ESPECIAL PREVISTO NO DECRETO 22.958/2004, DO ESTADO DE SERGIPE. NÃO-PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NA NORMA. NÃO-OCORRÊNCIA DE ILEGALIDADE, TAMPOUCO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA. [...]

2. Por outro lado, conforme entendimento pacífico na doutrina e na jurisprudência, o princípio previsto no art. 150, II, da CF/88, não impõe a adoção de tratamento igualitário em todas as situações, mas veda o "tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente". Extrai-se, a contrario sensu, que a eficácia desse princípio implica o tratamento diferenciado em relação aos contribuintes que se encontrem em situação diversa. Nesse contexto, não se mostra desarrazoada a opção do legislador estadual, porquanto a vedação ao benefício em comento atinge todos os contribuintes que não preencherem os requisitos previstos na norma, o que demonstra o caráter abstrato da restrição. Assim, não há falar em violação do princípio da isonomia tributária. 3. Recurso ordinário desprovido. (BRASIL, STJ, 2008)

Os raciocínios acima dizem respeito apenas à relação entre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, de aplicação aos impostos com fins arrecadatórios. No entanto, mais adiante, ver-se-á que o princípio da igualdade não fica restrito ao referido critério da capacidade econômica, principalmente porque também se admitem normas com finalidade extrafiscal³⁷.

Quanto às funções, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1996, p. 149-150) entendem que o princípio da capacidade contributiva serve para: designar o destinatário legal do tributo; estabelecer os critérios para a substituição e para a solidariedade

³⁷ Conforme Klaus Tipke (2012, p. 31), o princípio da capacidade contributiva se aplica apenas às normas com fins arrecadatórios (de finalidade fiscal).

tributárias; fixar os fundamentos da repercussão tributária; apurar o cunho extrafiscal de certos tributos; dessumir os critérios vinculantes para o legislador na qualificação da base de cálculo; inferir os parâmetros para que o legislador estabeleça as alíquotas; e auxiliar na apuração da inconstitucionalidade do tributo com hipótese de incidência vazia, sem substância econômica.

Quanto ao conteúdo do princípio, Klaus Tipke (2012, p. 31-35) compreende que: 1) é indeterminado, porém determinável por se referir ao quanto que o contribuinte pode contribuir para o financiamento das atividades estatais conforme sua renda disponível; 2) aplica-se a todos os impostos de finalidade fiscal, independentemente da técnica de tributação, sejam diretos ou indiretos; 3) é um princípio de individualidade, pois mensura a capacidade contributiva do indivíduo, e não de determinado grupo ou de uma coletividade; 4) é princípio de realidade, por prender-se à capacidade efetiva ou à capacidade contributiva existente, embora se admita a adoção da renda presumida como solução auxiliar quando reste impossível apurar a renda efetiva, desde que adotados métodos proporcionais; 5) protege o mínimo existencial, pois este não poderá ser objeto da tributação, em prestígio ao Estado Social; 6) que permite alíquotas progressivas, embora não as exija; 7) permite a tributação das empresas com base nos rendimentos efetivos (lucro); e 8) não tolera direitos de escolha da consequência jurídica pelo contribuinte, sob pena de desrespeito aos princípios da legalidade e da tributação, segundo sua capacidade contributiva.

A partir do que se expôs, pode-se compreender que o princípio da capacidade contributiva conta com previsão expressa no Texto Constitucional e leva em consideração a capacidade econômica dos contribuintes, não se admitindo que os impostos tenham hipótese de incidência sem substrato econômico, evitando-se o arbítrio do Estado por meio da tributação.

2.2.1 Acepções do princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva pode ser analisado nas acepções objetiva (absoluta ou horizontal) e subjetiva (relativa ou vertical), consistindo, basicamente e

respectivamente, na tributação pautada nos fatos-signos presuntivos de riqueza e na graduação dos tributos.

Quanto ao aspecto objetivo, o princípio: 1) serve de fundamento constitucional para a exigência do tributo, pois só há poder de tributar onde se apure manifestação de riqueza; e 2) impõe ao legislador que eleja fatos geradores revestidos de conteúdo econômico (RIBEIRO, 2010, p. 07).

Referida manifestação de riqueza corresponde à renda (dimensão pessoal – visão dinâmica – que exige delimitação temporal) e ao patrimônio (dimensão real – visão estática). Os demais fatos geradores previstos no sistema tributário são constituídos como desdobramentos desses dois fenômenos econômicos (RIBEIRO, 2010, p. 07).

Segundo Marta Toribio Leão (2015, p. 100), a capacidade contributiva absoluta (objetiva ou horizontal) diferencia situações que consubstanciam manifestações de riqueza de outras que não se configuram dessa forma.

Paulo de Barros Carvalho (2017, p.187) também compreende que a expressão “capacidade econômica” denota dois momentos distintos no direito tributário, sendo o primeiro relativo ao princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, consistente na eleição pelo legislador dos fatos que ostentem signos de riqueza. O segundo momento diz respeito à aceção relativa ou subjetiva, intimamente relacionada ao princípio da igualdade.

Marta Toribio Leão (2015, p. 100) entende que o aspecto subjetivo do princípio trata do sujeito de forma individualizada, que deve contribuir conforme suas possibilidades econômicas.

Acerca dos aspectos subjetivos, Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 08-16) explica que se destinam à graduação e ao estabelecimento de limites máximos e mínimos da tributação. Compreende que a graduação atende a uma dimensão horizontal porque permite a diferenciação de um contribuinte em relação aos demais, e que os limites máximos e mínimos cumprem uma dimensão vertical, exercida em relação ao Estado, respeitando-se o mínimo existencial (patamar inferior) e evitando que o tributo assumira efeito confiscatório (patamar superior).

A partir do exposto, não se considera forçosa a compreensão de que o princípio da capacidade contributiva, enquanto capacidade econômica do contribuinte, tem seu ponto de partida a partir do conteúdo semântico mínimo traçado pelas regras de competência tributária, pois o legislador infraconstitucional só pode tributar onde foi autorizado pelo constituinte, ou seja, conforme fatos-signos presuntivos de riqueza, e, ainda, em seu aspecto subjetivo, permite aferir a capacidade de contribuição de cada cidadão sem que sejam violados outros direitos fundamentais, o que inclui o princípio da dignidade humana.

2.2.2 Extensão do princípio da capacidade contributiva

A doutrina diverge quanto à aplicação do princípio, havendo quem sustente que é restrita aos impostos, e também quem o admita a outras espécies tributárias.

Elizabeth Nazar Carrazza (2015, p. 78) compreende que o princípio se aplica apenas aos impostos por força da expressa previsão constitucional. Ao contrário, Ricardo Lodi Ribeiro (2010, p. 18-19) sustenta que o princípio também ilumina outras espécies tributárias, citando como exemplo a concessão de isenções de taxas aos contribuintes que, apesar de praticantes do fato gerador vinculado a uma atividade estatal, sejam hipossuficientes economicamente.

Micaela Dutra (2010, p. 120) também compreende que o princípio se aplica às outras espécies tributárias, pois “[...] não se pode afastar o referido princípio dos demais tributos, já que, como os impostos, também retiram recursos financeiros dos sujeitos passivos; mesmo que seja como retribuição por uma atividade estatal [...]”.

Em que pese a existência de discussão doutrinária acerca da aplicação do princípio para além dos impostos, importa ao presente trabalho tratar apenas destes para que se compreenda o sentido da expressão “sempre que possível”, empregada pelo legislador constituinte no art. 145, §1º, CRFB. No entanto, vale observar que nas taxas e nas contribuições de melhoria há referibilidade quanto à atuação estatal, visando remunerá-la, sendo o custo associado ao do tributo.

É o que se pode extrair a partir da leitura do artigo 77 do Código Tributário Nacional:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Referido dispositivo também permite compreender que a taxa não pode adotar base de cálculo idêntica a dos impostos nem calculada em função do capital das empresas, o que aparentemente conduz ao entendimento de que o princípio da capacidade contributiva não se aplica à referida espécie tributária, pois a base de cálculo dos impostos está associada ao conteúdo semântico mínimo dos impostos constitucionalmente listados, portanto, os fatos signos presuntivos de riqueza (capacidade contributiva em seu viés objetivo).

Discorrendo acerca da redação dada ao artigo 145 da Constituição Federal, Elizabeth Nazar Carrazza (2015, p. 84-89) compreende que a expressão “sempre que possível” apresenta três sentidos possíveis: de ordem estrutural, finalístico e prático.

O sentido estrutural indica que o intérprete deve buscar compreender quais impostos, necessariamente, devem observar o princípio, de forma parcial ou total, o que leva em conta a natureza específica do fato econômico (CARRAZZA, 2015, p. 84-89).

Por sua vez, o sentido finalístico demanda apurar se não prepondera o caráter extrafiscal do tributo³⁸. A expressão, portanto, deve ser lida nos seguintes termos: “sempre que com o objetivo eminentemente fiscal” (CARRAZZA, 2015, p. 84-89).

Misabel Derzi (1982, p. 890) entende que a expressão “sempre que possível” indica que nem sempre a realização da tributação possibilita aferir a real capacidade econômica de cada contribuinte, e que o princípio da praticabilidade se opõe ao da igualdade, sendo necessário adotar presunções em razão da impossibilidade de serem estabelecidas diferenças individuais relevantes. Acrescenta que, em razão da referida

³⁸ A extrafiscalidade dos tributos é tratada no terceiro capítulo do presente trabalho.

impossibilidade, o administrador passa a trabalhar com um padrão médio, o que pode resultar em ofensa à igualdade.

Klaus Tipke (2012, p. 37) também compreende que o princípio da capacidade contributiva não apresenta caráter absoluto, admitindo sua restrição por outros princípios previstos no ordenamento jurídico. Defende que a violação ao princípio pode ser excluída para primar pela unidade do ordenamento jurídico ou quando se apurar a necessidade de atendimento ao princípio da praticabilidade ou às normas extrafiscais.

Em sentido próximo ao de Misabel Derzi, Klaus Tipke (2012, p.39) também entende que, dentro de certos limites, é possível que a lei tipifique certos casos medianamente comuns com desconsideração dos desvios do caso concreto, ou seja, sem se atentar à capacidade contributiva individual. Noutras palavras, admite que casos desiguais sejam tratados igualmente e não desigualmente, o que também se afasta do princípio da igualdade. Isso se opera por meio das normas de simplificação, que desconsideram as peculiaridades do caso concreto, fazendo preponderar o que normalmente ocorre com a média dos contribuintes, mas ressalva que isso não pode resultar em prejuízo excessivo à justiça do caso.

Ao tratar da exclusão de violação do princípio da capacidade contributiva no interesse da unidade do ordenamento jurídico, Klaus Tipke (2012, p. 38) observa que o direito tributário é apenas parte do ordenamento jurídico, razão pela qual também deve se enquadrar no ordenamento jurídico global. Por isso, há princípios de outros ordenamentos jurídicos parciais capazes de restringir o princípio da capacidade contributiva.

Portanto, percebe-se que a expressão “sempre que possível”, empregada pelo legislador constituinte no artigo 145, §1º, CRFB, possibilita compreender que o princípio não se aplica, necessariamente, a todos os impostos. Por não ser de caráter absoluto, admite-se que, justificadamente, o legislador infraconstitucional faça preponderar critério diverso, conforme será visto adiante.

CAPÍTULO 3 - DA EXTRAFISCALIDADE E DAS ISENÇÕES DO IPTU

3.1 Da Teoria Funcional do Direito

Em sua obra “Da estrutura à função”, Norberto Bobbio (2007, p. 53) trata da teoria do direito segundo as abordagens estruturalista e funcionalista. A primeira perspectiva busca saber “como o direito é feito”, ao passo que a segunda ótica visa compreender “para que o direito serve”.

Pode-se dizer que, no primeiro capítulo do presente trabalho, apresentou-se uma abordagem estruturalista da teoria do direito, pois se expôs os aspectos (critérios ou elementos) da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

A partir de agora, passa-se a tratar norma tributária sob a perspectiva de suas funções, especificamente a extrafiscal, pedindo-se licença ao leitor para o registro de pontos relevantes da obra de Norberto Bobbio, já referenciada acima.

Norberto Bobbio (2007, p. 54) registra que Kelsen, jurista e filósofo austríaco, foi o fundador da teoria pura do direito, em que reforça o aspecto estrutural do ordenamento jurídico, destaca sua autonomia normativa própria e compreende que não seria preocupação da ciência do direito tratar de sua função, pois esta abordagem estaria reservada ao campo da sociologia.

O doutrinador também compreende que uma das intenções de Kelsen em cingir a teoria do direito à sua análise estrutural seria a de fundar uma teoria científica do direito, compreendendo-o apenas em sua essência. Acrescenta que referido pensamento seria uma forma de impedir a abertura da teoria para outras ideologias, evitando-se confusão entre o direito positivo e o direito ideal (BOBBIO, 2007, p. 55).

No entanto, Norberto Bobbio (2007, p. 58-59) entende que a referida teoria não seria tão pura porque “[...] Kelsen deixa escapar, em uma passagem de *General theory of law and State*, a afirmação de que o ‘direito é indubitavelmente um ordenamento para a

promoção da paz’’. Pondera que, quinze anos após, na segunda edição de *Reine Rechtslehre*, Kelsen substitui o conceito de “paz” pelo de “segurança coletiva”, de modo que retrocede um passo quanto ao fim mínimo do direito (a paz), sem, contudo, eliminá-lo, porque este fim passa a ser imediato em relação à segurança coletiva, porém mediato para o direito.

No exato momento em que se afirma que o direito garante pelo menos a segurança coletiva, quando não a paz, o fim, um certo fim, torna-se um elemento da definição funcional do direito. Uma vez mais o direito não apenas é um meio adequado para qualquer fim, mas tem, ele mesmo, um fim próprio e específico. (BOBBIO, 2007, p. 59)

Segundo Norberto Bobbio, a teoria kelseniana sustenta que o direito é composto por normas que estabelecem um nexó de imputação entre o ilícito e a sanção, ou seja, como ordenamento coativo, derivando da sanção o conceito de dever. Compreende que Kelsen não desconsidera o aspecto funcional do direito quando entende que “as sanções são dispostas pelo ordenamento jurídico para obter um dado comportamento humano que o legislador considera desejável” (KELSEN, 1945, p.50 *apud* BOBBIO, 2007, p. 61).

Acrescenta que Kelsen reconhecia a diferença entre as sanções negativas e as positivas, mas compreendia como ordenamento jurídico apenas o pautado nas sanções negativas, cujas espécies típicas seriam a pena e a execução forçada. Segundo ele, Kelsen teria feito poucas remissões às sanções positivas e que, na segunda edição de sua obra *Reine Rechtslehre*, trouxe como exemplos os “títulos” e as “medalhas” (BOBBIO, 2007, p. 63-67).

O doutrinador indaga se as sanções jurídicas positivas consistiriam apenas nos títulos e nas medalhas, associados à reputação, ou se os ordenamentos jurídicos atuais poderiam contemplar mais espécies associadas a bens diversos com influência sobre os indivíduos, citando, como exemplo, os bens econômicos (BOBBIO, 2007, p. 67).

Também observa que, nas relações econômicas, a alavanca predominante e caracterizadora da conduta é a recompensa, e, na esfera das relações político-jurídicas, predomina a alavanca da coação. No entanto, a partir do momento em que o Estado passa a estender suas atividades “[...] para a produção de outros serviços, além da organização da coação, e provê, direta ou indiretamente, também a produção de bens”, pode-se compreender que o comportamento do indivíduo pode ser determinado não apenas pela coação, mas também por meio de vantagens de ordem econômica. Tem-se, assim, uma

função não meramente dissuasiva, mas também de cunho promocional (BOBBIO, 2007, p. 68).

Em poucas palavras, essa função é exercida com a promessa de uma vantagem (de natureza econômica) a uma ação desejada, e não com a ameaça de um mal a uma ação indesejada. É exercida, pois, pelo uso cada vez mais frequente do expediente das sanções positivas. (BOBBIO, 2007, p. 68)

Acrescenta Norberto Bobbio (2007, p. 69-71) que o direito promocional se revela com a passagem de um Estado com função meramente protetiva de uma atividade produtiva para si (Estado protecionista) para outro que intervém na esfera econômica (Estado programático). Entende que a função promocional pode ser exercida por meio dos incentivos e dos prêmios. Por meio dos incentivos, pretende-se facilitar o exercício de uma determinada atividade econômica, ao passo que os benefícios visam oferecer uma satisfação aos que tenham realizado determinada atividade.

A esse propósito, o Professor Willis Santiago Guerra Filho em seu livro “Teoria Processual da Constituição” apresenta sentido bem próximo ao de Bobbio a respeito da interpretação das normas jurídicas em cotejo com a atual função do Estado.

Atualmente, uma constituição não mais se destina a proporcionar um retraimento do Estado frente à Sociedade Civil, como no princípio do constitucionalismo moderno, com sua ideologia liberal. Muito pelo contrário, o que se espera hoje de uma constituição são linhas gerais para guiar a atividade estatal e social, no sentido de promover o bem-estar individual e coletivo dos integrantes da comunidade que soberanamente a estabelece.

A essa mudança de função das constituições e do próprio Estado, que afinal de contas é por elas instaurado, resultante da forma como historicamente se desenvolveram as sociedades em que aparecem, correspondem também, como não podia deixar de ser, modificações radicais no plano jurídico. As normas jurídicas que passam a ser necessárias não possuem mais o mesmo caráter condicional de antes, com um sentido retrospectivo, quando destinavam-se basicamente a estabelecer uma certa conduta, de acordo com um padrão, em geral fixado antes dessas normas e não, a partir delas, propriamente. A isso era acrescentado o sancionamento, em princípio negativo – i.e., uma consequência desagradável – a ser infligido pelo Estado, na hipótese de haver um descumprimento da prescrição normativa. A regulação que no presente é requisitada ao Direito assume um caráter finalístico, e um sentido prospectivo, pois, para enfrentar a imprevisibilidade das situações a serem reguladas ao que não se presta o esquema simples de subsunção de fatos a uma previsão legal abstrata anterior, precisa-se de normas que determinem objetivos a serem alcançados futuramente, sob as circunstâncias que então se apresentem. (GUERRA FILHO, 2007, p. 07).

Importante registrar que a sanção (positiva ou negativa) é veiculada por meio de uma norma de conduta que impõe um dever de observância ou transgressão da referida norma, sendo o encorajamento ou desencorajamento um efeito derivado. Nesse raciocínio, Norberto Bobbio (2007, p. 72-73) entende que a pena e o prêmio pertencem à

categoria das sanções porque são respostas supervenientes a uma ação normativa precedente.

Por fim, o doutrinador entende que prêmio e incentivo são as duas formas típicas de manifestação da função promocional do direito, e que o modo de operá-las pode possibilitar avanços à análise funcional do direito e promoção da adequação da teoria do direito às transformações dos ordenamentos jurídicos das sociedades mais avançadas (BOBBIO, 2007, p. 75-76).

Em suma, Norberto Bobbio, ao tratar da teoria funcional do direito, compreende que o ordenamento jurídico não deve ser analisado apenas sob o ponto de vista da estrutura de suas normas, pois os Estados vêm agregando para si novas funções que não serão satisfeitas apenas por meio de sanções negativas, impondo-se, também, que faça uso de sanções positivas como forma de interferir no comportamento dos cidadãos.

Especificamente quanto ao campo tributário, Diego Marcel Costa Bomfim (2014, p. 20-23) constata que houve uma mudança de enfoque na ciência do direito tributário, pelo fato de as Constituições promulgadas a partir do século XX não tratarem apenas da organização do Estado e da limitação do poder, abarcando, também, finalidades que devem ser perseguidas. A previsão de tais finalidades traz para o âmbito do direito positivo dados econômicos e financeiros que, juridicizados, passam a compor o campo do direito e, portanto, também objeto de controle do Poder Judiciário.

Diego Marcel Costa Bomfim (2014, p. 23) acrescenta que a função normativa passa a ocupar papel relevante para a interpretação do direito posto, razão pela qual a análise funcional do direito se revela necessária para que seja corretamente interpretado, não se limitando a reger de forma retrospectiva repressiva, mas, também, de modo promocional e prospectivo, em razão da incorporação de objetivos, fins e programas a serem realizados.

Portanto, a partir da teoria funcional do direito, não se revela forçoso compreender que tratar o direito apenas sob ótica da estrutura de suas normas acaba contrariando o próprio fim do ordenamento jurídico, instrumento necessário à promoção da paz social. O direito não deve ser visto como um fim em si mesmo. Deixar de direcioná-lo para o campo de suas funções, restringindo-o apenas à sua ótica estrutural pode resultar em seu

engessamento, com prejuízo à revisão de suas próprias normas e à efetividade do sistema jurídico.

Referida visão se revela atual quando se passa do Estado Liberal para o Social, pois neste os entes políticos também atuam como agentes normativos e reguladores da atividade econômica, inclusive por meio de incentivos³⁹.

Reforça também o entendimento ora exposto o fato de que há previsão na Constituição Federal de garantia do direito de propriedade (art. 5º, inciso XXII, CRFB), com a ressalva de que a propriedade deve cumprir sua função social (artigo 5º, inciso XXIII, CRFB), sendo esta atendida quando satisfeitas as exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor (art. 182, §2º, CRFB). Para fazer cumprir referida função, o Poder Público estará autorizado a instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo, o que demanda, portanto, uma análise que vai além da estrutura da própria norma jurídica, sendo também imprescindível atentar-se ao fato de que a norma busca um fim específico, qual seja, a ordenação da cidade. Afastar o fim visado pela norma resultaria em sua inutilidade, na medida em que seria impossível aplicá-la sem tal verificação.

3.2 A Função Extrafiscal da Norma Tributária

Na obra Teoria Geral do Direito Tributário, Alfredo Augusto Becker (2018, p. 629-629) trata do finalismo extrafiscal do Tributo e informa que, na segunda metade do século passado, começou-se a definir a ideia de revolução social não mais pela força das armas, mas sim por meio da tributação. O doutrinador observa que, um século após, dados colhidos pela Economia Política, Finanças Públicas e política fiscal revelaram-se idôneos para a construção de um Direito Tributário rejuvenescido em que o impacto dos tributos

³⁹ Art. 174, CRFB. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

realize, concomitantemente, a revolução social e o financiamento da tarefa de reconstrução social.

Em razão disso, Alfredo Augusto Becker (2018, p. 629) compreende que a principal finalidade de muitos tributos não ficará restrita à mera arrecadação de recursos para o custeio de despesas públicas, passando também a servir de “[...] instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia”, coexistindo, portanto, as funções fiscal e extrafiscal da tributação.

Acerca deste novo olhar em relação às normas tributárias, Paulo Caliendo (2013, p. 172) também constata que, historicamente, a tributação sempre foi vista como uma forma de mero financiamento do Estado para o custeio de suas atividades. No entanto, percebe que em período mais recente o Estado vem adquirindo novas funções associadas à promoção de direitos fundamentais de cunho prestacional e à correção de falhas de mercado, o que impõe compatibilização de suas novas funções com o Texto Constitucional.

Marta Toribio Leão (2015, p. 36) faz uma correlação entre o Estado intervencionista e a tributação, observando que o constituinte originário impôs ao Estado uma atuação concreta, de modo que os tributos também fossem usados para o direcionamento dos comportamentos, por meio de uma função indutora, ainda que a tributação atue de forma complementar para o alcance deste desiderato.

A análise da postura adotada pelo constituinte de 1988 demonstrou que este se viu inconformado com a situação existente e impôs a adoção de medidas para a alteração deste cenário. Assim, adotou-se um Estado intervencionista (Estado-agente), elegendo-se, dentre outros instrumentos, a tributação como mecanismo funcional para a promoção das mudanças desejadas na economia e na sociedade. Esta postura, portanto, consagrou a utilização instrumental da tributação como mecanismo de alteração econômica e social através da promoção de finalidades públicas, e não somente como instrumento para a arrecadação das receitas necessárias à manutenção da máquina pública. A utilização instrumental da tributação nesse âmbito não é apenas permitida, mas desejada e até estimulada pelo ordenamento jurídico, através de uma série de indicações do texto constitucional. (LEÃO, 2015, p. 199)

Diego Marcel Bomfim (2014, p. 30) distingue entre a função extrafiscal e a finalidade pretendida. Entende que a função extrafiscal modaliza a tributação com o intuito de estimular ou desestimular comportamentos, sendo que a finalidade potencialmente pretendida não corresponde à sua função (de induzir comportamentos). É por meio da função (indução de comportamento) que a tributação alcança seus fins.

Segundo Humberto Ávila (2012, p. 135-136), a eficácia das normas tributárias pode ser dividida em dois grupos. O primeiro corresponde ao das normas de eficácia oneratória, com finalidade fiscal ou repartidora de encargo, que devem ser avaliadas conforme o princípio da capacidade contributiva. O segundo grupo diz respeito às normas de eficácia formativa (ou diretivas), que perseguem, indiretamente e de forma motivada, finalidades administrativas concretas, com influência sobre comportamentos econômicos e tangenciando direitos de liberdade do cidadão.

Alfredo Augusto Becker (2018, p. 640) não trata das funções fiscal e extrafiscal da norma tributária como algo absolutamente isolado, tanto que emprega a expressão “metamorfose jurídica” dos tributos por vislumbrar uma transfiguração em que na construção de todos e de cada tributo coexistirão os finalismos fiscal e extrafiscal, com maior prevalência de um ou de outro. Portanto, refere-se às funções fiscal e extrafiscal como algo indissociável.

Paulo Caliendo (2013, p. 183) apresenta entendimento próximo ao de Becker, pois, a seu ver, todos os tributos possuem algum efeito extrafiscal, em maior ou menor grau, dado que a tributação produz alguma consequência na tomada de decisão pelos agentes econômicos. Assim, distingue entre os tributos com finalidade extrafiscal e os que surtem efeitos extrafiscais, pois os primeiros já foram assim projetados intencionalmente pelo legislador, buscando uma finalidade precípua de premiar ou de punir condutas para o alcance de uma finalidade pública, ao passo que os enquadrados no segundo grupo, embora não projetados nos mesmos moldes, repercutiriam de alguma forma nas esferas dos contribuintes. Acrescenta que a fiscalidade ou extrafiscalidade não reside na natureza do tributo, mas sim em sua função.

Martha Toribio Leão (2015, p. 21) compreende que a norma tributária, além da função arrecadatória, também pode apresentar as funções distributiva, indutora e simplificadora, que podem coexistir entre si em maior ou menor intensidade.

Na doutrina, encontram-se diversas compreensões acerca da extrafiscalidade, apurando-se entendimentos diversos quanto à abrangência de suas finalidades.

Para José Casalta Nabais (1998, p. 629), a extrafiscalidade pretende alcançar determinados resultados econômicos ou sociais por meio do instrumento fiscal,

neutralizando efeitos econômicos e sociais dos destinatários, desincentivando-os ou fomentando-os.

Hugo de Brito Machado Segundo (2017, p. 53) compreende a extrafiscalidade nos seguintes termos:

[...] quando o tributo é utilizado para um fim, ou um propósito, *diferente* da obtenção de receitas. A entidade não instituiu e cobra o tributo para financiar seu orçamento ou o orçamento de “prolongamentos” seus, mas sim para atingir outras finalidades, dirigindo comportamentos, estimulando ou desestimulando condutas etc.

Para Aliomar Baleeiro (1996, p. 547), a extrafiscalidade consiste em:

[...] tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados ao seu custeio, mas antes visa ordenar a propriedade de acordo com sua função social ou intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia.

Segundo Paulo Caliendo (2013, p. 174), a Constituição Federal, as normas gerais em Direito Tributário e o próprio Código Tributário Nacional não estabeleceram explicitamente um conceito legal ou constitucional de extrafiscalidade, razão pela qual seu sentido deve ser construído a partir dos dispositivos constitucionais, o que gera incerteza e insegurança sobre o próprio conceito porque pode ser empregada de forma abusiva ou ineficiente. Registra que existem muitos conceitos utilizados para a definição de extrafiscalidade, sendo alguns mais restritivos e outros mais amplos.

Numa visão mais restritiva, a extrafiscalidade é vista como um fenômeno referente às normas jurídicas que autorizam uma competência tributária ordenadora, interventiva ou redistributiva. Numa visão ampliada, o tributo assumiria uma dimensão finalista com incorporação de efeitos extrafiscais das normas tributárias na própria natureza dos tributos, o que possibilitaria uma ampliação da função indutora do Estado, para além dos limites previstos no texto constitucional (CALIENDO, 2013, p. 174).

Klaus Tipke (2002, p. 40) registra que, segundo o Tribunal Constitucional Federal Alemão, todo motivo seria suficiente para justificar a violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, razão pela qual as normas extrafiscais estariam justificadas. O jurista Dieter Birk (apud TIPKE, 2002, p. 40), da Universidade de Münster, defende que a justificativa das normas extrafiscais deve ser sopesada com o princípio da capacidade contributiva que corporifica a justificação fiscal. Klaus Tipke (2002, p. 40) também observa que há juristas que defendem o entendimento de que os incentivos fiscais

se justificariam para o fim de atender ao “bem comum”, mas que esta concepção é ampla e há políticos conservadores, liberais e sociais, o que não traria uniformidade ao conceito.

Paulo Caliendo (2013, p. 174-175) adere a uma interpretação restritiva do conceito, pois, a seu ver, a extrafiscalidade conta com os seguintes elementos que a caracterizam: “i) fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado; e a iii) técnica adotada”.

Acompanha-se o entendimento de Paulo Caliendo porque admitir o emprego da extrafiscalidade por qualquer motivo seria o mesmo que desprezar a supremacia da Constituição Federal, franqueando o legislador infraconstitucional à edição de normas tributárias com desrespeito aos direitos dos cidadãos dispostos pela Constituição.

Como dito nas linhas iniciais do presente trabalho, todo poder emana do povo. Por isso, o legislador infraconstitucional e os operadores do direito não devem se descuidar da superioridade jurídica e axiológica da Constituição Federal⁴⁰. O poder constituinte é superior, o que justifica, inclusive, o controle de constitucionalidade das normas infraconstitucionais pelo Poder Judiciário, seja pela via difusa⁴¹ ou concentrada⁴².

Além disso, não faria sentido entender que a tributação extrafiscal pode versar sobre qualquer conteúdo, pois, se para a função fiscal há a necessidade de preservar diversos princípios constitucionais, tais como a capacidade contributiva, a vedação do tributo com efeito confiscatório, a isonomia, dentre outros, com maior razão quando o que se busca é justamente fazer preponderar o atendimento de alguma finalidade

⁴⁰ Segundo Gomes Canotilho (1991, p. 141), a superioridade hierárquica da Constituição Federal se opera em três perspectivas: as normas do direito constitucional consistem em *lex superior*; são normas de normas, ou seja, são fontes de produção jurídica de outras normas legais, regulamentares, estatutárias, dentre outras; e implica o princípio da conformidade dos atos dos poderes políticos com a Constituição.

⁴¹ Art. 948 (Código de Processo Civil) arguida, em controle difuso, a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo do poder público, o relator, após ouvir o Ministério Público e as partes, submeterá a questão à turma ou à câmara à qual competir o conhecimento do processo.

Art. 949 (Código de Processo Civil). Se a arguição for:

I - rejeitada, prosseguirá o julgamento;

II - acolhida, a questão será submetida ao plenário do tribunal ou ao seu órgão especial, onde houver.

Parágrafo único. Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário ou ao órgão especial a arguição de inconstitucionalidade quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão (BRASIL, 2015).

⁴² Art. 102, CRFB. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (BRASIL, 1988).

justificada para determinado contexto, que, repita-se, não pode desprestigiar a supremacia da Constituição Federal.

Explica Paulo Caliendo (2013, p. 174-175) que o fim visado conta com previsão constitucional e tem por objetivo a realização das finalidades da Ordem Constitucional ou Social, tais como a família, a cultura, o meio ambiente, dentre outros, razão pela qual o que determina a natureza da norma extrafiscal é o fim constitucional pretendido e não a destinação do recurso ou a técnica utilizada.

Martha Toribio Leão (2015, p. 63-74 e 202) perfilha o mesmo raciocínio de Caliendo porque, a partir da análise dos princípios relativos à ordem econômica listados no artigo 170 CRFB, bem como dos da defesa da família e da proteção da saúde pública, compreende que todos podem servir de fundamento à utilização do tributo como instrumento de indução da ordem econômica e social. Entende que apenas referidas exceções expressas foram legitimadas pelo texto constitucional, devendo-se aplicar a técnica do “argumento contrário”, que, segundo Riccardo Guastini (2004, p. 149, *apud* LEÃO, 2015, p. 202), reside no fato de que o legislador teria dito exatamente o que pretendia dizer e, se quisesse, teria dito diferente.

André Folloni (2014, p. 212) compreende que a “[...] a tributação extrafiscal é feita como meio para atingir determinadas finalidades – que serão legítimas à medida que encontrem amparo constitucional”.

Diego Marcel Costa Bomfim (2014, p. 28) entende que “As normas tributárias, portanto, podem exercer diferentes funções para o alcance de difusas finalidades, desde que estas estejam previstas no texto constitucional”. Acrescenta que o texto constitucional não elenca de modo expresso os fins que podem ser eleitos para o emprego das normas tributárias extrafiscais, devendo o intérprete perquirir as finalidades e os objetivos gerais prescritos pela Constituição (BOMFIM, 2014, p. 85).

Acerca do fim constitucional pretendido, é válido destacar que, com o advento da Emenda Constitucional n. 45/2004, incluiu-se o parágrafo terceiro ao artigo 5º da Constituição Federal, com a seguinte redação:

§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. (BRASIL, 1988)

Portanto, em complemento ao entendimento dos doutrinadores acima citados, e, considerando a exposição feita no primeiro capítulo do presente trabalho, no sentido de que as normas do Subsistema Tributário demandam análise conjunta com as do Sistema Constitucional, compreende-se que as finalidades veiculadas nos tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos, aprovados conforme o procedimento previsto no artigo 5º, §3º, CRFB, também podem servir à extrafiscalidade.

Retomando os elementos configuradores da extrafiscalidade, “O meio a ser utilizado é dado pela ordenação, intervenção ou pela redistribuição de renda”, sendo a progressividade extrafiscal do IPTU progressivo, instrumento de política urbana, um exemplo de extrafiscalidade com finalidade ordinatória. A ordenação visa preservar e manter a ordem constitucional; a intervenção busca corrigir determinadas falhas de mercado. Os meios redistributivos almejam corrigir as falhas sociais por meio da reforma social (CALIENDO, 2013, p. 175).

Segundo Paulo Caliendo (2013, p. 175), as técnicas empregadas para o alcance dos fins constitucionais são instrumentos normativos que devem estar vinculados aos meios e aos fins constitucionais, e servem para infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade. São exemplos das possíveis técnicas: as alíquotas progressivas, seletivas, as isenções fiscais, o aproveitamento de créditos fiscais, dentre outros.

Acerca das técnicas empregadas à extrafiscalidade, José Casalta Nabais (1998, p. 630) registra que elas podem abarcar dois grandes domínios: 1) os agravamentos extrafiscais dos impostos que visam o desestímulo de determinadas condutas dos contribuintes; e 2) os benefícios fiscais destinados ao fomento ou ao estímulo de determinados comportamentos dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

Paulo Caliendo (2013, p. 190-201) também discorre sobre as limitações formais e materiais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal porque referida função, apesar de ser “[...]um instrumento de promoção econômica e social, não pode ferir a essência dos direitos que deseja preservar.”. Isso significa que, ainda que as finalidades buscadas sejam louváveis, os direitos fundamentais constitucionalmente previstos dos contribuintes não podem ser desconsiderados, ainda que a pretexto de uma tributação com finalidade extrafiscal. Acrescenta que, ao instituir tributo com função extrafiscal, o legislador infraconstitucional deve se atentar aos princípios da segurança jurídica, da

legalidade, da anterioridade, da periodicidade mínima e da publicidade, todas limitações de cunho formal (CALIENDO, 2013, p. 190-193).

No mesmo sentido, Martha Toribio Leão (2015, p. 47-48 e 201) compreende que as normas tributárias com função extrafiscal são, antes de tudo, tributárias, razão pela qual também estão submetidas às limitações impostas para o exercício das competências tributárias e também às garantias protetivas ao contribuinte veiculadas nas limitações ao poder de tributar conforme preceitua a Constituição Federal.

O entendimento de Paulo Caliendo encontra ponto de intersecção com a compreensão de André Elali (2007, p. 39), que compreende inexistir tributo restrito à função extrafiscal, havendo um nível, ainda que mínimo, de fiscalidade na norma que se materializa por meio de benefícios fiscais.

Portanto, pode-se dizer que a extrafiscalidade pressupõe a própria tributação, não se tratando de algo isolado. Tem-se um tributo com finalidade que vai além da mera arrecadação de recursos pelo Estado. Se a extrafiscalidade pressupõe a tributação, o legislador infraconstitucional quando pretende vocacionar normas com tal função, no âmbito de sua competência tributária, também está jungido à observância do que a Constituição dispõe acerca da tributação, devendo-se atentar aos princípios e regras constitucionais.

Nesse passo, registra Paulo Caliendo (2013, p. 194-201) que a extrafiscalidade não pode ser pensada pelo legislador com desconsideração dos princípios da isonomia (artigo 5º e 150, inciso II, ambos da Constituição Federal), da vedação de confisco (artigo 150, inciso IV, da CF) e da proteção à livre concorrência. O doutrinador cita como exemplos a aplicação do princípio da vedação do efeito confiscatório ao imposto sobre a propriedade territorial rural e sobre a propriedade predial e territorial urbana, submetidos à progressividade extrafiscal, pois a tributação não pode resultar em desapropriação sem justa indenização.

No mesmo sentido:

Especificamente com relação à tributação extrafiscal, uma observação merece ser feita. O tributo não perde sua natureza por conta do caráter *fiscal* ou *extrafiscal*, razão pela qual os tributos *extrafiscais* também devem respeito ao princípio constitucional que proíbe a utilização de tributos com efeitos de confisco. (BARRENI, 2016, p. 330)

Por fim, é importante destacar que há na doutrina quem compreenda que a extrafiscalidade não adentra a seara tributária. Renato Lopes Becho (2015, p. 49), por exemplo, entende que a extrafiscalidade não diz respeito ao direito tributário por não se referir à relação jurídico-tributária. Em sentido oposto, Paulo Victor Vieira da Rocha (2014, p. 261-262) posiciona-se no sentido de que a função extrafiscal se manifesta por efeitos que não se confundem com a mera arrecadação de recursos aos cofres públicos, interessando ao direito tributário a produção desses efeitos e sua limitação no plano jurídico.

Acompanha-se o entendimento de Paulo Victor Vieira da Rocha, pois a extrafiscalidade trata da finalidade constitucional pretendida com o tributo e, logo, surte efeitos na vida do cidadão-contribuinte, que conta com um sistema tributário protetivo e que lhe assegura segurança jurídica. A tributação extrafiscal demanda respeito ao ordenamento jurídico como um todo, sendo certo, inclusive, que o Poder Judiciário deve realizar o controle das normas com função extrafiscal, de modo que, quando devidamente acionado, coíba abusos por parte do Estado, ainda que a pretexto de exercer suas funções ordinatória, dirigista ou interventiva. É o que se espera de um Estado Democrático e de Direito em que o legislador deve se atentar à edição de leis que respeitem os princípios, regras e valores constitucionais, ainda que a pretexto de tratar de normas com função extrafiscal.

3.3 A Extrafiscalidade e sua Relação com os Princípios da Isonomia e da Capacidade Contributiva

Segundo Humberto Ávila (2008, p. 133-139), a igualdade é um signo que pode assumir três dimensões normativas diferentes: igualdade-postulado; igualdade-princípio; e igualdade-regra. É, portanto, multidimensional.

Enquanto postulado, a igualdade consiste em critério de aplicação de outras normas, de modo igual e imparcial, aos que a elas se submetam. Relativamente à norma legal, o doutrinador cita como exemplo decisão da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal no RE 78.927, de Relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro, em que não se admitiu

o emprego da analogia para a cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza em face da empresa que havia realizado construções para si própria, dado que a exigência do tributo só se impõe às construções submetidas à empreita ou administração. No que tange à igualdade no que diz respeito a princípio substancial, impõe-se sua aplicação isonômica aos vários sujeitos protegidos por determinado princípio, citando-se, como exemplo, o do livre exercício da atividade econômica aos contribuintes, que, pela igualdade, aplica-se a todos (ÁVILA, 2008, p. 134-135).

A igualdade-princípio consiste na “igualdade como norma ‘objeto de aplicação’”, que garante, em conexão com princípios substanciais, a busca de um estado ideal de igualdade, isto é, de um princípio (ÁVILA, 2008, p. 136).

Enquanto regra, a igualdade pré-exclui da competência do Poder Legislativo o poder para exercer a sua competência fazendo uso de determinadas medidas de comparação. A Constituição veda a utilização de determinadas medidas de comparação, destacando-se, dentre elas, a ocupação profissional. No exemplo citado, a igualdade exerce uma função negativa, impondo ao estado que não faça uso da ocupação profissional como medida de comparação. Trata-se, portanto, de uma regra material (ÁVILA, 2008, p. 136-138).

Humberto Ávila (2008, p. 137) observa que os três sentidos normativos diferentes correspondem a três normas, mas isto não significa que nunca atuarão conjuntamente, nem que o intérprete possa optar entre elas.

Quando trata do conteúdo normativo da igualdade, Humberto Ávila (2008, p. 139-145) compreende que ela se complementa com conteúdos que não advêm da própria igualdade, mas sim de outras normas constitucionais. Nesse sentido, a igualdade é considerada formal, pois o princípio demanda concretização por uma medida de comparação e de uma finalidade que justifique sua utilização. O doutrinador entende que a medida de comparação não é fornecida pela própria igualdade, mas sim das regras que impõem a sua utilização e pelos princípios constitucionais que exigem o uso de medidas de comparação a eles pertinentes.

[...] não é a igualdade, ela própria, que indica qual a medida de comparação é fornecida pelas regras que impõem sua utilização (por exemplo, a medida de comparação dos impostos pessoais deve ser a capacidade contributiva) ou proibem-na (por exemplo, a ocupação profissional não pode ser eleita medida de comparação) e pelos princípios constitucionais que exigem o uso de medida

de comparação a eles pertinentes (por exemplo, o dever de proteção do meio ambiente impõe a escolha de medida de comparação relacionadas à sua promoção ou restrição). A finalidade é fornecida pelo regime jurídico do tributo, quer pelas regras de competência (por exemplo, a regra de competência do imposto territorial rural vincula sua instituição à promoção da produtividade da terra), quer pelos princípios a elas vinculados (por exemplo, os princípios da proteção da atividade econômica vinculam a instituição da contribuição de intervenção do domínio econômico). Em outras palavras, a igualdade é a relação entre esses termos. Esses termos, não obstante, não vêm da própria igualdade, mas de outras normas constitucionais materiais. (ÁVILA, 2008, p. 139-140)

No tocante à medida de realização da igualdade, Humberto Ávila (2008, p. 160-161) compreende que, quando os tributos se destinam a uma finalidade fiscal, a medida de comparação entre os contribuintes será a capacidade contributiva, consoante o disposto no art. 145, §1º, CRFB. Isso porque a distinção é realizada com base em elementos residentes neles próprios e a finalidade da tributação é a distribuição igualitária da carga tributária, que serve como critério e finalidade.

Em se tratando de finalidade extrafiscal, Humberto Ávila (2008, p. 161-163) posiciona-se no sentido de que, nos tributos instituídos com o fim preponderante de atingir fins econômicos ou sociais, a capacidade contributiva não é a medida de comparação adequada, devendo-se aplicar um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência com a finalidade eleita. Deve-se buscar nas finalidades pretendidas o parâmetro para a validação das medidas de comparação eleitas. Cita como exemplos: a manutenção do Estado Federativo (art. 18, CRFB), a garantia da segurança pública (art. 144, CRFB), a preservação da ordem econômica (arts. 170 e seguintes, CRFB), a implementação da política urbana (arts. 182 e 183, CRFB), a garantia da função social da propriedade (arts. 184 a 191, CRFB), a proteção do meio ambiente (art. 225, CRFB), dentre outros.

No tocante às normas tributárias indutoras, Martha Toribio Leão (2015, p. 203) compreende que perseguem finalidades públicas concretas, e não a distribuição da carga tributária entre os contribuintes, razão pela qual o critério de distinção para fins de aplicação do princípio da igualdade deve ser outro, necessariamente vinculado à promoção da finalidade extrafiscal.

Em sentido próximo, Klaus Tipke (2002, p. 31-37) compreende que “Com base no princípio da capacidade contributiva são julgados [...] apenas os dispositivos que têm a finalidade primária de arrecadar recursos para o Tesouro Nacional. Ele não vale para

normas de finalidade extrafiscal”, e acrescenta que o referido princípio não apresenta caráter absoluto, admitindo restrição por outros previstos no ordenamento jurídico. Entende pela possibilidade de sua exclusão quando houver interesse da unidade do ordenamento jurídico, ou quando necessário para atender ao princípio da praticabilidade ou em razão de normas extrafiscais.

André Folloni (2014, p. 208-209) também acompanha o entendimento de Ávila. Observa que a tributação extrafiscal separa os contribuintes em dois grupos. Em um deles estão incluídos os destinatários da norma de função extrafiscal; no outro, os que já adotam o comportamento pretendido com a norma, ou seja, os não destinatários, e que, portanto, ficam fora do grupo. Conclui que a tributação extrafiscal acarreta diferenciação entre os contribuintes, razão pela qual deve ser investigada a validade desta diferenciação em prestígio ao princípio da igualdade, o que impõe um exame exógeno (externo), ou seja, interclasses, não se revelando a capacidade contributiva critério adequado para tanto.

É claro que estes critérios de discriminação eleitos pela Constituição Federal para fins de aplicação do princípio da igualdade só podem ser afastados em vista da específica fundamentação do intérprete, com a demonstração de *fins externos* na norma tributária, compatíveis com a discriminação especial empreendida.

Assim, assume-se que a capacidade econômica dos contribuintes é um dos critérios de aplicação do princípio da igualdade, e não o único. Este critério – capacidade econômica – funciona bem para as normas tributárias editadas com a finalidade de arrecadar fundos via distribuição igualitária da carga tributária entre os contribuintes, mas não se compatibiliza com a instituição de normas tributárias extrafiscais. (BOMFIM, 2014, p. 159).

A partir do exposto, compreende-se que a capacidade contributiva não é o critério adequado para analisar o princípio da igualdade no que diz respeito às normas com função extrafiscal, pois, como será demonstrado mais adiante, deixa-se de analisar a renda disponível do contribuinte, ainda que a tenha, quando o ente estatal, por exemplo, concede ao contribuinte uma isenção (extrafiscal) voltada à promoção do meio ambiente. No entanto, não se pode dizer que o princípio da capacidade contributiva reste totalmente desconsiderado nas normas de função extrafiscal, pois, como já se destacou, a extrafiscalidade pressupõe a própria tributação, que, no Brasil, deve considerar os fatos signos presuntivos de riqueza (aspecto objetivo do princípio da capacidade contributiva), de modo que não resulte em uma tributação vazia e com desrespeito aos direitos do cidadão-contribuinte.

Martha Toribio Leão (2015, p. 204) também compreende que a capacidade contributiva não pode ser totalmente afastada quando do trato das normas de função extrafiscal. É que referida capacidade deve ser empregada como critério para determinar o que é ou não manifestação de riqueza abarcada pela tributação e, ainda, para determinar em que medida a cobrança poderá ser realizada sem que viole o mínimo existencial à uma sobrevivência digna, bem como para que o tributo não assuma efeito confiscatório.

Além disso:

[...] a capacidade econômica deve ser levada em consideração também nos tributos extrafiscais. Não para graduar o tributo conforme a capacidade dos contribuintes, mas para definir um parâmetro de tributação que atinja a todos na indução de comportamentos, isto é, que interfira na liberdade individual de todos da mesma forma. Que seja capaz de superar diferenças de capacidade econômica entre os contribuintes para, efetivamente, pressionar todos a adotar a conduta constitucionalmente adequada, não permitindo que os mais ricos possam viver à margem da Constituição. A capacidade contributiva é manifestação da isonomia tributária interna ou endógena dos tributos extrafiscais: interna no sentido de que a capacidade econômica dos contribuintes postos na classe dos destinatários da tributação extrafiscal deve ser levada em conta pela regra tributária. (FOLLONI, 2014, p. 209-210)

Acompanha-se os raciocínios de Martha Toribio Leão e de André Folloni, pois, em verdade, dizem respeito à utilidade das normas com função extrafiscal. Se há uma finalidade pretendida no sentido de serem induzidos comportamentos por meio da tributação, mormente quando se pretenda desincentivá-los, é provável que a norma não contribua para o alcance da finalidade quando desconsiderado o princípio da capacidade contributiva, sendo provável que alguns contribuintes não sintam o peso da carga tributária e optem pela continuidade de seus comportamentos desfavoráveis ao fim pretendido.

3.4 Controle da Extrafiscalidade

Até o presente momento, pode-se perceber que as normas tributárias podem ser orientadas ao cumprimento de uma função extrafiscal, o que pode resvalar, em alguma medida, no princípio da capacidade contributiva. Portanto, impõe-se ao operador do direito verifique a compatibilidade de tais normas com a Constituição Federal, principalmente porque demanda análise do princípio da igualdade sob o prisma anteriormente abordado.

Martha Toribio Leão (2015, p. 42-52) registra que as normas extrafiscais servem de instrumento para alterações na ordem econômica e social, razão pela qual trata dos critérios para identificá-las e controlá-las, o que não é tarefa tão simples porque inexistem normas puras em cada uma das funções também já destacadas (arrecadatória, distributiva, indutora e simplificadora).

Segundo Paulo Victor Vieira da Rocha (2014, p. 263-264), a classificação abstrata de determinados impostos ou de seus regramentos pode não se revelar como critério seguro para justificar a restrição ao princípio da capacidade contributiva e a proteção de outro bem jurídico de igual estatura constitucional, pois é comum que as premissas adotadas sejam ilusórias e não seja possível identificar claramente a “vontade do legislador”, seja em razão da inexistência de registros históricos que embasem as afirmações dos integrantes do Poder Legislativo, seja pelo fato de, objetivamente, as circunstâncias que ensejaram a edição de determinada lei não restarem claras ou revelarem certo grau de complexidade.

Referido doutrinador entende que importa às normas com função fiscal ou extrafiscal a identificação dos efeitos gerados a fim de apurar a justificativa à proteção de determinado bem jurídico, ainda que de modo potencial. Cita como exemplo a tributação ambiental quando agrava a carga tributária dos que praticam determinadas atividades econômicas potencialmente poluidoras em prol da proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Apura-se, assim, restrição ao princípio da capacidade contributiva, mas também se busca a proteção de outro princípio também com envergadura constitucional (ROCHA, 2014, p. 265-266).

Outro exemplo citado pelo doutrinador é o regramento que onera pesadamente o tabaco, que restringe o princípio da capacidade contributiva, operando com uma graduação regressiva do imposto, dado que pagam mais os que detêm menor capacidade contributiva. No entanto, a restrição pode ser justificada por outro princípio constitucional, qual seja, a proteção da saúde pública (ROCHA, 2014, p. 266).

Martha Toribio Leão (2015, p. 200) compreende que é preciso estabelecer um critério para distinguir as normas tributárias indutoras próprias das normas tributárias que apenas geram efeitos indutores, mesmo que não intencionadas nesse sentido. Entende que o critério de diferenciação reside na análise da predominância da finalidade da norma, que pode ser verificada mediante aplicação de três critérios:

Esta predominância pode ser verificada através da aplicação de três critérios, quais sejam: (i) uma clara e deduzível finalidade não arrecadatória, (ii) a existência de elementos extrafiscais impregnados na norma e (iii) o fomento relacionado à finalidade perseguida, através de uma alteração da carga tributária para incentivo ou desincentivo de determinada conduta. (LEÃO, 2015, p. 200)

Referida doutrinadora entende que a identificação de tais normas pautadas apenas nos efeitos indutores sobre os contribuintes não é satisfatória porque as normas tributárias arrecadatórias, por exemplo, possuem em alguma medida tais efeitos, havendo, portanto, uma alteração apenas de grau (LEÃO, 2015, p. 200).

Diego Marcel Costa Bomfim (2014, p. 49-53) entende que a identificação das normas tributárias extrafiscais deve ser realizada a partir da constatação de um tratamento discriminatório, não associados a critérios gerais previstos na Constituição, tais como a capacidade contributiva para os impostos, a equivalência para as taxas e contribuições de melhoria, e a repartição de encargos no tocante às contribuições. A identificação é feita pelo intérprete, apurando a finalidade a ser alcançada pela norma, não resumida à mera distribuição igualitária dos encargos.

Pode-se dizer que o entendimento de Martha Toribio Leão não conflita com o de Paulo Victor Vieira da Rocha. É que Martha Toribio Leão considera que a identificação das normas com função extrafiscal é feita por meio da apuração da predominância das finalidades constitucionais. Rocha, por sua vez, trata dos efeitos da referida norma para apurar sua justificativa, o que também não deixa de ser considerado por Martha Toribio Leão, porém para fins de controle da norma.

[...] no que tange [...] à importância dos efeitos para o controle sobre a legitimidade das normas tributárias indutoras, concluímos que o controle sobre estas normas passa também pela verificação acerca de sua eficácia social, ou seja, da sua capacidade de produzir, de fato, na sociedade e na economia, os efeitos indutores que justificam a sua edição e a sua manutenção no ordenamento jurídico. (LEÃO, 2015, p. 118-120)

A identificação das normas tributárias com função extrafiscal é importante porque em um Estado, dito Democrático e de Direito, não devem ser incentivados privilégios infundados e frutos do arbítrio estatal, impondo-se também que seja realizado o controle da extrafiscalidade.

Nesse sentido, Diego Marcel Costa Bomfim (2014, p. 33) entende que a identificação das normas em fiscais ou extrafiscais é de suma importância porque as limitações constitucionais ao poder de tributar se aplicam de modo diverso a cada uma

delas, cada uma com regime jurídico específico conforme sua função, principalmente no que tange ao princípio da igualdade. Acrescenta que a “[...] a Constituição Federal não adota uma Fazenda Neutral, mas também não acolhe um intervencionismo desmedido”, havendo, por isso, um “intervencionismo programado”, que se opera dentro dos limites programados pela própria Constituição (BONFIM, D., 2014, p. 76)⁴³.

André Folloni (2014, p. 212) compreende que a tributação extrafiscal consiste em utilizar a legislação infraconstitucional para alcançar fins prescritos em princípios constitucionais, o que justifica a aplicação da proporcionalidade como metanorma estruturante do modo de aplicação da lei, num confronto entre os princípios objetivados com a tributação extrafiscal e das normas que prescrevem os direitos fundamentais restringidos pela norma extrafiscal, qual seja, a igualdade e os direitos de liberdade. É o chamado “teste de proporcionalidade”.

Segundo Humberto Ávila (2012, p. 135-136), a normas de eficácia formativa (ou diretivas), que perseguem, indiretamente e de forma motivada, finalidades administrativas concretas, com influência sobre comportamentos econômicos e tangenciando direitos de liberdade do cidadão impõem um dever de proporcionalidade a de que seja possível apurar sua compatibilidade com os direitos fundamentais, tais como a liberdade, a propriedade e a esfera privada.

O dever de proporcionalidade se impõe aos casos de colisão de princípios, sendo necessário decidir qual princípio deve prevalecer no caso concreto. A ponderação se refere às possibilidades fáticas de concretização dos princípios⁴⁴ (ÁVILA, 2012, p. 148).

Paulo Caliendo (2013, p. 185) entende que:

A proporcionalidade serviria como critério da modulação normativa-aplicativa das normas tributárias no caso de restrição de direitos fundamentais, de tal modo que os juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido

⁴³ Diego Marcel Costa Bomfim (2014, p. 70) faz alguns comentários sobre a neutralidade econômica dos tributos. No entanto, para não fugir do escopo do presente trabalho, apenas se registra, em síntese, que, pela neutralidade, a tributação seria um mal necessário e, portanto, deveria influir o mínimo possível nas decisões dos agentes econômicos.

⁴⁴ Segundo Humberto Ávila, a proporcionalidade é uma decorrência lógica do caráter principal das normas, sendo, portanto, condição normativa de aplicação das normas imediatamente finalísticas. É, portanto, um postulado normativo aplicativo, por traduzir uma determinada condição de possibilidade de compreensão, que deve ser seguida para entender ou aplicar um objeto, por exemplo, uma norma jurídica. Impõe um requisito formal na aplicação do direito, sob pena de os bens jurídicos colidentes deixarem de ser realizados na maior medida possível.

estrito serviriam como critérios de aferição da correta correlação entre meios e fins pretendidos (estados de coisas).

Klaus Tipke (2002, p. 41) registra que é incontroverso o entendimento de que todo incentivo fiscal ou subvenção deve cumprir alguns requisitos: 1) deve ser eficaz e imprescindível, para cumprir o fim dirigido por eles perseguido; 2) para corresponder ao princípio da igualdade, “[...] devem ser concedidos segundo princípios adequados ao objeto, tais como o princípio da necessidade ou o princípio do mérito, para que todos que se encontrem na mesma situação possam valer-se do incentivo ou subvenção”.

Nesse passo, Paulo Victor Vieira da Rocha (2014, p. 262-263) destaca a importância de serem identificados os efeitos das normas tributárias, pois é por meio deles que resta evidenciada a necessidade de seu controle e são identificadas as justificativas dos critérios de comparação entre contribuintes. São duas faces da mesma moeda, pois “um determinado efeito indutor representa uma intervenção sobre o âmbito de proteção de direitos fundamentais”, sendo tal efeito também a justificativa para a adoção de critérios adicionais de comparação eleitos pelo legislador.

Segundo Humberto Ávila (2008, p. 162), a instituição de um tributo com finalidade extrafiscal se submete ao controle de proporcionalidade, exigindo-se que a medida seja adequada, necessária e proporcional. Compreende que o dever de proporcionalidade não se aplica às normas com finalidade fiscal porque não se mede a lei tributária em relação ao fim perseguido, não há um fim externo, sendo, portanto, o meio utilizado para instituir tributos sempre adequado. Já no que tange às normas com eficácia extrafiscal se percebe restrição aos direitos de liberdade, o que impõe aplicação trifásica do dever de proporcionalidade (ÁVILA, 2012, p. 152).

André Folloni (2014, p. 217) entende que a eleição da norma de caráter extrafiscal pelo poder público deve ser justificada expressamente, de modo a demonstrar sua adequação, necessidade e proporcionalidade, sob pena de agir o Poder Judiciário para realizar o controle de proporcionalidade da norma.

A medida é considerada adequada quando sua utilização provoque efeitos que contribuam para promover gradualmente a finalidade extrafiscal. Exemplificativamente, se a finalidade é a proteção do meio ambiente, o fundamento de validade da exigência de adequação deve decorrer da própria finalidade positivamente estabelecida, pois se

pressupõe a adoção de comportamentos que levem à sua realização, não sendo legítimo qualquer outro (ÁVILA, 2008, p. 162-163).

A medida é considerada necessária quando, dentre as disponíveis e igualmente adequadas, seja a menos restritiva em relação ao princípio da igualdade. O que fundamenta a necessidade é o fato de existirem vários princípios constitucionais positivados que devem, ao mesmo tempo, ser realizados (ÁVILA, 2008, p. 162-163).

A proporcionalidade (em sentido estrito) consiste no sopesamento entre as vantagens pretendidas com a medida e as desvantagens decorrentes da restrição a direitos que poderão ocorrer (FOLLONI, 2014, p. 214).

Acerca da medida proporcional, Humberto Ávila compreende que:

Proporcional é a medida cuja utilização provoque mais efeitos positivos do que negativos à promoção dos princípios constitucionais. Por exemplo, a pretensão de proteger o meio ambiente, o ente estatal não pode instituir mecanismo de tributação que, embora promova positivamente a proteção ambiental em determinado nível, termine por restringir em nível negativo ainda maior o princípio da igualdade e o princípio do desenvolvimento regional. O fundamento de validade da exigência de proporcionalidade decorre da própria positivação de um bloco de princípios constitucionais que devem ser realizados em conjunto: ao ter que promover a ordem constitucional, ao invés de restringi-la, o ente estatal está obrigado a escolher aquele meio que promova, na sua inteireza, mais a ordem constitucional do que a restrinja. (ÁVILA, 2008, p. 162-163)

Por fim, interessante o que destaca Paulo Caliendo (2013, p. 182-190) quanto à aplicação do princípio da subsidiariedade à extrafiscalidade. Compreende que o princípio não se encontra claramente disciplinado, mas decorre de uma análise do Texto Constitucional, o que pode ser percebido a partir da leitura do artigo 173 da Constituição Federal:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei[...]. (BRASIL, 1988)

Pelo princípio da subsidiariedade, estabelece-se uma hierarquia axiológica sobre o uso da atuação do Estado como forma de consecução do interesse geral. Paulo Caliendo (2013, p. 182-190) compreende que a subsidiariedade informa que o uso de mecanismos de indução deve ser restritivo, ou seja, só são admitidos quando claramente se justificar uma atuação positiva do Estado. Portanto, as condições para aplicá-la são: 1) não implicar na invasão de competência exclusiva da comunidade; 2) tratar de competência que não

pode ser adequadamente realizada pelos níveis locais ou regionais, bem como pelos Estados-Membros; 3) tratar-se de competência que pode ser eficientemente realizada por meio de uma intervenção da comunidade.

Importante destacar que as finalidades pretendidas como parâmetro para a validação das medidas de comparação eleitas podem ser consideradas congruentes e proporcionais, mas, por excessivas, podem possibilitar a invalidação da norma. Humberto Ávila (2008, p. 164) cita como exemplo lei editada pela União Federal com o intuito de promover o desenvolvimento de determinada região mediante desoneração tributária das empresas lá sediadas, sobrevivendo, posteriormente, que referida desoneração, apesar de proporcional, porém excessiva, gerou efeito devastador aos direitos fundamentais de livre concorrência, de modo a eliminar que empresas sediadas noutra região pudessem competir com as instaladas na região favorecida.

Martha Toribio Leão (2015, p. 146-153, 207-208) resume que, a complementariedade, a subsidiariedade, a economicidade e o cumprimento da finalidade também são critérios empregados ao controle da extrafiscalidade. Compreende que os três primeiros transmitem a ideia de que a tributação não deve ser encarada como o melhor remédio para todos os males sociais, pois existem outros mecanismos de intervenção econômica e social. A subsidiariedade impõe que outras medidas administrativas sejam preferidas aos mecanismos tributários, pois é possível que o contribuinte prefira “comprar” o comportamento indesejado. A economicidade também deve ser considerada para que não se encareça as atividades estatais a fim de atender a finalidade visada.

Exemplificativamente, pode-se citar a progressividade das alíquotas do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana quando determinado contribuinte-proprietário deixe de cumprir com a função social da propriedade, consoante as diretrizes do plano diretor (artigo 182, §4º, CRFB). Percebe-se que há uma ordem constitucional para que se chegue à tributação extrafiscal. De início, quando o ente municipal constata que determinado solo urbano não está edificado ou sendo subutilizado ou não utilizado, deverá notificar o contribuinte para realizar o parcelamento ou edificação compulsórios. Em não sendo atendido este comando, o município deverá partir para a cobrança do imposto progressivo no tempo e, quando esta ferramenta não restar frutífera para o atendimento da referida finalidade constitucional, induzindo o contribuinte a conformar-

se com o que dele se espera, avança-se para a medida extrema, qual seja, a desapropriação com pagamento em títulos da dívida pública.

Percebe-se no exemplo que há uma restrição à liberdade do contribuinte porque seu direito de liberdade quanto ao uso de sua propriedade está sujeito à ingerência dos municípios. Não fica o contribuinte totalmente livre porque sofrerá maior carga tributária por meio da progressão das alíquotas. Nota-se, também, que há um fim externo à tributação, qual seja, a proteção da função social da propriedade, com o que se faz preponderar o interesse de todos em face do interesse individual do proprietário-contribuinte. Retoma-se aqui um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a promoção do bem de todos, o que só ocorre quando se assegura aos cidadãos a convivência em um território municipal em que se busque evitar, por exemplo, a manutenção de áreas que facilitem o aumento da criminalidade e a proliferação das mais diversas doenças em razão do acúmulo de resíduos, da dengue, dentre outros. Presente, portanto, a adequação.

Também se compreende referida tributação extrafiscal como medida necessária porque, numa gradação, é menos restritiva que a desapropriação mediante pagamento com títulos da dívida pública e, antes de tudo, tenta-se que o próprio proprietário evite a carga tributária mais intensa. A proporcionalidade em sentido estrito resta também evidente porque faz preponderar o interesse de todos em face do interesse individual de determinado contribuinte.

Quanto ao critério do cumprimento da finalidade, significa que, uma vez instituída a norma para alcançar determinado fim, em sendo este atingido, não restam motivos para a manutenção de sua cobrança. Isso implica dizer que as normas tributárias com função extrafiscal devem ser transitórias, o que impõe sua constante revisão (LEÃO, 2015, p. 149, 208).

Pode-se compreender, portanto, que a proporcionalidade, enquanto meta-norma, auxiliará o operador do direito a apurar de que modo as distinções entre os grupos dos destinatários e não-destinatários das normas tributárias com função extrafiscal atendem ao princípio da igualdade e se as justificativas são suficientes para afastar, em alguma medida, o princípio da capacidade contributiva. Além disso, os critérios da subsidiariedade, da economicidade e do cumprimento da finalidade se somam à proporcionalidade para o controle das referidas normas.

3.5 Das Isenções Extrafiscais

Viu-se até o presente momento que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana foi reservado à competência tributária dos Municípios, sendo esta conceituada pela doutrina como uma faculdade detida pelo Poder Legislativo de editar leis que instituem ou majorem tributos, e que também tratem de remissões, isenções, reduções, anistias, obrigações acessórias, dentre outros temas correlatos e reservados à legalidade tributária.

Referida competência não pode ser exercida pelo Poder Legislativo com desrespeito aos princípios e regras constitucionalmente previstos. Isso se justifica porque o Sistema Tributário foi tratado rigorosamente pelo legislador constituinte, podendo-se dizer que consiste em subsistema inserido em campo maior, qual seja, o Sistema Constitucional. Portanto, impõe-se constante diálogo entre as normas constitucionais de modo a potencializar o próprio Estado Democrático de Direito.

Verificou-se que a competência tributária também pode se voltar à edição de normas tributárias que contribuam com o Estado para cumprir as funções ordenadora, interventiva ou redistributiva, falando-se então em uma função extrafiscal do tributo. Por um raciocínio lógico, e por se compreender que referidas normas não deixam de ser tributárias pelo simples fato de agregarem referidas funções, impõe-se ao legislador infraconstitucional que continue atento aos princípios e regras constitucionais, de modo que o intuito de atender a determinadas finalidades constitucionais não implique desconsiderar, a todo custo, os direitos dos cidadãos-contribuintes. Para se mirar nos fins, exige-se um exame de proporcionalidade composto pela tríade necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito, e também atenção aos critérios da subsidiariedade, da complementariedade, da economicidade e do cumprimento da finalidade.

De tanto reforçar a necessária “finalidade constitucional”, o leitor já pode notar que se adota no presente trabalho a visão mais restritiva de extrafiscalidade. Segundo Paulo Caliendo (2013, p. 174-175), o legislador constituinte teria optado por uma visão mais restrita por conta dos elementos caracterizados da norma extrafiscal: “i) fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado e a iii) técnica adotada”.

Quanto ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, ver-se-á nos exemplos colhidos da legislação que o legislador pode editar leis que induzam comportamentos dos contribuintes que: colaborem com a ordenação das cidades, promovam o meio ambiente e protejam a função social da propriedade. As leis editadas também podem estimular a criação de associações de bairro e fazer com que o contribuinte colabore com o Estado na promoção da educação. De certo, outras finalidades constitucionais podem ser visadas com o referido tributo, mas não se tem a pretensão de esgotá-las pelo fato de serem numerosas as possibilidades, desde que o legislador fique atento às balizas até aqui expostas.

No que diz respeito às técnicas, relembra-se que, segundo José Casalta Nabais (1998, p. 630), a extrafiscalidade pode operar em dois grandes domínios: 1) os agravamentos extrafiscais dos impostos que visam o desestímulo de determinadas condutas dos contribuintes; e 2) os benefícios fiscais destinados ao fomento ou ao estímulo de determinados comportamentos dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

Segundo Diego Marcel Costa Bomfim (2014, p. 99), “[...] uma enunciação objetiva de todas as técnicas possíveis de serem eleitas para a criação destes estímulos e desestímulos é tarefa de improvável realização ante a engenhosidade do legislador”.

Como dito, de fato é difícil enumerar todas as possibilidades de extrafiscalidade em nosso ordenamento, pois a Constituição Federal é rica quanto aos valores expressados e, além disso, todos os contextos são passíveis de mudança. O que se justificava em determinado momento para o surgimento de uma norma com função extrafiscal pode não mais ser útil com o passar do tempo.

Para o imposto em comento, perceber-se-á adiante que, basicamente, o legislador infraconstitucional opera com a extrafiscalidade por meio das isenções e da fixação de alíquotas, abordagem que será feita em cotejo com pontos vistos nos capítulos anteriores.

É importante observar que a Constituição também prevê imunidades⁴⁵ para o imposto ora abordado. No entanto, deixa-se de tratar desse tema porque o presente

⁴⁵ [...] temos que as imunidades tributárias (i) estão apontadas na Constituição Federal; (ii) delimitam as competências das pessoas políticas para que criem *in abstracto* tributos; e (iii) distinguem-se das isenções tributárias, que, tendo sede infraconstitucional, são passíveis de revogação, por meio de lei. (CARRAZZA, 2019, p. 605).

[...] os preceitos imunizantes encerram *normas de sobredireito* [...] também chamadas de *regras de estrutura*, vale dizer, que dispõem sobre a edição de outras regras. (CARRAZZA, 2019, p. 607).

trabalho versa sobre a função extrafiscal da norma tributária e sua compatibilidade com os princípios constitucionais até agora destacados. Não faria muito sentido aprofundar o tema das imunidades porque nestas as finalidades⁴⁶ já foram destacadas pelo próprio constituinte.

De qualquer modo, apenas para fins de registro e também para adentrar no campo das isenções aplicáveis ao imposto em estudo, é válido gizar que, por meio da Emenda Constitucional n. 116, de 17 de fevereiro de 2022, acrescentou-se o §1º-A ao artigo 156 da Constituição Federal⁴⁷, prevendo-se imunidade aos templos de qualquer culto. Antes da referida emenda, alguns municípios, a exemplo de São Paulo (Lei Municipal n. 13.250, de 27 de dezembro de 2001), já previam em suas legislações isenções em prestígio ao disposto no artigo 5º, inciso VI, da Constituição Federal, que assegura a inviolabilidade de crença, assegurando o livre exercício dos cultos religiosos, protegendo os locais de culto.

Feito o registro, passa-se ao trato das isenções porque, conforme será demonstrado, os municípios brasileiros também costumam adotá-las para imprimir função extrafiscal ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Sobre o tema, José Souto Maior Borges (2007, p. 30-31) entende que no poder de tributar se inclui o poder de eximir, como se fosse o verso e o reverso de uma medalha, razão pela qual as isenções, concedidas em circunstâncias excepcionais, também se sujeitam aos princípios da legalidade e da isonomia tributárias.

Roque Antonio Carrazza (2015, p. 766-775) e Isabela Bonfá de Jesus (2019, p. 186) registram que o conceito de isenção não está pacificado pela doutrina, pois existem várias teorias que procuram explicá-la. Há quem entenda que a isenção não significa que a obrigação tributária deixou de nascer, mas, ao contrário, ela existe, ocorrendo tão somente a dispensa legal do pagamento do tributo (tese tradicional). Para outros, trata-se

⁴⁶ [...] convém termos presente que a maioria das imunidades contempladas na Constituição é decorrência natural dos grandes princípios constitucionais tributários, que limitam a ação estatal de exigir tributos (igualdade, capacidade contributiva, livre difusão da cultura e do pensamento, proteção à educação, amparo aos desvalidos etc. (CARRAZZA, 2019, p. 614)

⁴⁷ Art. 156, §1º-A, CRFB: § 1º-A O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea "b" do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel (BRASIL, 1988).

de hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada, razão pela qual sequer nasce o tributo.

Sobre o tema, Anis Kfoury Jr. (2016, p. 331) observa que a isenção tributária configura hipótese de exclusão do crédito tributário, e que conceituá-la no sentido de se tratar de dispensa legal do pagamento do tributo mais se aproxima do instituto da remissão, uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, conforme o disposto no art. 156, inciso IV, do Código Tributário Nacional.

Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 471-474) compreende que a tese tradicional não se sustenta pelo fato de não haver cronologia na atuação de normas vigentes em determinado sistema quando contemplam idêntico fato do relacionamento social. Adotar a tese tradicional equivaleria a dar maior celeridade à regra-matriz de incidência tributária para que chegasse em primeiro lugar e, tão somente após, alcançar a norma de isenção. Também critica a noção de isenção como favor legal porque o que se visa é o interesse público, e não as vantagens ou benefícios dos cidadãos. Registra interessante crítica em relação à compreensão da isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada, por se tratar de definição pela negativa e também por conferir maior presteza à regra de isenção por antecipá-la à de tributação.

O doutrinador prossegue explicando que as isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura, razão pela qual seu mandamento atinge outras normas, introduzindo modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta. A regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. A mutilação não pode ser total sob pena de inutilizar norma válida no sistema. Há, portanto, o encontro de duas normas jurídicas: uma referente à regra matriz de incidência tributária e outra atinente à regra de isenção, que suprime a área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou do consequente da primeira (regra -matriz). Acrescenta que o legislador, por vezes, acaba por conferir efeitos semelhantes aos da regra isentiva quando, por exemplo, prevê alíquota zero, pois, por meio desse recurso, qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação (CARVALHO, 2017, p. 471-474). No entanto, vale frisar que, apesar de o efeito da alíquota zero resultar no não pagamento do tributo, não se pode confundi-la com a regra isentiva, pois esta consiste em regra de estrutura, investindo contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, ao passo que,

como visto, a alíquota zero está abarcada pela norma-padrão de conduta, operando-se a incidência tributária.

Para melhor compreensão, transcreve-se o entendimento de Paulo de Barros Carvalho:

Consoante o entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneira distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo consequente:

I – pela hipótese

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;
- c) atingindo-lhe o critério espacial;
- d) atingindo-lhe o critério temporal;

II – pelo consequente

- e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota. (CARVALHO, 2017, p. 480)

Renato Lopes Becho (2015, p. 207) também compreende na mesma direção que Paulo de Barros Carvalho, expondo que as isenções consistem em reduções dos critérios componentes da hipótese de incidência tributária. Exemplifica com a hipótese em que o legislador pretenda isentar do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana imóveis abaixo de um determinado valor, quando, então, é suficiente que construa a materialidade afirmando que incidirá apenas quando acima de determinado valor.

Eliud José Pinto da Costa (1988, p. 66) defende que a lei isentiva e a lei tributante convivem harmonicamente, compondo uma única norma jurídica tributária distinta da que existia antes de a isenção ser criada.

A partir das visões expostas, compreende-se que tanto o entendimento de Paulo de Barros Carvalho quanto o de Eliud José Pinto da Costa estão no sentido de um sincronismo entre a regra-matriz de incidência tributária e a regra isentiva, que convivem harmonicamente e se mantêm vigentes no tempo. Tanto a norma-padrão quanto a regra isentiva incidem quando presentes os requisitos legais, compondo-se para a construção de sentido da norma pelo intérprete.

Acompanha-se o raciocínio de Paulo de Barros Carvalho no que diz respeito a inoportunidade de uma antecipação da regra matriz de incidência tributária em relação à

regra isentiva, não se sustentando a tese tradicional. É que a regra isentiva afeta um ou mais critérios da norma padrão, o que, para o intérprete, não ocorre em momento diverso, mas sim durante de forma síncrona. Pode-se refletir, por exemplo, acerca da faixa de isenção do imposto de renda. Os abrangidos pela isenção não são considerados sujeitos passivos da relação jurídico-tributária. Dito de outro modo, não se compreende que primeiro são enquadrados na sujeição passiva tributária para, posteriormente, por meio da isenção, afastá-los da tributação. A construção de sentido é feita operando as normas ao mesmo tempo.

Isabela Bonfá de Jesus *et. al.* (2019, p. 186) observam que, independentemente da definição adotada, somente podem conceder isenções as pessoas dotadas de competência tributária para a criação dos tributos, não se admitindo, portanto, isenções heterônomas (aquela concedida por pessoa diversa da detentora de competência tributária), com exceção dos casos previstos nos artigos 155, §2º, XI, e, 156, §3º, II, da Constituição Federal.

Sobre o apontamento da doutrinadora, vale acrescentar que o Supremo Tribunal Federal conferiu interpretação sistemática ao artigo 151, inciso III, da Constituição Federal⁴⁸, fixando o entendimento de que a proibição de concessão de isenção de tributos estaduais e municipais, por parte da União, não abarca os pactuados em tratados e convenções internacionais, reconhecendo, portanto, eficácia ao disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional⁴⁹. Transcreve-se a ementa:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E

⁴⁸ Art. 151, CF. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. (BRASIL, 1988)

⁴⁹ Art. 98, CTN. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (BRASIL, 1966).

PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (BRASIL, STF, 2008)

Infere-se da ementa que a concessão de isenções no referido contexto não afronta a Constituição porque o Presidente da República atua não como Chefe de Estado, representando a República Federativa do Brasil, o que visa fomentar o comércio exterior.

Isabela Bonfá de Jesus *et. al.* (2019, p. 186-187) elencam as seguintes características das isenções: 1) devem ser concedidas mediante lei, que deve especificar as condições e requisitos exigidos à sua concessão, os tributos aos quais se aplicam e, quando o caso, o prazo de sua duração; 2) podem ficar restritas à determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares; 3) salvo disposição legal em contrário, não são extensivas às taxas e às contribuições de melhoria, bem como aos tributos instituídos após à sua concessão; 4) podem ser revogadas ou modificadas por lei, a qualquer tempo, salvo quando concedidas por prazo certo ou em função de determinadas condições (art. 104, inciso III, do Código Tributário Nacional); 5) quando não concedidas em caráter geral, devem ser efetivadas mediante despacho da autoridade administrativa após análise de requerimento formulado pelo interessado com provas do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão; 6) em se tratando de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho da autoridade administrativa também deverá ser renovado antes de expirado cada período, cessando quando o interessado não providenciar o necessário à continuidade do reconhecimento da isenção; 7) o despacho da autoridade administrativa concessivo de isenção não gera direito adquirido quando se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou deixou de cumprir os requisitos à concessão da isenção, quando então o crédito será cobrado com a inclusão de juros de mora.

Quanto à primeira característica, José Souto Maior Borges (2007, p. 39) registra que o poder de isentar só se manifesta por meio de lei, pois a relação jurídica tributária é

relação *ex lege*, razão pela qual a relação jurídica de isenção se submete, também, ao princípio da reserva de lei.

Portanto, não cabe analogia quando se está diante de uma regra isentiva. Isso se justifica porque a norma isentiva diz respeito a que está associada também ao orçamento do Poder Executivo, não estando o Poder Judiciário autorizado, mediante decisão judicial, a deferir isenção quando inexistente previsão legal, sob pena de restar violado o princípio da separação dos Poderes. A compreensão aqui exposta resta reforçada a partir da leitura do art. 111 do Código Tributário Nacional, pois a legislação que disponha sobre a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Nesse sentido:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS E RAZOÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA ISENÇÃO POR DECISÃO JUDICIAL. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DE PODERES E LEGALIDADE ESTRITA (ARTS. 2º E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO). CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º DA LEI 7.713/1988. IMPROCEDÊNCIA. 1. A concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (art. 150, § 6º, da Constituição Federal). 2. A legislação optou por critérios cumulativos absolutamente razoáveis à concessão do benefício tributário, quais sejam, inatividade e enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma. Respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e ao princípio da igualdade (art. 5º, caput, da CF). 3. Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente. Respeito à Separação de Poderes. Precedentes. 4. Os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando as práticas de guerrilhas institucionais, que acabam minando a coesão governamental e a confiança popular na condução dos negócios públicos pelos agentes políticos. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. (BRASIL, STF, 2021)

No que tange à quarta característica enumerada, Klaus Tipke (2002, p. 42) compreende que a eliminação dos incentivos fiscais não deve ocorrer de forma abrupta, pois o contribuinte tem direito ao planejamento tributário, ou seja, a um mínimo de previsibilidade para orientar seu comportamento.

Concorda-se com o entendimento de Klaus Tipke porque, da mesma forma que a instituição do tributo ou sua majoração demanda observância ao princípio da anterioridade, de modo que o elemento surpresa não fira o princípio da segurança jurídica,

invadindo a esfera patrimonial do contribuinte, a exclusão de um incentivo fiscal gera o mesmo efeito, razão pela qual também se deve evitar a tributação de surpresa.

No mesmo sentido:

Não devemos perder de vista que por trás do princípio da anterioridade está o *princípio da segurança jurídica* [...]. É ele que lhe serve de apoio e lhe revela as reais dimensões. O que estamos tentando significar é que o princípio da anterioridade é o *corolário lógico* do princípio da segurança jurídica. Visa a evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou a majoração de tributos no curso do exercício financeiro [...] veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). (CARRAZZA, 2017, p. 163)

Ao tratar da composição da norma tributária, Aurélio Pitanga Seixas Filho (1990, p. 114-118) compreende que a isenção fiscal atua na composição da norma tributária, especializando ou particularizando uma regra jurídica, buscando produzir uma consequência jurídico-tributária mais justa. Por sua vez, na isenção extrafiscal, a norma é empregada para produzir consequência diversa, importando examinar sua adequação com o princípio constitucional da isonomia. Compreende que o princípio da isonomia autoriza o legislador a realizar discriminação que atendam situações desiguais, desde que não se adote critério puramente arbitrário, justificado em razões valiosas de ordem econômica e/ou social. Acrescenta que referidas razões que validam as normas excepcionais instituidoras dos incentivos fiscais estão contidas em normas constitucionais programáticas, nivelando-se, portanto, com os princípios constitucionais que devem ser obedecidas pelo legislador. Conclui que, desde que os critérios discriminatórios visem atender outros princípios constitucionais programáticos ou preencher ou desenvolver necessidades da realidade econômica e social que não beneficiem setores específicos ou isolados da sociedade, os incentivos fiscais não configuram violação ao princípio da isonomia.

O entendimento de Aurélio reforça o que se viu acima acerca da extrafiscalidade, de que a verificação da isonomia demanda um fator de discriminação justificado em uma finalidade constitucional. Se a isenção é uma técnica admitida para a extrafiscalidade, então também deve observar os requisitos que lhes são aplicáveis.

Segundo José Souto Maior Borges (2007, p. 70-73), nas isenções extrafiscais se verifica a exoneração total ou parcial da carga tributária, exercendo-se uma função reguladora. Cita como exemplos a isenção isolada de categorias ou de pessoas, tais como a concedida a indústrias novas, que pode se conciliar com a promoção do bem comum,

em aparente conflito com o princípio da isonomia fiscal. Por isso, observa que, sob o prisma jurídico, importa tratar da legitimidade constitucional das referidas isenções, pois, se empregadas abusivamente, resultam em quebra ao princípio da justa repartição dos encargos tributários. Compreende que a isenção extrafiscal deixa de exercer a função de instrumento da justiça tributária e se converte em instrumento de uma política social e econômica, que será juridicamente inobjetable quando empregada a serviço do bem comum, sendo, portanto, um adequado critério de justiça.

O entendimento de José Souto Maior Borges também retoma o que se viu quando da abordagem dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Em regra, a capacidade contributiva serve como fator de discrimen da isonomia tributária, aplicando-se às normas com função fiscal. Quando a norma tem a extrafiscalidade com preponderância, então se mitiga o princípio da capacidade contributiva, o que deve ser justificado também noutra finalidade de cunho constitucional, em respeito ao princípio da supremacia da Constituição Federal.

Martha Toribio Leão (2015, p. 56) emprega às isenções extrafiscais o termo “isenções próprias” (ou de subvenção). Nas referidas isenções o legislador infraconstitucional destaca um grupo dentre os iguais, concedendo-lhes um tratamento diferenciado e mais benéfico que o genérico, com a finalidade de estimular ou desestimular comportamentos por meio da tributação, razão pela qual apenas as referidas isenções próprias podem ser compreendidas como normas tributárias indutoras.

Já se destacou que, para Paulo Caliendo (2013, p. 174-175), o legislador constituinte optou por uma interpretação restritiva do conceito, pois a extrafiscalidade conta com elementos caracterizadores, a saber: “i) fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado e a iii) técnica adotada”.

O fim visado tem por objetivo a realização das finalidades da Ordem Constitucional ou Social, tais como a família, a cultura, o meio ambiente, dentre outros, razão pela qual o que determina a natureza da norma extrafiscal é o fim constitucional pretendido e não a destinação do recurso ou a técnica utilizada.

Segundo Diego Marcel Costa Bomfim (2014, p. 99):

As exonerações em sentido amplo podem ser manejadas como instrumentos de alcance de uma tributação extrafiscal ou de uma tributação fiscal (v.g., concessão de isenção no âmbito do IR para fins de delimitação da matéria

tributável). Nesse último caso, as isenções funcionam como instrumentos à disposição do legislador para fins de correta delimitação do fato (ou da amplitude do fato) que pretende tributar, quando fala-se em *isenção técnica*. Aqui, não há qualquer finalidade externa à própria tributação na norma de isenção, o que não impede que esta seja avaliada. Qualquer delimitação empreendida por via da concessão de isenções que não seja justificada de acordo com as regras e princípios constitucionais deve ser encarada como uma espécie de privilégio, absolutamente rejeitados em um Estado republicano como o Brasil. (BONFIM, 2014, p. 99)

Em suma, a isenção tributária, embora haja divergência doutrinária quanto ao seu conceito, demanda previsão em lei e pode ser destinada ao cumprimento de função extrafiscal, consistente no alcance de uma finalidade constitucional. De qualquer modo, o contribuinte só poderá ser beneficiado quanto preencha os requisitos legais, devendo o Estado agir com cautela tanto à concessão, em prestígio à legalidade tributária, quanto para a revogação, em respeito ao princípio da segurança jurídica.

A seguir serão destacados alguns exemplos extraídos da legislação em que se pode apurar a promoção de finalidades constitucionais e aplicar o estudo até aqui desenvolvido.

3.5.1 Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e a proteção do meio ambiente

Fabiano Melo Gonçalves de Oliveira (2014, p. 39-40) registra que a Constituição de 1988 é a primeira que dedica capítulo específico ao meio ambiente, trazendo “[...]um conjunto de comandos, obrigações e instrumentos para a efetivação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, como dever do Poder Público e da coletividade”.

De fato, o legislador constituinte dedicou capítulo específico ao tema, mas se percebe que a preocupação está expressa em diversas passagens do Texto Constitucional, o que demonstra que a proteção do meio ambiente é dever de todos.

Já no artigo 5º, inciso LXXIII, CRFB, os cidadãos foram legitimados à propositura de ação popular que vise a anulação de ato lesivo ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural.

No âmbito das competências administrativas, restou claro que há concorrência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios para a proteção do meio

ambiente e ao combate à poluição em quaisquer de suas formas (artigo 23, inciso VI, CRFB).

Os entes federativos, em suas competências legiferantes, também concorrem para tratar de responsabilidade por dano ao meio ambiente e dos bens e direitos de valor estético, histórico e paisagístico (art. 24, inciso VIII, CRFB).

No rol das funções institucionais do Ministério Público consta como um de seus deveres a proteção do meio ambiente (art. 129, inciso III, CRFB).

Compondo a lista dos princípios da ordem econômica, está a defesa do meio ambiente, inclusive por meio da concessão de tratamento diferenciado, conforme impacto ambiental dos produtos e serviços, bem como de seus processos de elaboração e de prestação (art. 170, inciso VI, CRFB).

Ainda, enquanto agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado deve exercer as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, favorecendo a organização da atividade garimpeira em cooperativas, porém levando em consideração a proteção do meio ambiente (art. 174, §3º, CRFB).

Diversos são os requisitos para o atendimento da função social da propriedade rural, sendo um deles a utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente (art. 186, inciso II, CRFB).

Até mesmo o Sistema Único de Saúde não ficou de fora, constando no rol de suas atribuições a colaboração em prol do meio ambiente, incluindo o do trabalho (art. 200, inciso VIII, CRFB).

Percebe-se, assim, que o meio ambiente foi tratado com significativa dedicação pelo legislador constituinte, o que não poderia ser diferente dado que, conforme o disposto no art. 3º, inciso I, da Lei n. 6938/1981, trata-se do “conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida **em todas as suas formas**” (grifo nosso).

O art. 225 da Constituição Federal parece sintetizar muito do conteúdo normativo acima destacado, pois:

Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. (BRASIL, 1988)

Volta-se os olhos no presente momento à expressão “Poder Público” constante do dispositivo constitucional, significando que as três funções estatais também devem se atentar à proteção do meio ambiente e, portanto, não podem negligenciá-lo em suas relevantes atuações (OLIVEIRA, 2014, p. 40-41).

Sendo assim, percebe-se que se deve buscar ao máximo uma atuação estatal harmonizada com a proteção do meio ambiente, também servindo a tributação como instrumento útil ao alcance deste desiderato.

Como já se destacou, o legislador constituinte tratou do Sistema Tributário Nacional em minúcias. Segundo Geraldo Ataliba (1996, p. 35-37), referido sistema é composto de elementos que desempenham função coordenada (harmônica) em relação aos demais da Constituição. Noutras palavras, não atuam como mera soma componente de um todo. O sistema funciona como um todo articulado dos fundamentos da Constituição.

Portanto, se os princípios e regras do Sistema Tributário Constitucional operam harmonicamente com os demais da Constituição, pode-se, assim, procurar compreender de que modo o ordenamento jurídico pátrio admitiria uma tributação voltada à proteção do meio ambiente.

Não é forçoso compreender que a norma tributária também pode servir como um interessante instrumento nesse sentido, pois, como já se viu, a extrafiscalidade possibilita induzir comportamentos dos contribuintes voltados ao atendimento de finalidades constitucionais.

A doutrina perfilha o entendimento acima e, em se tratando do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, a função extrafiscal do tributo pode colaborar, inclusive, ao desenvolvimento de cidades sustentáveis. Fala-se, assim, no chamado imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana verde (ou ecológico), doravante designado apenas por IPTU verde.

O tema é relevante porque há relação direta entre a urbanização das cidades e o meio ambiente, pois se sabe que a população e as atividades produtivas se concentram

em sua grande parte no meio urbano. Tem-se, assim, um espaço que se torna restrito em razão do volume de pessoas e atividades, que, se não bem gerenciado pelos Municípios, pode resultar em degradação do meio ambiente com efeitos persistentes (JATOBA, 2021, p. 41).

O direcionamento da tributação para a proteção do meio ambiente é tema cada vez mais frequente, tanto que, no ano de 2010, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2010), no relatório “Tributação, Inovação e Ambiente”, demonstrou que seus países membros têm aderido cada vez mais aos impostos relacionados à proteção ambiental, por se tratar de um instrumento político eficaz ao alcance deste desiderato (MESSIAS *et. al.*, 2021, p. 60-84).

Percebe-se que, gradativamente, as legislações dos Municípios brasileiros têm sofrido modificações com vistas a induzir comportamentos dos contribuintes voltados à proteção do meio ambiente.

Em 01 de abril de 2019, noticiou-se, no site Bro Energy, que 65 municípios brasileiros com mais de 200 mil habitantes já haviam instituído o IPTU verde, destacando-se as seguintes soluções aos imóveis: sistema de captação de água da chuva e utilização; sistema de reuso de água; sistema de aquecimento hidráulico / elétrico solar; sistema solar fotovoltaico; sistema de aproveitamento energético solar; construções com material sustentável; separação e encaminhamento de resíduos sólidos inorgânicos para reciclagem (sistema de coleta seletiva de lixo); plantios de mudas (espécies arbóreas nativas); disposição de áreas verdes de acordo com a extensão total do imóvel; sistema para manutenção de áreas permeáveis; construção de calçadas ecológicas; arborização no calçamento; instalação de telhado verde; sistema de utilização de energia eólica; material sustentável para obras de construção; e lâmpadas de LED (BROENERGY, 2019).

A título de exemplo, apura-se na Lei n. 6793/2010, do Município de Guarulhos (SP), capítulo intitulado “Dos incentivos ambientais”, com previsão em seu artigo 60 de desconto no valor do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana nas seguintes hipóteses:

I - para imóveis edificadas horizontais: até 2% (dois por cento), quando possuírem em frente ao seu imóvel uma ou mais árvores, escolhidas entre os tipos adequados à arborização de vias públicas, ou preservação de árvore já existente, observando-se a manutenção de área suficiente para sua irrigação, na forma do regulamento;

II - possuírem no perímetro de seu terreno áreas efetivamente permeáveis, com cobertura vegetal, adotando-se os seguintes descontos: a) para imóveis edificados horizontais: até 2% (dois por cento); b) para condomínios edificados horizontais ou verticais: até 1% (um por cento). III - para imóveis edificados horizontais: 5% (por cento) quando, além de satisfeitas as exigências do inciso I, deste artigo, conservar a calçada em condições de permitir fácil acesso a idosos e deficientes físicos, condicionado ao requerimento do interessado, vistoria e autorização do órgão municipal competente. (NR - Lei nº 7.457/2016) § 1º Quanto à redução prevista no inciso II deste artigo, para a fixação do valor do desconto serão considerados o tamanho da área permeável em relação ao tamanho do lote e a localização do imóvel dentro do perímetro urbano, na forma do regulamento. (GUARULHOS, 2010)

Percebe-se a adoção de uma política de descontos em relação ao valor do tributo, conforme critérios estabelecidos, de modo a estimular os contribuintes a repensarem as características de seus imóveis, incluindo a manutenção de área permeável do solo e da arborização. Pretende-se que os cidadãos colaborem com a proteção do meio ambiente, conforme determina o artigo 225, *caput*, da Constituição Federal, não deixando o trabalho apenas nas mãos do Poder Público.

Compreende-se também que, indiretamente, o Município atende a um dos princípios da política nacional do meio ambiente, qual seja, a educação ambiental da comunidade (artigo 2º, inciso X, da Lei n. 6938/1981), pois, por meio da tributação, pode inculir nos cidadãos uma postura diferente em relação aos seus imóveis, afastando um sentimento de individualidade e promovendo uma postura coletiva em prol de todos.

A lei municipal ora referida também trata da concessão de desconto de até 20% (vinte por cento) no valor anual do imposto, pelo período de 05 (cinco) anos consecutivos, quando implantados sistema de captação da água da chuva; sistema de reuso de água; sistema de aquecimento hidráulico solar; sistema de aquecimento elétrico solar; construções com material sustentável; utilização de energia passiva; sistema de utilização de energia eólica; instalação de telhado verde, em todos os telhados disponíveis no imóvel para esse tipo de cobertura; separação de resíduos sólidos, benefício a ser concedido exclusivamente aos condomínios horizontais ou verticais, e que, comprovadamente, destinem sua coleta para reciclagem e aproveitamento.

Também é possível associar o novo formato de engenharia para os imóveis situados no território do ente municipal ao planejamento tributário, pois a política de descontos reduz a carga tributária e pode atrair o olhar de empreendedores para a inserção de novos loteamentos já adaptados à proteção do meio ambiente. Assim, o Município vai

gradativamente fazendo com que a população colabore com o desenvolvimento sustentável das cidades e, ainda, contribua para a redução dos problemas ambientais.

Ainda, consta da referida lei previsão de isenção do imposto para as áreas de preservação ambiental permanente, com proporção à área preservada, impondo-se o acompanhamento da preservação por meio de laudos técnicos apresentados pelos proprietários ou responsáveis, devidamente averbados no Cartório de Registro de Imóveis, na forma e prazos previstos em regulamento (art. 62).

No Município de Arujá (SP) foi editada a Lei Municipal n. 3118/2019, que cria o Programa IPTU Verde, com o objetivo de fomentar medidas que preservem, protejam e recuperem o meio ambiente, concedendo em contrapartida, descontos tributários ao contribuinte. Previu-se que a adoção de tecnologias ambientais sustentáveis na realização de benfeitorias em imóvel predial residencial autoriza o Poder Executivo a aplicar isenções conforme alíquotas fixadas. Diferentemente do Município de Guarulhos, não se previu limite para a manutenção das isenções, mas o benefício deverá ser requerido anualmente (art. 11).

Referida disposição está em consonância com o art. 179 do Código Tributário Nacional, dado que as isenções, quando não concedidas em caráter geral, demandam despacho da autoridade administrativa em atenção ao requerimento do interessado que preencha os requisitos legais.

Vale observar que a Lei Municipal n. 3118/2019 foi objeto da ação direta de inconstitucionalidade nº 2105537-87.2019.8.26.000, ajuizada pelo Prefeito do Município de Arujá em face do Presidente da Câmara Municipal de Arujá. Alegou-se vício de iniciativa parlamentar. A ação foi julgada parcialmente procedente pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, pois, como já se viu no presente trabalho quando do trato do princípio da legalidade, não há o alegado vício porque inexistente reserva de iniciativa em matéria tributária, já tendo o Supremo Tribunal Federal decidido, com Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo n. 743780/MG, nos seguintes termos:

Tributário. Processo legislativo. Iniciativa de lei. 2. Reserva de iniciativa em matéria tributária. Inexistência. 3. Lei municipal que revoga tributo. Iniciativa parlamentar. Constitucionalidade. 4. Iniciativa geral. Inexistente, no atual texto constitucional, previsão de iniciativa exclusiva do Chefe do Executivo em matéria tributária. 5. Repercussão geral reconhecida. 6. Recurso provido. Reafirmação de jurisprudência. (BRASIL, STF, 2013)

Observa-se que a ação foi julgada parcialmente procedente porque o diploma legal dispunha também acerca do funcionamento da máquina administrativa para aplicação da referida lei, o que, claramente, viola o princípio da separação dos poderes.

No Município de Atibaia (SP), editou-se a Lei Municipal n. 3995, de 20 de maio de 2011, que autoriza a redução do imposto aos proprietários de imóveis residenciais e não residenciais que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente. Consta do artigo 2º do referido diploma legal que:

Art. 2º. Será concedido benefício tributário, consistente em reduzir o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), aos proprietários de imóveis residenciais e territoriais não residenciais (terrenos) que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente. Parágrafo único: As medidas adotadas deverão ser: I - Imóveis Residenciais (incluindo condomínios horizontais e prédios): a) Sistema de captação da água da chuva; b) Sistema de reuso de água; c) Sistema de aquecimento hidráulico solar; d) Sistema de aquecimento elétrico solar; e) Construções com material sustentável; f) Utilização de energia passiva; g) Sistema de utilização de energia eólica. II - Imóveis residenciais (exclusivo para condomínios horizontais ou prédios): a) Separação de resíduos sólidos. (ATIBAIA, 2011)

Art. 5º. A título de incentivo, será concedido o desconto no Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), para as medidas previstas no parágrafo único, do artigo 2º, na seguinte proporção: I - 3% para as medidas descritas nas alíneas c e f, inciso I; II - 5% para a medida descrita na alínea e, inciso I; III - 7% para as medidas descritas nas alíneas a e b, inciso I; IV - 10% para as medidas descritas nas alíneas g e d, inciso I; V - 12% para a medida descrita na alínea d e g, inciso I e alínea a, inciso II. (ATIBAIA, 2011)

Art. 6º. O benefício tributário não poderá exceder a 12% do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) do contribuinte. (ATIBAIA, 2011)

Consta do artigo 11 da referida lei que o benefício será extinto nas seguintes hipóteses:

Art. 11. O Benefício será extinto quando: I - O proprietário do imóvel inutilizar a medida que levou à concessão do desconto; II - O IPTU for pago de forma parcelada e o proprietário deixar de pagar uma parcela; III - O interessado não fornecer as informações solicitadas pela Secretaria Municipal de Urbanismo e Meio Ambiente. (ATIBAIA, 2011)

Tem-se a compreensão de que a hipótese do inciso II do artigo supratranscrito não apresenta correlação com o fundamento constitucional adotado para a concessão do benefício, qual seja, a proteção do meio ambiente, servindo apenas como meio coercitivo indireto para a cobrança do crédito tributário. É certo que o Fisco já possui como medida processual a ação de execução fiscal tratada pela Lei Federal n. 6830/1980. Aqui, pode-se adotar o mesmo raciocínio exposto pelo Supremo Tribunal Federal com a edição da

súmula n. 70: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo” (BRASIL, STF, 1963).

Por fim, no Município de Santos, editou-se a Lei Complementar n. 913, de 21 de dezembro de 2015, que concede incentivo fiscal à implantação de coberturas verdes nos edifícios, com descontos no imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana que variam dentre os percentuais de 5% (cinco) por cento a 10% (dez por cento), com duração de três exercícios fiscais.

Acima foram citados apenas alguns exemplos, mas, conforme será demonstrado quando da abordagem das alíquotas do imposto em comento, o IPTU verde não se limita às isenções, havendo também fundamento constitucional para instituí-lo por meio de alíquotas diferenciadas, como forma de estimular ou desestimular comportamentos que impactam, respectivamente, positiva ou negativamente, o meio ambiente.

3.5.2 Isenções para aposentados e pessoas portadoras de deficiência

A partir da leitura do Texto Constitucional, percebe-se que houve especial atenção do legislador constituinte quanto à necessidade de resguardar os direitos dos idosos e das pessoas portadoras de deficiência.

Consta do art. 230, CRFB, que tanto “A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida.”. O dispositivo reforça o princípio da dignidade da pessoa humana, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º, inciso III, CRFB).

Sem dúvidas, impõe-se à sociedade e ao Estado seja assegurado ao idoso o necessário para que viva dignamente, o que inclui sua participação social, sendo importante o reforço do constituinte para que sejam assegurados os direitos daqueles que são, em alguma medida, física e/ou psicologicamente mais frágeis.

O mesmo raciocínio se aplica às pessoas portadoras de deficiência. A constituição prevê expressamente, que compete a todos os entes federativos cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia dos direitos das pessoas portadoras de deficiência (art. 23, inciso II, CRFB).

No âmbito das competências legislativas, compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar, concorrentemente, sobre a proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência (art. 24, XIV, CRFB).

Também há previsões importantes na Constituição quanto aos direitos dos portadores de deficiência em relação à previdência social (art. 201, §1º, inciso I, CRFB) e à assistência social (art. 203, inciso IV, CRFB).

O que se quer demonstrar com o destaque dos dispositivos constitucionais é que a proteção dos idosos e dos portadores de deficiência foi elevada como valor constitucional, sendo que o próprio constituinte autoriza discriminações legítimas como forma de atender o princípio da igualdade. Por isso, não é forçoso dizer que se admite o mesmo raciocínio em relação à legislação infraconstitucional e, pelo que já expôs até então, à tributação.

Consoante o disposto no artigo 3º da Lei n. 2147/2002, de 18 de novembro de 2002, com a redação dada pela Lei n. 2238, de 12 de novembro de 2004, ambas do Município de Piracaia (SP):

Art. 3º. Ficam isentos do tributo relativo ao Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU o proprietário de um único imóvel no município, independentemente de seu tamanho, com idade igual ou superior a 70 anos, e que nele resida só ou acompanhado de seu cônjuge e/ou dependentes inválidos ou deficientes incapacitados para o trabalho ou absolutamente incapazes, nos termos da legislação civil, cuja renda familiar não ultrapasse 02 (dois) salários-mínimos. (PIRACAIA, 2002)

Percebe-se que, se não houvesse a previsão legal de isenção, as pessoas elencadas no dispositivo poderiam ser tributadas normalmente pelo fisco, pois, uma vez ocorrido o fato imponible subsumido à hipótese, impõe-se o lançamento do tributo por se tratar de ato administrativo vinculado.

Viu-se que a extrafiscalidade tem por intuito a ordenação, a intervenção ou a redistribuição de renda. No exemplo ora analisado, percebe-se como marcante a redistribuição de renda, pois, consoante o disposto no artigo 2º da Lei nº 11.614/1994 do

Município de São Paulo, a isenção só poderá ser concedida aos interessados que: 1) não possuam outro imóvel no Município; 2) o utilizem para fins residenciais; e 3) tenham rendimentos inferiores à faixa estabelecida.

Portanto, previram-se requisitos a fim de ser evitada a concessão de privilégios infundados. Pretende-se preservar o poder aquisitivo daqueles que auferem pouca renda, o que é de suma importância para que o fator de discriminação seja legítimo e não fira o princípio da isonomia. A norma caminha também para a busca de uma sociedade solidária e para redução das desigualdades sociais, conforme preleciona o artigo 3º da CRFB.

Por fim, é importante rememorar o que já se viu quando do trato da extrafiscalidade – a existência de dois grupos ou categorias de contribuintes – a dos destinatários e a dos não destinatários, sendo que a desigualdade resta justificada para atender a uma finalidade visada, que no caso ora retratado consiste na proteção dos idosos e dos portadores de deficiência.

3.5.3 Imóveis cedidos por particulares em comodato à Administração Pública Direta e Indireta ou para o incentivo à cultura e ao desporto

No âmbito das competências administrativas, concorrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios quanto à proteção dos bens de valor cultural (art. 23, inciso III, CRFB) e à promoção dos meios de acesso à cultura e à educação (art. 23, inciso V, CRFB). A proteção do patrimônio histórico-cultural local, por razões de operacionalidade, ficou reservada aos Municípios (art. 23, IX, CRFB).

A Constituição Federal contempla seções específicas no capítulo III, do título VIII, para o trato da educação e da cultura, o que justifica em razão da importância de tais direitos ao desenvolvimento dos cidadãos. De certo, a educação e a cultura são de suma importância até mesmo para o exercício dos direitos políticos, pois alimentam ideologias e enriquecem a democracia.

Consoante o disposto no artigo 18, inciso II, da Lei nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, com redação dada pela Lei n. 10.211, de 11 de dezembro de 1986, ambas do Município de São Paulo:

Art. 18 - São isentos do imposto:(Redação dada pela Lei nº 10.211/1986)

[...]

II - Os imóveis construídos pertencentes ao patrimônio:(Redação dada pela Lei nº 10.211/1986)

[...]

c) de particulares, quando cedidos em comodato ao Município, ao Estado ou à União, para fins educacionais, durante o prazo do comodato;(Redação dada pela Lei nº 10.211/1986). (SÃO PAULO, 1966)

Por meio da Lei nº 14.865, de 29 de dezembro de 2008, também do Município de São Paulo, previu-se isenção ao contribuinte em relação aos imóveis cedidos em comodato à Administração Direta e Indireta do Município.

Art. 2º. Ficam isentos do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU os imóveis cedidos em comodato à Administração Direta e Indireta do Município de São Paulo, durante o prazo do comodato. (SÃO PAULO, 2008)

No primeiro dispositivo legal transcrito, a finalidade constitucional visada é expressa, qual seja, a promoção da educação, “[...] direito de todos e dever do Estado, que deve ser incentivada “[...] visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (art. 205 da Constituição Federal).

Percebe-se aqui que a norma visa induzir o comportamento dos proprietários, possuidores ou titulares de domínio útil, pois é possível que algumas pessoas tenham vasto patrimônio inutilizado ou subutilizado e vejam na isenção razões para colaborar com o Poder Público e, além disso, contribuir de alguma forma para a promoção da educação em seus níveis. Valendo lembrar que a educação, dever do Estado, também deve ser promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, conforme os termos do artigo 205, *caput*, da Constituição Federal.

No segundo dispositivo transcrito, o legislador infraconstitucional pretendeu ampliar a isenção para além dos fins educacionais, passando a admitir sua concessão quando o imóvel estiver destinado à instalação de órgãos públicos com finalidades diversas.

Consta do artigo 28 da Lei Complementar n. 25, de 12 de dezembro de 2001 (Código Tributário do Município de Piracaia) previsão de isenção do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana para imóveis de propriedade de associações desportiva, recreativas, culturais e artísticas, sediadas no referido município.

Art. 28. Ficam isentos do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano, independentemente de sua classificação os imóveis:
[...]

IV - de propriedade de associações desportivas sediadas no município de Piracaia, sem fins lucrativos e com estatutos regularmente registrados, cujos imóveis sejam destinados especificamente para as suas atividades, desde que incluam em suas finalidades contrapartida social: (Redação dada pela Lei Complementar nº 54/2008)

a) instituindo ensino da modalidade esportiva para menores até 16 anos de idade;

b) colocando à disposição de instituições de ensino oficiais do município os espaços desportivos para atividades curriculares voltadas para o esporte. (Redação acrescida pela Lei Complementar nº 39/2005)

V - de propriedade de associações recreativas, culturais e artísticas, sediadas do município de Piracaia, sem fins lucrativos e com estatutos regularmente registrados, cujos imóveis sejam destinados especificamente para suas atividades, desde que apresentem como contrapartida social a cessão dos seus espaços para realização de atividades oficiais ligadas aos Departamentos do Poder Executivo Municipal. (Redação acrescida pela Lei Complementar nº 90/2013) (grifos nossos). (PIRACAIA, 2001)

A técnica isentiva pode ser muito interessante ao Poder Público, pois, não são raras as vezes em que necessita adquirir imóveis à instalação de escolas ou de órgãos diversos, além de realizar processos licitatórios para locações de valor elevado com redução dos recursos públicos.

Portanto, pode-se dizer que as isenções em comento visam cumprir finalidades constitucionalmente previstas, seja em razão da previsão expressa quanto à educação, seja em relação aos demais serviços públicos, conforme repartição das competências administrativas constitucionalmente previstas.

Martha Toribio Leão (2015, p. 74) compreende que o artigo 170 da Constituição Federal, no ponto que se refere à finalidade de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, demonstra uma abertura a outros princípios para além dos elencados no referido artigo, citando como exemplos a defesa da família, da saúde pública, que também podem servir de finalidade extrafiscal.

As isenções em comento inibem a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a pela hipótese e atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação

do verbo, pois o proprietário, o possuidor ou o titular do domínio útil não perdem a propriedade, mas a concede ao poder público para a prestação de serviços públicos.⁵⁰.

3.5.4 Isenção para a sociedade de amigos de bairros

Dispõe o artigo 1º da Lei n. 10530, de 20 de maio de 1988, do Município de São Paulo, que:

Ficam isentos do Imposto Predial os imóveis integrantes do patrimônio de Sociedade de Amigos de Bairros, desde que efetiva e exclusivamente utilizados para sua sede. (SÃO PAULO, 1988)

Apesar de a referida lei ser anterior ao advento da Constituição Federal, pode-se entender que o dispositivo em destaque encontra suporte no artigo 5º, inciso XVII, da Constituição Federal, pois “é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar”.

As associações estão disciplinadas pelos artigos 53 a 61 do Código Civil Brasileiro, e se constituem pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, constando de seus estatutos, dentre outros requisitos, a denominação, os fins e a sua sede. É certo que, conforme o disposto no artigo 53 do referido diploma legal, não há entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

A Constituição Federal dispõe que a política de desenvolvimento urbano deve ser executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei (artigo 182). Referido artigo é regulamentado pela Lei n. 10257, de 10 de julho de 2001 (Estatuto da Cidade) que, em seu artigo 2º, inciso II, prevê que a política urbana visa a ordenação do pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, sendo uma de suas diretrizes:

⁵⁰ Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 481) trata do tema, observando que a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a de oito maneiras distintas. Exemplifica que, pela hipótese, verifica-se atingido o critério material pela desqualificação do verbo, trazendo uma hipótese em que não se considera operação de industrialização a fabricação de óculos, mediante receita (legislação do imposto sobre produtos industrializados). Esclarece que, no exemplo, o verbo industrializar sofre mutação semântica, não restando caracterizado o suposto da norma de incidência do IPI, mas se mantém intacto seu complemento. Registra que há opiniões doutrinárias diversas sobre este ponto, mas que não apresentam solução satisfatória.

II - a gestão democrática por meio da participação da população e das associações representativas dos vários segmentos da comunidade na formulação, execução e acompanhamento de planos, programas e projetos de desenvolvimento urbano (grifo nosso). (BRASIL, 2001)

Ora, se é assim, com razão o fomento de associações de bairros por meio da referida isenção tributária, o que contribui para estimular a participação da sociedade nos temas das políticas públicas e, o melhor, de forma organizada, com o que se garante uma gestão mais democrática com a participação da população na formulação, execução e acompanhamento de planos, programas e projetos de desenvolvimento urbano.

Considerando que as associações de bairros são pessoas jurídicas sem fins lucrativos e que sua sede é necessária para seu adequado funcionamento, a concessão de isenção, mormente porque contribui para a política urbana, tema Constitucional, parece não ferir o princípio da isonomia tributária, restando justificado o fator de discrimen.

A regra isentiva inibe a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a pelo consequente, atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo.

3.5.5 Isenção e desenvolvimento socioeconômico do Município

Por meio da Lei n. 7.306, de 04 de setembro de 2014, o Poder Executivo do Município de Guarulhos/SP foi autorizado a conceder benefícios tributários às empresas instaladas ou que venham a se instalar em seu território, o que inclui as isenções do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e do imposto sobre serviços⁵¹. É necessário que as empresas interessadas cumpram alguns requisitos, sendo oportuno destacar o teor do artigo 4º, abaixo transcrito:

⁵¹ Art. 5º da Lei n. 7.306/2014. As empresas que usufruírem os benefícios de que trata esta Lei serão isentas do pagamento dos seguintes tributos:

I - Imposto Predial, Territorial e Urbano - IPTU incidente sobre o imóvel correspondente pelo período de até dez anos;

II - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN aplicado sobre a mão de obra utilizada na construção da instalação da empresa e na ampliação da área edificada das empresas já estabelecidas no Município (GUARULHOS, 2014).

Art. 4º Para as empresas já instaladas neste Município serão concedidos os benefícios, desde que comprovado incremento mínimo de 20% (vinte por cento) dos seus postos de trabalho ou de suas operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços - ICMS, com base no exercício anterior. (GUARULHOS, 2014)

O dispositivo está afinado com o disposto no art. 171 da Constituição Federal, pois o Estado deve, enquanto agente normativo e regulador da atividade econômica, na forma da lei, exercer as funções de fiscalização, incentivo e planejamento. A concessão de isenções pode estimular o aumento da atividade produtiva e, conseqüentemente, dos postos de trabalho, com reflexos positivos na economia local, sendo, portanto, necessário que o ente municipal verifique se tal desiderato está sendo atingido, o que justifica o disposto no artigo supratranscrito.

Vale reforçar que os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa são fundamentos da República Federativa do Brasil (artigo 1º, inciso IV, CRFB), e contribuem para que os objetivos fundamentais da República sejam alcançados, visando a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; o desenvolvimento nacional; e a erradicação da pobreza e da marginalização (art. 3º, incisos I, II e III, CRFB).

Importante destacar também que a referida regra está sujeita a prazo de duração de 10 (dez) anos, o que faz todo sentido (art. 7º da Lei Municipal n. 7306/2014)⁵². É que, se concedida por tempo indeterminado, revelar-se-ia injusta em relação às empresas sediadas no Município há longa data, ferindo, portanto, a isonomia tributária (art. 150, inciso II, CRFB) e a livre concorrência⁵³, que é um dos princípios da ordem econômica (art. 170, inciso IV, CRFB).

José Souto Maior Borges (2007, p-73-77) registra que a isenção tributária a indústrias é fértil na legislação brasileira e são empregadas a serviço de uma política econômica e social. Isso resulta do reconhecimento das possibilidades operativas do instituto da isenção como estímulo fiscal às empresas consideradas importantes para o Estado, razão pela qual é utilizada a serviço de uma política de industrialização. Compreende que referidas isenções não afrontariam o princípio da isonomia fiscal quando empregadas por motivos ponderáveis de ordem econômica-social, ou seja, razões

⁵² Art. 7º Os benefícios de que trata esta Lei serão concedidos, anualmente e sucessivamente, quando a empresa, tendo recebido o primeiro benefício, tenha adquirido direito a outro e nunca superior ao período de até dez anos (GUARULHOS, 2014).

⁵³ Acerca do princípio da livre concorrência, Ana Carolina Squizzato (2013, p. 141) registra que a Constituição a garante porque um ambiente concorrencial eficiente assegura à sociedade melhores produtos e serviços a menor custo, o que torna possível uma manutenção econômica sadia do Estado em longo prazo.

extrafiscais relevantes que evidenciem a presença de um interesse público. Para tanto, devem ser concedidas a uma classe de indústrias que esteja em igualdade de condições, e não a um contribuinte de forma isolada.

Martha Toribio Leão (2015, p. 74) trata em seu livro do princípio do favorecimento à pequena empresa, associado à livre concorrência e destaca que referido princípio inspira o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Lei Complementar ° 123/2006). Nesse passo, tem-se que também seria possível aos Municípios a concessão de isenção, ainda que parcial, às microempresas e empresas de pequeno porte como forma de estimular o crescimento do número de participantes no mercado.

Observa-se que a isenção em comento inibe a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a pelo consequente, atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo.

CAPÍTULO 4 - DA EXTRAFISCALIDADE E DAS ALÍQUOTAS DO IPTU

4.1 Das Alíquotas

No primeiro capítulo do presente trabalho, destacou-se que a alíquota, ao lado da base de cálculo, compõe o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária e que, normalmente, apresenta-se em formato percentual, embora também possa ser expressada em termos monetários.

Viu-se, também, que, referido aspecto quantitativo se aplica sobre a base de cálculo, a partir das técnicas da proporcionalidade, da progressividade, da diferenciação e da regressividade.

Proporcional é a alíquota uniforme e invariável, independentemente do valor da matéria tributada. Verifica-se a adoção da técnica da progressividade quando a alíquota é elevada conforme o aumento da base de cálculo.

O legislador constituinte previu a possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana em razão do valor do imóvel (artigo 156, §1º, inciso I, CRFB), caracterizando uma função fiscal da norma tributária, e também como instrumento de ordenação das cidades (artigo 156, §1º, combinado com o artigo 182, §1º, ambos da CFRB), o que denota a extrafiscalidade.

Por fim, a técnica da diferenciação se verifica pela adoção de alíquotas distintas, conforme um ou mais critérios adotados pelo legislador. Cita-se, como exemplo, o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, que poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo (art. 155, §6º, II, CRFB) (ATALIBA, 2008, p. 213).

Acresce-se a isso que há previsão expressa na Constituição de alíquotas diferenciadas para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, em razão do uso e da localização do imóvel (art. 156, §1º, inciso II, CRFB).

Retomadas algumas linhas acerca das alíquotas, passa-se ao trato do referido aspecto quantitativo em relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana com reflexões acerca das funções fiscal e extrafiscal da norma tributária.

4.2 A Progressividade Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva

A progressividade fiscal consiste em uma técnica de tributação direcionada ao atendimento do princípio da capacidade contributiva. Segundo Micaela Dutra (2010, p. 124-125), a técnica consiste na aplicação de alíquotas progressivas crescentes na medida em que também ocorre o aumento da base de cálculo. A doutrinadora também destaca que a progressividade não se confunde com a técnica da proporcionalidade, pois nesta se aplica um percentual fixo sobre a base de cálculo.

Mary Elbe Queiroz (2004, p. 39) também discorre sobre a progressividade nos seguintes termos: “[...] sintetiza-se por meio de alíquotas crescentes e progressivas, em função do aumento das respectivas bases de cálculo, isto é, a incidência do tributo aumenta em percentuais à medida que aumentam as grandezas de valores que compõem a base de cálculo”.

Ramon Tomazela Santos (2015, p. 330), por sua vez, compreende que a tributação progressiva não se restringe à mera previsão de alíquotas múltiplas, dependendo o exame do caráter progressivo ou proporcional da tributação da verificação da alíquota média efetiva, que é um efeito que a tributação exerce sobre a renda média. Sustenta que também há progressividade em um sistema de tributação da renda com uma faixa de isenção e apenas uma alíquota fixa e que, a depender da faixa de isenção prevista, pode revelá-lo ainda mais progressivo do que o pautado em alíquotas múltiplas.

Criticando a proporcionalidade, Roque Antonio Carrazza (2017, p. 82) entende que a técnica não é a que melhor cumpre o princípio da capacidade contributiva porque as pessoas economicamente mais fracas e economicamente mais fortes acabam pagando os impostos com alíquotas idênticas. Compreende que, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais forte for maior do que a do economicamente mais

fraco, o *quantum debeatur* do primeiro será maior, mas, ainda assim, o princípio não restará atendido porque ambos pagarão, em proporção, o mesmo imposto.

Aires F. Barreto e Ives Gandra Martins (2002, p. 53) distinguem os termos “graduação” e “progressão”. Compreendem que “a graduação dos impostos decorre de sua proporcionalidade em relação à base tributável”, o que se obtém mediante a aplicação de uma alíquota única sobre base tributável variável, ao passo que a progressão consiste na elevação da matéria tributária também com a elevação da alíquota.

Relativamente aos impostos classificados doutrinariamente como reais, há divergência quanto à aplicação da progressividade. Geraldo Ataliba (2019, p. 141-142) relembra que os impostos podem ser classificados em reais ou pessoais, o que leva em conta a maior ou menor influência do aspecto material ou pessoal da hipótese de incidência.

Segundo Geraldo Ataliba (2019, p. 141), reais são os impostos que se limitam a descrever um fato objetivamente considerado, abstraindo-se da hipótese de incidência as condições jurídicas do eventual sujeito passivo. Explica que são pessoais os impostos em que o legislador leva em conta para o aspecto material da hipótese de incidência certas qualidades dos possíveis sujeitos passivos, importantes para o estabelecimento de diferenciações ao trato legislativo.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2005, p. 84) considera desnecessária a classificação dos impostos em reais e pessoais. Compreende que os impostos são sempre pessoais, pois, em última análise, atingem a pessoa do contribuinte.

Referidas discussões perdem um pouco de sentido quando se passa a tratar da Emenda Constitucional n. 29/2000, que conferiu nova redação ao artigo 156, §1º, da Constituição Federal e previu a técnica da progressividade ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana em razão do valor do imóvel.

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar acerca da inconstitucionalidade de leis municipais que, antes mesmo do advento da referida emenda, previam a técnica da progressividade ao IPTU em razão do valor do imóvel. O órgão de cúpula do Poder Judiciário firmou o seguinte entendimento na súmula n. 668: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda

Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas de IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana” (BRASIL, STF, 2003).

Infere-se do entendimento sumulado em 2003 que, à época, o Supremo Tribunal Federal só admitia a progressividade aos impostos que contassem com previsão constitucional nesse sentido.

Na doutrina, há também quem defenda que a progressividade só pode ser admitida quando houver previsão constitucional.

A constituição satisfiz-se com o exigir que os tributos fossem proporcionais, vedando pois [...] a criação de tributo fixo. Apenas em alguns casos, expressamente contemplados, a Magna Carta previu fosses progressivos. Estabeleceu como princípio geral a proporcionalidade e como princípio específico o da progressividade. (BARRETO; MARTINS, 2002, p. 52)

No entanto, posteriormente, no recurso extraordinário 562045 Rio Grande do Sul, *leading case* do tema 0021, com repercussão geral reconhecida, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, parece que o Supremo, por maioria, passou a admitir a adoção da referida técnica também aos impostos sem expressa previsão constitucional. O debate girou entorno da possibilidade de serem adotadas alíquotas progressivas ao imposto sobre transmissão causa mortis e doações, mas também surgiram discussões acerca dos impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana e transmissão de bens imóveis. Fixou-se a tese de que “É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCD” (BRASIL, STF, TEMA 21, 2013).

Pelo fato de o referido recurso aprofundar o tema, pede-se vênias para, em alguma medida, registrar alguns pontos dos votos dos Ministros, o que será de suma importância para sustentar, mais adiante, que não fez muito sentido a compreensão do Supremo Tribunal Federal pela vedação da técnica da progressividade fiscal ao IPTU antes do advento da Emenda Constitucional n. 29/2000.

Em seu voto, o Min. Ricardo Lewandowski compreendeu que a progressividade só é admitida para os casos expressamente previstos na Constituição Federal, sob pena de não fazer sentido que o legislador constituinte derivado se preocupasse com a edição de emendas para abarcar situações não contempladas na redação original do Texto Constitucional, dado que a progressividade, ao lado de outros princípios, tais como a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade e a proibição ao confisco, figura dentre as garantias constitucionais e é um direito individual do contribuinte, que não pode ser

afastado por lei ordinária. Especificamente quanto ao imposto sobre transmissão causa mortis e doações, compreendeu que a previsão de alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal não autoriza interpretar que o constituinte teria admitido a progressividade, não se podendo “presumir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente a partir do valor do bem ou da operação tributada” (BRASIL, STF, 2013).

Diversamente, o Ministro Eros Grau compreendeu que o artigo 145, §1º, da Constituição Federal apresenta duas sentenças: “(1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível, assim devem ser os impostos”. O Ministro segue uma corrente ampliativa, pois, em sua visão, o dispositivo constitucional determina como devem ser todos os impostos, não se cingindo aos de caráter pessoal (BRASIL, STF, 2013).

Os Ministros Menezes Direito, Joaquim Barbosa, Ellen Gracie e Marco Aurélio acompanharam o voto do Ministro Eros Grau.

Menezes Direito compreendeu que não se pode restringir a progressividade. “Se há a possibilidade de se estabelecer uma progressividade a partir do comando constitucional, de acordo com a natureza do tributo, e no caso esse tributo comporta essa interpretação, porque não dá-la?” (BRASIL, STF, 2013).

Ayres Brito registrou que o Supremo já reconheceu a compatibilidade da técnica da progressividade aos impostos de natureza real, tal como sucedeu com o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana após o advento da Emenda Constitucional n. 29/2000. No entanto, em relação ao imposto sobre transmissão causa mortis e doações não há previsão constitucional, votando, assim, pela inconstitucionalidade da lei atacada. Apesar de compreender pela inconstitucionalidade, o Ministro fez alusão ao RE 423.768, no sentido de que é elementar que toda pessoa detentora de maior patrimônio, de renda mais expressiva ou de maior volume de atividades econômicas, deve contribuir mais fortemente, razão pela qual os tributos, por definição, têm caráter pessoal, sendo este mitigado nas hipóteses em que já se definam como do tipo indireto, por incidirem sobre o serviço prestado ou o produto objeto do negócio (como é o caso do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de circulação sobre mercadoria e serviços) (BRASIL, STF, 2013).

Segundo a Ministra Ellen Gracie, é possível que “alguns impostos reais também sejam pessoalizados e que alguns impostos pessoais sejam realizados”. Citou o imposto de renda como exemplo de imposto pessoal, por admitir deduções e levar em consideração circunstâncias particulares dos contribuintes, mas, em contraponto, observou que o mesmo imposto pode assumir uma base fixa, quando, por exemplo, “[...] incide sobre os investimentos da área financeira”. Acrescentou que “[...] o próprio IPTU – que é, em princípio, um imposto real, admite personalização, quando, por exemplo, o legislador prevê isenção às pessoas que possuem um único imóvel ou sejam acometidas por doença grave [...]”. Compreendeu pela possibilidade de ser aplicada a progressividade ao imposto sobre transmissão causa mortis e doações porque se verifica acréscimo patrimonial ao contribuinte, que passa a deter maior capacidade contributiva. Diferentemente, observou que no imposto sobre transmissão de bens imóveis se onera o adquirente, razão pela qual a referida técnica não se revelaria adequada⁵⁴. (STF, 2013). Destaca-se o seguinte trecho do voto da Ministra:

No ITBI, a simples operação de transferência não permite que se saiba qual a real disponibilidade do adquirente para pagamento do imposto. Pode o adquirente ter efetuado o pagamento do preço à vista ou a prazo, com recursos próprios ou mediante financiamento, pode ter adquirido o imóvel para moradia ou para investimento, dentre outras circunstâncias, todas alheias ao fato gerador. Aliás, é comum que, na aquisição de imóveis, o adquirente faça grandes esforços para realizar a operação, de modo que a efetiva capacidade contributiva é meramente presumida, mas não necessariamente real, podendo a operação, inclusive, estar associada à assunção de vultosas dívidas. (BRASIL, STF, 2013)

Por fim, o Ministro Marco Aurélio observou que a própria classificação dos tributos em reais e pessoais têm recebido críticas pela doutrina, e lhe parece óbvio que “[...]aquele que compra um bem de vinte mil reais não pode receber tratamento tributário semelhante ao que adquire um bem de um milhão de reais [...]”. Concluiu que aquele que compra ou possui imóvel de maior valor revela maior capacidade contributiva (BRASIL, STF, 2013).

A partir dos votos dos Ministros, percebe-se que o Supremo concluiu que, se o bem imóvel passa a integrar o patrimônio dos herdeiros, então, se assim desejarem, poderão aliená-lo, com o que passam a dispor de maior capacidade econômica e aptidão para contribuir com os cofres públicos. Justificada, portanto, a possibilidade de ser

⁵⁴ A propósito, vale destacar o teor da Súmula 656 do Supremo Tribunal Federal: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

adotada a técnica da progressividade ao imposto sobre transmissão causa mortis e doações.

Assim, o Supremo Tribunal Federal passou a admitir a progressividade aos impostos compatíveis com a técnica, mesmo quando inexistente expressa previsão constitucional porque, em verdade, o que se deve levar em consideração é a observância do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CRFB).

Relembra-se que, acerca da desnecessidade de previsão expressa para a aplicação da técnica da progressividade, o Supremo não adotou o mesmo entendimento em relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, tanto que, antes do advento da Emenda Constitucional n. 29/2000, considerou inconstitucionais leis municipais que admitiam a progressividade conforme o valor venal do imóvel. É que, antes da referida emenda, o artigo 156, §1º, CRFB apresentava a seguinte redação: “O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade” (BRASIL, 1988).

A redação anterior do dispositivo possibilitava interpretação no sentido de que, quanto ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, admitia-se a progressividade tão-somente para assegurar o cumprimento da função social da propriedade⁵⁵. No entanto, a partir de uma interpretação do Texto Constitucional de forma sistematizada, com o devido respeito ao entendimento da Suprema Corte, tem-se a compreensão de que a posição assumida se revelou contraditória quando sobreveio o tema 0021, pois passou a admitir que não há incompatibilidade para a adoção da técnica aos tributos doutrinariamente classificados como reais, ainda que sem previsão constitucional, desde que se apure maior capacidade econômica do contribuinte.

Nesse raciocínio, não seria forçoso concluir que a Emenda Constitucional n. 29/2000 veio apenas para reforçar o princípio da capacidade contributiva. E, como será demonstrado quando do trato da extrafiscalidade e sua relação com as alíquotas do IPTU, perceber-se-á que a progressividade a que alude o artigo 182, §4º, inciso II, CRFB⁵⁶, opera

⁵⁵ Súmula n. 668: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”. (STF, 2003).

⁵⁶ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

[...]

em razão do tempo (função extrafiscal da norma tributária), ao passo que a progressividade prevista no artigo 156, §1º, inciso I, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 29/2000⁵⁷, refere-se à norma com função fiscal porque considera o valor venal do imóvel, aplicando-se, reforça-se, o princípio da capacidade contributiva.

Doutrinariamente, pela aplicação da progressividade aos tributos de natureza real, mesmo ausente previsão constitucional, Carlos Augusto Daniel Neto e Artur Henrique Rios Bettencourt entendem que:

[...] mesmo nos impostos reais, há a necessidade de observância da regra da tributação conforme a capacidade contributiva e, conseqüentemente, há a potencialidade de promoção da progressividade fiscal, independentemente de previsão constitucional, como forma de realização do princípio da igualdade. (2018, p. 352).

Roque Antonio Carrazza compreende que:

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade

Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento de suas bases tributáveis (bases de cálculo *in concreto*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas. (CARRAZZA, 2017, p. 82)

Concorda-se com o entendimento de Roque Antonio Carrazza porque a norma inculpada no artigo 145, §1º, da Constituição Federal não deve ser vista como meramente programática. Há a necessidade de se dar máxima efetividade ao Sistema Constitucional como um todo. Sempre bom lembrar que um dos objetivos da República Federativa do

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

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

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais (BRASIL, 1988).

⁵⁷ Art. 156, CRFB. [...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) (BRASIL, 1988).

Brasil é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal⁵⁸).

Nesse passo, impõe-se ao Estado que a tributação recaia sobre o contribuinte de acordo com sua capacidade econômica (CARRAZZA, 2015, p. 114-119). Roque Antonio Carrazza (2017, p. 82) também sustenta que, com exceção dos impostos de regras-matrizes constitucionais incompatíveis com a progressividade, a exemplo do imposto sobre a circulação de mercadoria e do imposto sobre a propriedade industrial, a técnica deve ser adotada como regra, e não apenas em relação aos que o legislador constituinte trouxe previsão expressa, por não atritar com o sistema jurídico e corrigir injustiças tributárias.

Pode-se dizer que o entendimento se aproxima da compreensão de Klaus Tipke acerca da definição de capacidade econômica, cuja transcrição segue:

Aliás, uma definição da capacidade contributiva tem de considerar que impostos – não importa o nome que tenham, ou como objeto do imposto seja designado – apenas podem ser pagos da renda auferida ou da renda acumulada como patrimônio. Em outras palavras, *existe apenas uma fonte de impostos: a renda*. [...]. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto. (TIPKE, 2002, p. 31)

A partir do que se expôs, tem-se que a classificação dos impostos em reais e pessoais não afasta a aplicação do princípio da capacidade contributiva e, muito menos, a técnica da progressividade. O que importa é verificar se, de fato, determinado imposto é compatível com a técnica e se o contexto possibilita aferir maior capacidade econômica do contribuinte, conforme os signos presuntivos de riqueza constitucionalmente previstos.

⁵⁸ Art. 3º, CRFB. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...] (BRASIL, 1988).

4.3 A Progressividade Extrafiscal e a Função Social da Propriedade

Consoante o disposto no artigo 5º da CRFB⁵⁹, a propriedade é um direito individual fundamental do cidadão e se garante aos brasileiros e estrangeiros residentes no País que não será violada pelo Estado ou por terceiros. No entanto, não se trata de direito absoluto porque impõe ao seu titular que o exerça com observância de sua função social, sob pena de o Poder Público atuar em defesa do bem coletivo por meio dos instrumentos dispostos no ordenamento jurídico.

Com efeito, apesar de a propriedade consistir em direito individual, o Estado não pode tolerar que o indivíduo aja abusivamente, de modo a prejudicar os demais e, inclusive, poderá, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, desapropriá-lo quando houver necessidade, utilidade pública ou interesse social (art. 5º, inciso XXIV, CRFB).

José dos Santos Carvalho Filho (2010, p. 839-841) discorre a necessidade de o Estado atuar sobre o direito de propriedade para atender as exigências do Estado Social.

[...]. Saindo daquela posição de indiferente distância, o Estado contemporâneo foi assumindo a tarefa de assegurar a prestação dos serviços fundamentais e ampliando seu aspecto social, procurando a proteção da sociedade vista como um todo, e não mais como um somatório de individualidades. Para tanto, precisou imiscuir-se nas relações privadas. [...]. De forma sintética, podemos considerar intervenção do Estado na propriedade toda e qualquer atividade estatal que, amparada em lei, tenha por fim ajustá-la aos inúmeros fatores exigidos pela função social a que está condicionada. Extrai-se dessa noção que qualquer ataque à propriedade, que não tenha esse objetivo, estará contaminado de irretorquível ilegalidade. Trata-se, pois, de pressuposto constitucional do qual não pode afastar-se a Administração. (CARVALHO FILHO, 2010, p. 839-841)

Flávio de Azambuja Berti (2016, p. 145) entende que a função social da propriedade impõe ao cidadão que seu direito seja exercido sem ofensa ao interesse público e sem que represente atentado contra os ditames jurídicos nacionais, sem omissões quanto aos ônus e limites impostos pela Constituição, e que o imóvel urbano

⁵⁹ Art. 5º, CRFB. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] (BRASIL, 1988).

atende à referida função quando seu proprietário o usa adequadamente conforme a política urbana do Município em que situado o terreno.

Consoante o disposto no art. 182, *caput*, CRFB, a política urbana é desenvolvida pelo Poder Público Municipal e visa ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade, garantindo o bem-estar dos que nela habitam.

Segundo o disposto no artigo 182, §2º, CRFB, “a propriedade urbana cumpre com sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor”. Interpretando o dispositivo em sentido contrário, pode-se compreender que o direito de propriedade deixa de ser exercido conforme sua função social quando inobservado o referido plano.

No Direito positivo brasileiro, a função social da propriedade urbana é definida pela Constituição (art. 182, §2º) apenas de modo formal: “a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor”. É, pois, o plano diretor – lei municipal – que irá fornecer, em cada caso, a definição material da função social da propriedade. (ALMEIDA, 2004, p. 60)

O plano diretor é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana, sendo obrigatório para as cidades com mais de vinte mil habitantes (artigo 182, §1º, CRFB). Referido dispositivo reforça o disposto no artigo 30, inciso VIII, CRFB, que reservou aos Municípios a competência administrativa de promover o adequado ordenamento territorial, planejando e controlando o uso do parcelamento e da ocupação do solo urbano (art. 30, inciso VIII, CRFB⁶⁰).

Nesse passo, o constituinte, nos termos do artigo 182, §4º, CRFB, facultou ao Poder Público Municipal, mediante lei específica para a área incluída no Plano Diretor, que exija do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente de: 1) parcelamento ou edificação compulsórios; 2) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; e 3) desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública, com prazo de resgate de até dez anos.

⁶⁰ Art. 30, CRFB. Compete aos Municípios:

[...] VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; [...] (BRASIL, 1988).

O Estatuto da Cidade (Lei n. 10.257/2001) regulamenta o artigo 182 da Constituição Federal e, em seu artigo 5º, dispõe que “lei municipal específica para a área incluída no plano diretor poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado [...]”, devendo, ainda, estabelecer as condições e os prazos para que referida obrigação seja implementada.

Consoante o disposto no artigo 5º, §1º, do Estatuto da Cidade, o imóvel é considerado subutilizado quando o Poder Público apure aproveitamento inferior ao mínimo definido no plano diretor ou em legislação que dele decorra.

Apurando que o imóvel se encontra nas condições previstas no artigo 5º, *caput*, da Lei n. 10257/2001, o Poder Público Municipal deverá notificar seu proprietário, fixando prazos para o protocolo do projeto e para o início da obra, que, se de grande porte, poderá ser concluída em etapas. Por razões de segurança jurídica, impõe-se ao ente público que averbe a notificação no cartório de registro de imóveis (artigo 5º, §§2º, 4º e 5º, da Lei n.10257/2001).

Acaso descumpridos os prazos e as condições previstas no artigo 5º, o ente municipal procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo, com majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos, consoante os termos do 7º, *caput*, do referido diploma legal, *in verbis*:

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos. (BRASIL, 2001)

O valor da alíquota deve ser fixado em lei específica e aplicado anualmente, não podendo exceder a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento (art. 7º, §1º, Lei n. 10257/2001).

Acaso o notificado não cumpra a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar o solo no prazo de cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação (art. 7º, §2º, Lei n. 10257/2001). É certo que, após o prazo de cinco anos, o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel mediante o

pagamento em títulos da dívida pública, aprovados pelo Senado Federal e com prazo de até dez anos para o resgate (artigo 8º da Lei 10257/2001).

Flávio de Azambuja Berti (2016, p. 147) compreende que a tributação progressiva do IPTU visa estimular o adequado uso dos terrenos pelos respectivos proprietários. Trata-se de interferência do Poder Público Municipal no direito de propriedade para atender exigência constitucional em prol da função social inerente ao referido direito fundamental.

No mesmo sentido, Elizabeth Nazar Carrazza (2015, p. 194) entende que a progressividade ora abordada tem função ordinatória, pois visa influenciar o contribuinte para que contribua para o planejamento urbano positivado no plano diretor do Município. Registra que a referida progressividade está sujeita a limitações de ordem material e temporal que se aplicam simultaneamente.

A doutrinadora compreende que a alíquota máxima que pode ser cobrada corresponde à 15% (quinze por cento), remanescendo limitados os aumentos anuais ao dobro do valor cobrado no ano anterior (limite material) e, alcançando o prazo de 05 (cinco) anos (limite temporal), sem o cumprimento das medidas previstas no artigo 5º do Estatuto da Cidade, deve-se cobrar a alíquota em seu montante máximo, de forma contínua. Registra também que o percentual máximo de 15% seria inconstitucional porque pode resultar em relevante absorção do patrimônio do contribuinte, também sendo aventada a possibilidade de expropriação por meio do referido expediente (CARRAZZA, 2015, p. 194).

Concorda-se com o entendimento de Elizabeth Nazar Carrazza, pois o legislador infraconstitucional facultou ao Poder Público Municipal que, após o prazo de 05 (cinco) anos, proceda à desapropriação do imóvel nos termos do artigo 8º da Lei n. 10257/2001. Não se trata, portanto, de uma imposição ao Município, mas vale lembrar que a Constituição brasileira proíbe expressamente que o tributo seja utilizado com efeito confiscatório (art. 150, IV, CRFB), verdadeiro limite constitucional à tributação⁶¹.

⁶¹ O princípio da vedação ao tributo com efeito confiscatório configura limite ao poder de tributar. Trata-se de conceito indeterminado que deve ser verificado de acordo com a função desempenhada pelo imposto em nosso ordenamento jurídico (HORVATH, 2014, p. 67-74).

Por isso, a cobrança do imposto progressivo por período demasiado não se justifica porque, como já se estudou no capítulo terceiro do presente trabalho, a proporcionalidade, em sentido amplo, atua como princípio harmonizador e apresenta três manifestações essenciais: 1) a proporcionalidade em sentido estrito; 2) a adequação; e 3) a exigibilidade.

A proporcionalidade em sentido estrito impõe que não se fira o conteúdo essencial dos direitos fundamentais, em especial à dignidade humana, devendo-se verificar se as vantagens superam as desvantagens. A adequação determina que, dentro do faticamente possível, o meio escolhido atinja o fim estabelecido. Pela exigibilidade, impõe-se a constatação de que o meio escolhido se revele o mais eficaz, com menor dano aos direitos fundamentais (GUERRA FILHO, 2007, p. 175-184).

Segundo Roque Antonio Carrazza (2019, p. 413-417), na seara tributária, o princípio da proporcionalidade impõe que se busque a melhor forma de exigir o cumprimento dos deveres tributários, sem que se acarrete ônus excessivo aos contribuintes e que restem violados os valores constitucionalmente consagrados. Fala-se, assim, em justa proporção.

Portanto, possibilitar ao Fisco Municipal que tribute por tempo indeterminado, ainda que a pretexto de induzir o contribuinte a cumprir com a função social da propriedade, implicaria em inobservar a proporcionalidade, com violação a outro princípio de envergadura constitucional, qual seja, a vedação do tributo com efeito confiscatório.

Renato Lopes Becho (2015, p.453) entende que o reconhecimento da tributação confiscatória demanda uma análise fática e conjuntural, alterada por circunstâncias econômicas ou sociais, a depender do retorno que o Estado dá ao contribuinte e aos demais membros da sociedade, pelos tributos arrecadados. A verificação conjuntural fica a cargo do Poder Judiciário, ocorrendo *a posteriori*.

Nesse passo, Flávio de Azambuja Berti (2016, p. 150) reforça que a progressividade em comento não objetiva tomar do contribuinte seu patrimônio por meio de uma tributação pesada, mas sim fazer cessar a subutilização do imóvel urbano e todos os problemas decorrentes, tais como a infestação de doenças, a presença da criminalidade e de drogas no bairro em que localizado o imóvel, dentre outros. Além disso, objetiva-se

que o proprietário faça um uso racional do bem sob o ponto de vista socioeconômico e cita, como exemplos, a construção de residência para moradia mediante venda ou locação, instalação de fundo de comércio etc.

Smith Barreni (2016, p. 322-331) também trata da aplicabilidade do princípio da vedação do tributo com efeito confiscatório aos impostos que gravam a propriedade. Verifica que as hipóteses de incidências das normas jurídicas relacionadas aos referidos tributos correspondem a uma riqueza não renovável, razão pela qual surgem questionamentos de como os entes estatais podem interferir em parcela desta riqueza sem violar o princípio em comento.

Cita diversos exemplos em que a adoção de alíquotas elevadas pode gerar o indesejado efeito confiscatório em um curto espaço de tempo, esgotando a riqueza tributável do sujeito passivo, repassando-se o bem ao Fisco. É o que pode ocorrer com a estipulação em lei de uma alíquota de 100% (cem por cento) sobre o valor do bem ou de 50% (cinquenta por cento), anualmente, pelo período de 2 (dois) anos (BARRENI, 2016, p. 322-331).

Compreende que, a fim de evitar o efeito confiscatório, deve-se levar em conta a renda que o bem produz, efetiva ou potencialmente. Apura que, na Argentina, a tributação imobiliária está limitada ao percentual de 33% (trinta e três por cento) da renda obtida com a exploração, efetiva ou potencial, do bem imóvel e, em sendo ultrapassado este limite, o tributo é tido por confiscatório (BARRENI, 2016, p. 322-331).

Smith Barreni (2016, p. 322-331) também observa que, no Brasil, não existe um percentual-parâmetro que possibilite concluir objetivamente por uma tributação com efeito confiscatório, e não defende a tese de que as bases de cálculo dos impostos que gravam a propriedade devam corresponder à soma dos rendimentos, efetivos ou potenciais, resultantes da exploração econômica dos bens, pois referida compreensão seria incompatível com a Constituição. No entanto, considera que referidos rendimentos poderiam servir de parâmetro para que o legislador realize a dosagem do tributo quando da estipulação das alíquotas.

A esse propósito, vale acrescentar que a progressividade não consiste em sanção pela prática de ilícito tributário, pois é certo que, consoante o disposto no artigo 3º do Código Tributário⁶², não se autoriza a tributação para tal finalidade.

Sobre o tema, Alfredo Augusto Becker (2018, p. 648-653) trata da distinção entre os tributos extrafiscais “proibitivos” e as sanções. Entende que nas sanções há um dever preestabelecido por uma regra jurídica utilizada pelo Estado como instrumento jurídico visando impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. No tributo extrafiscal proibitivo, o ato ou fato é permitido pela ordem jurídica, mas o Estado faz uso da regra jurídica como instrumento jurídico para impedi-lo ou desestimulá-lo.

A compreensão de Geraldo Ataliba reforça o entendimento acima, pois:

[...] o dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro = fisco) do sujeito ativo decorre do fato imponível. Este, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico, por imperativo da isonomia (art. 5º, *caput* e inciso I da CF), não qualificado como ilícito. (ATALIBA, 2019, p. 35)

A partir da abordagem de Diego Marcel Costa Bomfim (2014, p. 60-67), acerca da intervenção do Estado sobre o domínio econômico, também é possível compreender que a extrafiscalidade ora tratada não consiste em sanção pela prática de ato ilícito. O estudioso explica que a intervenção do Estado sobre o domínio econômico pode se operar de forma direta, enquanto agente econômico, nos limites previstos na Constituição, podendo explorar diretamente a atividade econômica quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou ao atendimento de relevante interesse coletivo, conforme definição em lei. Indiretamente, o Estado intervém no domínio econômico enquanto agente normativo (ou regulador), podendo lançar mão de normas repressivas de condutas (intervenção por direção) ou de normas jurídicas promocionais de condutas (intervenção por indução). Na intervenção por direção, o Estado qualifica a conduta mediante o emprego dos modais deônticos proibido e obrigatório, sem margem de atuação por parte do sujeito passivo, sob pena de ser sancionado negativamente. Na intervenção por indução, empregam-se normas que visam estimular ou desestimular condutas permitidas pelo direito posto, em associação às sanções premiaias.

⁶² Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Se o Estado opta por manejar tributos, não poderá, a pretexto de induzir, regular, tornar as condutas veiculadas na hipótese de incidência tributária em proibidas ou obrigatórias. Para que a tributação seja utilizada como instrumento de intervenção do Estado, a conduta deverá ser sempre permitida, sob pena de quebra de toda a fenomenologia tributária, baseada na possibilidade de o sujeito passivo optar por incorrer ou não no fato gerador.

Em se tratando da progressividade extrafiscal do IPTU, tem-se que o sujeito passivo pode optar por não dar destinação útil ao imóvel, o que também é autorizado pelo ordenamento jurídico. No entanto, como o interesse do particular deixa de ser compatível com o da coletividade, o Estado emprega a extrafiscalidade para desincentivá-lo a continuar com a prática contrária ao interesse público.

As premissas acima são relevantes à função extrafiscal do imposto, pois o legislador, a pretexto de promover o adequado aproveitamento do solo, não deve desconsiderar o próprio conceito de tributo, atentando-se ao fato de que a extrafiscalidade não assume função sancionatória e, menos ainda, confiscatória. Portanto, a progressividade ora abordada configura tributo extrafiscal proibitivo, pois, indiretamente, visa desestimular um comportamento do contribuinte contrário à política urbana do Município.

4.4 Das Alíquotas Diferenciadas do IPTU (Art. 156, §1º, II, CF)

Por meio da Emenda Constitucional n. 29/2000, o legislador constituinte incluiu o inciso II ao parágrafo primeiro do artigo 156 da CRFB, prevendo expressamente a possibilidade de serem adotadas alíquotas diferenciadas para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, conforme o uso e a localização do imóvel. É oportuna a transcrição do dispositivo:

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

I - propriedade predial e territorial urbana; [...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

[...]

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (BRASIL, 1988)

Apesar da referida inclusão, observa-se que, antes do advento da aludida emenda, o Supremo Tribunal Federal já admitia a adoção de alíquotas diferenciadas ao imposto. É o que se verifica na tese intitulada “Seletividade do IPTU antes da Emenda Constitucional nº 29/2000”, fixada no tema 523 com repercussão geral, cuja transcrição segue:

São constitucionais as leis municipais anteriores à Emenda Constitucional nº 29/2000, que instituíram alíquotas diferenciadas de IPTU para imóveis edificados e não edificados, residenciais e não residenciais. (BRASIL, STF, 2021)

O *leading case* foi o recurso extraordinário 666.156, de Relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, em que figurava como recorrente GD Empreendimentos Imobiliários S.A. e, como recorrido, o Município do Rio de Janeiro. A recorrente sustentava a inconstitucionalidade do disposto no art. 67 da Lei Municipal do Rio de Janeiro n. 691/1984, com redação dada pela Lei n. 2955/1999⁶³, por compreender que a previsão de política de descontos e de alíquotas diferenciadas mascarava uma progressividade, admitida, anteriormente à referida emenda, apenas para cumprir a função social da propriedade.

O Ministro Luís Roberto Barroso resumiu a controvérsia nos seguintes termos:

[...] A presente controvérsia consiste em definir se legislação municipal editada em período anterior à Emenda Constitucional nº 29/2000 pode estabelecer a aplicação de alíquotas diferenciadas de IPTU, com fins extrafiscais, para imóveis edificados e não edificados, residenciais e não residenciais. O Tribunal de origem entendeu que a legislação municipal não viola nenhum princípio constitucional limitador do poder de tributar ao estabelecer alíquotas diferenciadas para cobrança do IPTU com base na destinação do imóvel [...]. (BRASIL, STF, 2020)

⁶³ Art. 67 da Lei Municipal do Rio de Janeiro (Lei n. 691/1984). O imposto será calculado aplicando-se sobre a base de cálculo as alíquotas seguintes:

I – imóveis edificados: Alíquotas (%)

1. unidades residenciais 1,20

2. unidades não residenciais 2,80

II- Imóveis não edificados 3,50

III- omissis

Parágrafo Único – Quando não ultrapassar o valor fixado na tabela abaixo, o imposto sofrerá o seguinte desconto:

Valor do imposto até Desconto (Ufirs)

I – Imóveis Edificados

1 – Unidades Residenciais 2.600 130

2 – Unidades Não Residenciais 3.000 515 II – Imóveis Não Edificados 6.000 1.800 (RIO DE JANEIRO, 1984).

Percebe-se que o Supremo já sinalizava que o recurso versava sobre a possibilidade de a norma tributária assumir função extrafiscal, conforme a destinação do imóvel, antes mesmo do advento da Emenda Constitucional n. 29/2000. Por maioria, a Corte negou-se provimento ao recurso, firmando o entendimento de que, mesmo antes do advento da referida emenda, admitia-se a adoção de alíquotas diferenciadas para o tributo, conforme sua destinação, à luz do princípio da isonomia tributária.

O Ministro Luís Roberto Barroso esclareceu em seu voto que a referida lei trata da adoção de alíquotas diferentes ou de isenções em valores fixos, conforme a destinação do imóvel ou sua edificação, não se tratando, portanto, de progressividade.

O entendimento está correto porque a progressividade fiscal guarda relação com o princípio da capacidade contributiva, ao passo que, quando se trata da destinação do imóvel, adota-se critério diverso para justificar a extrafiscalidade da norma tributária, qual seja, a diferenciação das alíquotas em razão do uso.

Ao julgar os embargos de declaração no referido recurso extraordinário, o Ministro Luís Roberto Barroso compreendeu em seu voto:

Quanto à suposta ofensa ao princípio da isonomia, não assiste razão à parte. A Constituição Federal, em seu art. 150, inciso II, veda aos entes federados instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Restou claro no acórdão embargado que, no caso sob análise, não há contribuintes em circunstâncias assemelhadas, uma vez que existem significativas particularidades entre imóvel edificado e não edificado, bem como entre imóvel residencial e não residencial. (BRASIL, STF, 2021)

Sobre esse tema, destaca-se a ementa do julgado, abaixo transcrita, donde se infere que o Poder Judiciário compreendeu pela aplicação da seletividade ao IPTU em contraponto com o princípio da capacidade contributiva.

EMENTA: INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. MUNICÍPIO DE CONTAGEM. LEI Nº 1.611/83. IPTU. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS EM RAZÃO DA METRAGEM DO IMÓVEL - CRITÉRIO SELETIVO NÃO PREVISTO NO ART. 156, § 1º, I, CR. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO ACOLHIDA. Nos termos do art. 156 da Constituição da República, com redação dada pela EC nº 29 /00, o IPTU poderá ter alíquotas diferenciadas em razão do uso e da localização do imóvel, não encontrando amparo constitucional a adoção da dimensão dos imóveis como critério para a distinção de alíquotas. V.V.: O princípio da seletividade (que passou a ser aplicado ao IPTU) está conectado originariamente com a cobrança de IPI (obrigatoriamente) e ICMS (facultativamente), aos quais aplica-se o critério de serem ou não essenciais os produtos (a matéria) sobre o qual vai incidir. Desta forma, cigarro e cerveja devem ser tributados com alíquota mais alta porque são menos essenciais que o feijão nosso de cada dia. Vale a essencialidade do bem tributado. O artigo 58 da Lei nº 1.611/83, na verdade,

prevê alíquota diferenciada de IPTU para as áreas de terreno excedentes a 720m² e com finalidade residencial, o que não extrapola os limites postos pela Constituição nem viola o princípio da vedação do bis in idem. Conforme dispõe o Código Tributário Municipal de Contagem, a área do terreno é, de fato, utilizada para a apuração do valor venal do imóvel, que constitui a base de cálculo do IPTU. Entretanto, ao agregar e adscrever à área do terreno, concomitantemente, a utilidade "residencial", fazendo-o para integrar o cálculo do IPTU e justificar a incidência de alíquota diferenciada, não incide em bitributação pelo mesmo fato. A composição da hipótese é: a "parcela de área do imóvel" (acima de 720m²) + uso do terreno (residencial) gera uma alíquota (única, sem progressividade) para a incidência do tributo. Releve-se: área do imóvel não significa "valor venal". É entendimento sedimentado neste Egrégio Tribunal de Justiça, encontrando-se julgados desde 2006 (Apelação Cível: 1.0079.04.172073-5/001 - Des. Jarbas Ladeira) e até 2014 (1.0079.12.068044-6/001 - Des. Fernando Brant), de todas as Câmaras da Unidade Goiás, no sentido de que a diferenciação de alíquotas prevista no Código Tributário de Contagem não se baseia na situação pessoal do contribuinte ou no valor venal do imóvel, mas sim na função do uso e destinação dos imóveis. Ainda antes da Emenda 20 o entendimento do Colendo STF seguia neste sentido. Confira-se o RE 229.223, Primeira Turma, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, J. em 26.3.1999, segundo o qual a "simples duplicidade de alíquotas, em razão de encontrar-se, ou não, edificado o imóvel urbano, que não se confunde com a progressividade do tributo que o STF tem por inconstitucional quando não atendido o disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182 da Carta de 1988. Recurso não conhecido." Segundo se vê, a diversidade de alíquotas não está alicerçada na situação pessoal do contribuinte ou, de modo exclusivo, no valor venal ou na metragem do terreno, ganhando concretização em função do uso e destinação dos imóveis; e este fato não constitui progressividade e sim seletividade, também já denominada de progressividade extrafiscal, (relacionada com a função social do imóvel). A seletividade (destinação e aproveitamento), mesmo antes da edição da EC 29 /00, já era permitida, conforme se observa da redação original do § 1º do art. 156 e do art. 182, § 4º, I, ambos da CF. (MINAS GERAIS, TJ-MG, 2013)

Em suma, infere-se do julgado que o Poder Judiciário, embora inexistente previsão constitucional expressa de seletividade ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, compreendeu pela sua aplicação por meio de critérios associados ao uso e à destinação dos imóveis, e não do princípio da capacidade contributiva.

Em trecho do acórdão relativo à apelação n. 50048505420208240038, do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, de Relatoria do Desembargador Francisco José Rodrigues de Oliveira Neto, percebe-se com clareza a distinção entre progressividade e diferenciação de alíquotas pela seletividade, sendo de oportuna transcrição:

A respeito do tema, ensina Aires F. Barreto: "A progressividade dos impostos não se confunde com a simples diferenciação das alíquotas, segundo certos tipos ou espécies de bem econômico, em relação ao qual é exigido o tributo, independentemente de sua expressão econômica. Consiste a diferenciação no estabelecimento de alíquotas diversas para distintos tipos ou espécies em que se classificam os bens econômicos, sem levar em conta a grandeza do seu valor. É o que ocorre, por exemplo, quando a lei estabelece alíquotas diferentes para o IPTU, conforme a espécie do imóvel: construído ou não construído, residencial, comercial, industrial, especial. Nesse caso, há

tratamento diferenciado, mas não progressão, porque todos os que se encontram dentro da mesma categoria ficam, proporcionalmente, sujeitos à mesma carga tributária; vale dizer, dentro de cada tipo, a alíquota é invariável. Esse fator (alíquota) só será diferente para imóveis de tipos (classes) diversos. Diversamente da progressão - em que: a) há o crescimento das alíquotas correlativamente o b) crescimento da grandeza (valor) do fato tributário - a diferenciação é mera diversificação de alíquotas, independentemente da expressão econômica dos imóveis, aplicada a distintas espécies do fato tributário". (BARRETO, 2022, p. 77)

Acerca do IPTU, leciona Hugo de Britto Machado: "Vê-se facilmente, que se trata de imposto proporcional, com alíquotas seletivas, que variam, primeiramente, em razão de ser ou não o imóvel edificado, e depois, para os edificados, em razão da destinação, e para os não edificados, em razão da localização. Não há, no imposto calculado segundo as alíquotas indicadas nesse dispositivo legal, nenhuma forma de progressividade. O equívoco dos que estão a afirmar a existência de progressividade, resulta de não distinguirem eles progressividade de seletividade, conceitos que no âmbito da Ciência das Finanças e do Direito Tributário são nitidamente distintos, como se passa a demonstrar" (IPTU. Ausência de Progressividade. Distinção entre Progressividade e Seletividade, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 31, p. 83). (SANTA CATARINA, TJ-SC, 2021)

Como dito, apesar de inexistir previsão constitucional expressa de seletividade ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, a compreensão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina se aproxima do que já se expôs quando da abordagem do princípio da capacidade contributiva e da extrafiscalidade. É que a extrafiscalidade diz respeito à função da norma tributária e autoriza a criação de, pelo menos dois grupos, com a adoção de um fator de discriminação que não implica violação ao princípio da igualdade e, como visto, também não afronta o princípio da capacidade contributiva⁶⁴ porque se elege com preponderância finalidade constitucional diversa. Portanto, em havendo justificativa alicerçada em princípio de envergadura constitucional não se compreende que a capacidade contributiva foi relegada a segundo plano de forma infundada.

Ainda, pode-se compreender que, a diferenciação das alíquotas em razão do uso, repita-se, já admitida pelo Supremo mesmo antes da Emenda Constitucional n. 29/2000, visa a proteção da moradia e, conseqüentemente, resguardar o princípio da dignidade da pessoa humana. É o que já se pontuou no início do presente trabalho – o Estado atua em prol e para seus cidadãos. Da mesma forma, quando se tributa diferentemente com

⁶⁴ Segundo Diego Marcel Costa Bomfim, (2013, p. 159), a capacidade econômica dos contribuintes não é o único critério de aplicação do princípio da igualdade. A capacidade econômica se aplica às normas com finalidade fiscal, que visam uma distribuição igualitária da carga tributária entre os contribuintes. No entanto, não se dirige às normas tributárias com função extrafiscal. Por isso, a capacidade contributiva não se confunde com o princípio da igualdade, sendo apenas um dos parâmetros de sua aplicação e diferenciação. O estudioso rechaça a tese segundo a qual a edição de normas tributárias extrafiscais ofenderia a igualdade tributária.

consideração ao imóvel edificado ou não edificado, busca-se resguardar a função social da propriedade. Em suma, referidas constatações se afinam ao conceito de extrafiscalidade voltada ao atendimento de uma finalidade de cunho constitucional.

4.4.1 Alíquotas diferenciadas em razão do uso

Segundo Elizabeth Nazar Carrazza (2015, p. 193), a expressão “uso” empregada no dispositivo ora em comento apresenta sentido semântico amplo, abarcando necessidades relacionadas à realização da função social da propriedade. A doutrinadora compreende que o sentido deve ser explicitado por meio do plano diretor do Município, não se cingindo à progressividade no tempo, de função extrafiscal prevista no artigo 182, §4º, inciso II, CRFB, que trata dos imóveis não edificados, inutilizados ou subutilizados.

O Estatuto da Cidade (Lei n.10257/2001) regulamenta os artigos 182 e 183 da Constituição Federal, estabelecendo diretrizes gerais da política urbana. Infere-se do artigo 182, §1º, CRFB, que o plano diretor é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

Consoante o disposto no art. 182, §2º, CRFB, “a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.”. Observa-se que a exigência de utilização adequada dos imóveis urbanos (art. 182, §4º, CRFB, combinado com o artigo 2º, inciso VI, alínea *a*, da Lei n. 10257/2001) figura apenas como uma das demais constantes do rol do artigo 2º do Estatuto da Cidade.

De acordo com o disposto no artigo 2º do Estatuto da Cidade, diversas são as diretrizes da política urbana, essenciais para ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana. Dentre elas, destacam-se: o planejamento do desenvolvimento das cidades, a distribuição espacial da população e das atividades econômicas do Município e do território, com o intuito de evitar e de corrigir distorções do crescimento urbano e de seus efeitos negativos sobre o meio ambiente (inciso IV); a ordenação e controle do uso do solo, de modo a evitar a utilização inadequada dos imóveis urbanos (inciso VI, alínea *a*); a poluição e a

degradação ambiental (inciso VI, alínea g); a adoção de produção e consumo de bens e serviços e de expansão urbana compatíveis com os limites da sustentabilidade ambiental e econômica do Município e do território sob sua área de influência (inciso VIII); a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente natural (inciso XII); e o estímulo à utilização, nos parcelamentos do solo e nas edificações do solo e nas edificações urbanas, de sistemas operacionais, padrões construtivos e aportes tecnológicos que objetivem reduzir impactos ambientais e a economia de recursos naturais (inciso XVII).

Se o sentido da função social da propriedade demanda a análise das referidas diretrizes, então pode-se compreender que a Constituição Federal admite a diferenciação de alíquotas conforme o uso que vise estimulá-las ou desestimulá-las.

Paulo Caliendo (2008, p. 335) compreende que a tributação da propriedade se associa à política urbana, razão pela qual os instrumentos arrecadatórios possibilitam a promoção eficiente dessa política, o que pode se operar por meio da adequação do IPTU: 1) ao Estatuto da Cidade; 2) à uma política ambiental sustentável, com critérios de incentivo de práticas ambientais saudáveis; e 3) à promoção e proteção do patrimônio histórico e cultural.

Segundo o disposto no art. 47 do Estatuto da Cidade:

Art. 47. Os tributos sobre imóveis urbanos, assim como as tarifas relativas a serviços públicos urbanos, serão diferenciados em função do interesse social. (BRASIL, 2001)

Quando se tratou das isenções, registrou-se que alguns municípios já as adotam para fins ambientais, o que se adequa à busca de um ambiente ecologicamente equilibrado. No entanto, a partir do que ora se expõe, tem-se a compreensão de que as alíquotas diferenciadas também podem ser adotadas para estimular ou desestimular comportamentos dos contribuintes, respectivamente, favoráveis ou desfavoráveis ao meio ambiente.

Nesse passo, não se revela equivocado, por exemplo, que o legislador infraconstitucional preveja alíquotas reduzidas do imposto aos proprietários de imóveis que optem pela realização de reformas ou promovam construções sustentáveis, pautando-se nos mesmos critérios anteriormente vistos às isenções. É que referidos contribuintes

estão cumprindo com o dever de preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 CRFB⁶⁵).

Da mesma forma, consoante o disposto no artigo 2º, inciso IV, da Lei n. 10257/001, também se pode compreender pela diferenciação de alíquotas com o intuito de promover a distribuição espacial das atividades econômicas do Município e do território, dado que a Constituição Federal autoriza a diferenciação tanto em razão do uso quanto da localização do imóvel.

Nesse sentido, Flávio de Azambuja Berti (2016, p.152) entende que:

Mediante o uso extrafiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é possível por exemplo, a Administração Pública local promover: a) o desenvolvimento e ocupação de bairros mais distantes e até então pouco habitados; b) a desocupação de determinada região da cidade já congestionada e caótica; c) a saída de indústrias de eixo urbano do Município; d) o incremento de algumas atividades econômicas importantes no âmbito municipal; e) a preservação e a recuperação de prédios antigos mediante seu uso para atividades de natureza empresarial; f) o aumento do número de vagas e postos de trabalho no âmbito municipal; g) o uso racional do solo e do subsolo em áreas mais problemáticas como aquelas às voltas do centro da cidade etc.

A partir do exposto, percebe-se que, se bem empregadas pelo legislador infraconstitucional, as diretrizes estabelecidas no Estatuto da Cidade podem servir ao manejo da função extrafiscal do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, pois a propriedade deve ser usada mediante consideração de sua função social, o que se opera com observância da política urbana.

4.4.2 Alíquotas diferenciadas em razão da localização – fiscalidade ou extrafiscalidade?

Recomenda-se especial atenção quando se trata da diferenciação das alíquotas em relação à localização do imóvel, conforme autoriza o disposto no artigo 156, §1º, inciso I, CRFB.

⁶⁵ Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações (BRASIL, 1988).

É que, conforme jurisprudência pátria, referido critério pode estar associado tanto ao princípio da capacidade contributiva quanto à extrafiscalidade, a depender da função assumida pela norma tributária.

Para melhor elucidar a distinção, destaca-se inicialmente a ementa do recurso extraordinário n. 248892/RJ, de relatoria do Ministro Maurício Corrêa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU PROGRESSIVO. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. ARTIGO 67 DA LEI Nº 691/84. PRECEDENTES. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que a progressividade do IPTU, que é imposto de natureza real em que não se pode levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte, só é admissível, em face da Constituição Federal, para o fim extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade. 2. O artigo 67 da Lei nº 691/84, do Município do Rio de Janeiro, que instituiu a progressividade do IPTU levando em conta a área e a localização dos imóveis - fatos que revelam a capacidade contributiva -, não foi recepcionado pela Carta Federal de 1988. 3. Recurso extraordinário não conhecido. (RIO DE JANEIRO, STF, 2000)

Percebe-se que o julgado se refere à lei do Município de Rio de Janeiro que, antes do advento da Emenda Constitucional n.29/2000, já previa a progressividade do IPTU aplicando-se como critério a localização do imóvel. Entendeu-se que a localização estaria associada ao valor venal do imóvel, razão pela qual a progressividade de alíquotas teria relação com o princípio da capacidade contributiva e, por inexistir autorização constitucional à época, o dispositivo atacado foi considerado inconstitucional.

Apesar do entendimento do Supremo à época, encontra-se na doutrina quem estabeleça associação do critério da localização com a extrafiscalidade.

A distinção essencial entre *progressividade* e *seletividade* reside em que na primeira a diferença de alíquotas ocorre em relação a um mesmo objeto tributado, enquanto na segunda a diferença de alíquotas ocorre em relação a vários objetos tributados.

Por isto mesmo se pode dizer que a existência de diferentes alíquotas do IPTU em relação a diferentes imóveis, seja em função do uso, ou da localização destes, caracteriza seletividade e não progressividade. (MACHADO, 2002, p. 252)

No recurso extraordinário com agravo n. 1347253/RS, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, também se compreendeu que a localização do imóvel estaria associada à extrafiscalidade, desde que estabelecida comparação entre imóveis situados em divisões fiscais diferentes.

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário com agravo contra decisão de inadmissão do recurso extraordinário. O apelo extremo foi interposto com fundamento na alínea a do permissivo constitucional. O acórdão recorrido

ficou assim ementado: AGRADO INTERNO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL Nº 07/73. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL Nº 859/2019. CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE. IPTU. INDEFERIMENTO DE MEDIDA LIMINAR. O dispositivo legal atacado não preconiza a progressividade de alíquotas para a mesma classe de imóveis, posto que os imóveis que se situam em divisões fiscais diferentes, evidentemente, não pertencem à mesma categoria. A diferenciação de alíquotas em razão da localização do imóvel – zona mais ou menos valorizada – é importante ferramenta da extrafiscalidade e da função social da propriedade, que coaduna com os princípios constitucionais-tributários. [...]. (BRASIL, STF, 2021)

A partir do que se expôs acima, acredita-se que o critério da localização do imóvel pode estar associado, a depender do contexto, tanto ao princípio da capacidade contributiva quanto à extrafiscalidade. É que, consoante o disposto no artigo 33 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana corresponde ao valor venal do imóvel, que:

[...] traduz-se no montante que seria atingido em uma venda à vista, em condições normais de mercado, praticada por partes bem-informadas e com adequado conhecimento sobre a coisa e os demais elementos pertinentes ao negócio. É prescrição válida, porque bem cumpre a função lógica de mensurar o fato gerador: a disponibilidade econômica sobre o imóvel.

[...]. Como o lançamento deve ser uma atividade vinculada, conforme prescreve o art. 142, parágrafo único, do CTN, é preciso, então, que o legislador local prescreva os parâmetros a serem observados, o cálculo estimativo a ser executado, o método adotado, se será uma estimativa em massa ou individualizada, enfim, é necessário indicar, entre muitos, quais serão juridicamente relevantes e de obrigatória consideração pelo Fisco no instante do lançamento. (LOPES FILHO, 2015, p. 73-75)

De forma exemplificativa, no artigo 8º, inciso VI, da Lei n. 6989, de 29 de dezembro de 1966, do Município de São Paulo⁶⁶, dispôs-se que o valor venal do imóvel, dentre outros critérios, é estipulado mediante consideração da localização do imóvel⁶⁷.

No mesmo sentido, apura-se na Lei Municipal n. 319, de 23 de maio de 2007, do Município de São José dos Campos, que a localização do imóvel também é critério adotado para a base de cálculo do tributo.

⁶⁶ Referida lei dispõe sobre Sistema Tributário do Município de São Paulo, além de outras providências.

⁶⁷ Artigo 8º da Lei n. 6989/1966. Determina-se o valor venal em função dos seguintes elementos, tomados em conjunto ou separadamente:

I – declaração do contribuinte, desde que aceita pelo Fisco;

II – preços correntes das transações do mercado imobiliário;

III – custos de reprodução;

IV – decisões judiciais passadas em julgado, em ações renovatórias de locações ou revisionais de aluguéis;

V – locações correntes;

VI – localização e características do imóvel;

VIII – outros dados informativos tecnicamente reconhecidos [...] (SÃO PAULO, 1966).

Art. 8º A base de cálculo do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o valor venal do imóvel. [...]

Art. 10 A apuração do valor venal dos imóveis, para fim de tributação, será feita conforme as normas e métodos ora fixados, adotando-se os valores unitários do metro quadrado de construção e de terreno, constantes da Planta Genérica de Valores Imobiliários, devidamente atualizados na forma do Anexo 1 - Tabela do Tipo, Padrão e Valor Unitário de Metro Quadrado de Construção e do Anexo 2 - Listagem de Valores Unitários de Metro Quadrado de Terreno, constantes na Planta Genérica de Valores Imobiliários, que faz parte integrante desta Lei Complementar, ou de outras que venham a substituí-la. (Redação dada pela Lei Complementar nº 516, de 17 de setembro de 2013)

Art. 11 Os valores unitários de metro quadrado de construção e de terreno, constantes da Planta Genérica de Valores Imobiliários serão determinados em função dos seguintes elementos, tomados em conjunto ou separadamente:

- I - Preços correntes das transações e das ofertas à venda no mercado imobiliário;
- II - Custos de reprodução;
- III - locações correntes;
- IV - Características da região em que se situa o imóvel;
- V - Infraestrutura e tipo de cada logradouro; e
- VI - Outros dados informativos tecnicamente reconhecidos. (SÃO JOSÉ DOS CAMPOS, 2007)

Portanto, o critério da localização do imóvel, aplicado de forma isolada e em relação a imóveis situados em localização idêntica ou de mesma valorização, está associado ao princípio da capacidade contributiva porque diz respeito ao valor venal do imóvel, que, repita-se, refere-se à base de cálculo do imposto. No entanto, se referido critério estiver associado ao uso conforme alguma finalidade constitucionalmente prevista e diversa da capacidade contributiva, revelando possível alguma comparação entre os imóveis, entende-se que seria possível associá-lo à extrafiscalidade. De forma exemplificativa, cita-se previsão em lei municipal de alíquotas maiores em determinada região quando o imóvel for destinado à construção de prédios, visando melhor ordenar a cidade, desestimulando a verticalização na área que se pretende evitar maior fluxo de veículos dos moradores. O mesmo quando se leva em conta a localização e o uso do imóvel associado, por exemplo, à instalação de indústrias ou comércios, com o objetivo de estimular ou desestimular referidas atividades em determinadas regiões, mediante, respectivamente, a redução ou majoração das alíquotas.

Em suma, entende-se que o mero uso do critério da localização para estipular o valor venal do imóvel está associado ao princípio da capacidade contributiva, quando, então, serve de fundamento o disposto no artigo 156, §1º, inciso I, CRFB⁶⁸. No entanto,

⁶⁸ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;

quando o mesmo critério estiver associado a finalidade constitucional diversa, tal como a ordenação da cidade, a norma tributária assume função extrafiscal, o que encontra respaldo no artigo 156, §1º, inciso II, CRFB⁶⁹.

4.4.3 A proposta de emenda constitucional n. 13/2019 (PEC DO IPTU VERDE)

Tramita no Congresso Nacional a proposta de emenda à Constituição n. 13/2019, intitulada “PEC do IPTU Verde”. Em consulta ao Sítio do Senado Federal, no dia 29/03/2022, consta que foi reaberto o prazo para apresentação de emendas. Considera-se prudente alguma reflexão acerca da referida proposta.

A proposta visa alterar a redação do artigo 156, §1º, inciso II, da Constituição Federal, prevendo, ainda, a inclusão de um terceiro inciso. Transcreve-se:

Art. 156 [...]

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

I – poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel;

II – poderá ter alíquotas diferentes de acordo com:

a) a localização e o uso do imóvel;

b) o reaproveitamento de águas pluviais, o reuso da água servida, o grau de permeabilização do solo e a utilização de energia renovável no imóvel.

III – não incidirá sobre a parcela do imóvel em que houver vegetação nativa. (grifo nosso)

Dentre outras finalidades, percebe-se que a proposta trata do que já se expôs anteriormente, ou seja, a diferenciação de alíquotas também poderá ser adotada pelo legislador infraconstitucional como forma de induzir comportamentos dos contribuintes em prol do meio ambiente, desde que reaproveite em seu imóvel águas pluviais, faça o

[...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000) [...] (BRASIL, 1988).

⁶⁹ A compreensão de Diego Marcel Costa Bomfim (2014, p. 31) reforça o entendimento aqui sustentado: “[...] as normas tributárias fiscais, para fins de diferenciação entre os contribuintes, levam em consideração características vinculadas ao próprio sujeito passivo, tais como sua capacidade contributiva no caso dos impostos, enquanto as normas tributárias extrafiscais diferenciam os contribuintes em vista de finalidades que lhe são alheias, como, por exemplo, *reduzir as desigualdades entre as diferentes regiões do país mediante a concessão de incentivos fiscais*. Fala-se, então, na diferença entre fins internos (no caso das normas tributárias fiscais) e fins externos (no caso das normas tributárias extrafiscais)”.

reuso da água servida, preocupe-se com o grau de permeabilização do solo e utilize energia renovável.

A partir do que já se viu, entende-se que a alínea “b”, inciso II, §1º, do art. 156 da CF apenas explicita o que já se autorizou com a atual redação do art. 156, §1º, inciso II, CRFB, dada pela Emenda Constitucional n. 29/2000, sendo, portanto, o novo rol pretendido com a proposta de emenda meramente exemplificativo.

Referida proposta, se aprovada, também acrescentará o III ao art. 156, §1º, da CF, determinando que o imposto não incidirá sobre a parcela do imóvel em que houver vegetação nativa. Acerca deste inciso serão feitas algumas considerações à luz da Constituição Federal.

Apesar de a proposta de Emenda Constitucional 13/2019 estar em consonância com a proteção do meio ambiente, vale refletir um pouco acerca de sua constitucionalidade, pois parece ferir a autonomia e a competência tributária dos Municípios.

Ligeiramente, vale indagar acerca da utilidade do inciso ora em comento. É que a proposta trata da não incidência do imposto sobre a parcela do imóvel coberta por vegetação nativa, sendo que a jurisprudência pátria tem compreendido que, em razão da inutilidade da área para o proprietário, por inviável sua utilização econômica, não se revela correta a incidência do imposto sobre a parcela do imóvel coberto pela vegetação.

Nesse sentido:

ACÇÃO DECLARATÓRIA. MUNICÍPIO DE SÃO SEBASTIÃO IPTU ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE QUE ABRANGE PARTE DO TERRENO COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE TODO O IMÓVEL IMPOSSIBILIDADE REVISÃO DO LANÇAMENTO NECESSIDADE - EXTENSÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO AOS EXERCÍCIOS FUTUROS IMPOSSIBILIDADE. É inexigível o IPTU sobre a parcela do imóvel localizada em área de preservação permanente, na medida em que, sendo inviável a utilização econômica, não há a necessária manifestação da capacidade contributiva, impondo-se a revisão do lançamento para excluir a área objeto de restrição da cobrança do imposto. Não há como se acolher a pretensão quanto aos exercícios futuros, já que não se pode declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade de ato futuro, mormente por se tratar de mera hipótese - súmula n.º 239 do STF. RECURSOS E REEXAME NECESSÁRIO IMPROVIDOS. (SÃO PAULO, TJ-SP, 2013)

Portanto, já se pode questionar se, de fato, a previsão seria necessária, pois, conforme se infere da ementa acima colacionada, não seria exigível o imposto em relação à área de preservação permanente.

De qualquer forma, tem-se a compreensão de que a proposta de emenda, se aprovada, resultará em previsão de imunidade no Texto Constitucional⁷⁰, o que merece algumas reflexões em razão do que dispõe o artigo 6º do Código Tributário Nacional.

Roque Antonio Carrazza (2019, p. 603) entende que a imunidade consiste em limitação prevista na Constituição Federal à ação do estado de criar tributo, razão pela qual conformam as competências tributárias das pessoas políticas.

Consoante o disposto no artigo 6º do Código Tributário Nacional, a competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas apenas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e Leis Orgânicas. Segundo o disposto no art. 7º do mesmo diploma, as funções de fiscalização do tributo compõem a competência tributária.

Portanto, a partir do entendimento de Roque Antonio Carrazza em cotejo com o artigo 6º do Código Tributário Nacional, pode-se compreender que as imunidades limitam a competência tributária.

Ora, se a competência tributária abrange a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, então a proposta, ao prever imunidade tributária, traz nova limitação à competência tributária dos Municípios e, portanto, às suas autonomias, dado que a fiscalização, conforme o disposto no art. 7º do Código Tributário Nacional, também compõe a competência tributária.

A propósito, consoante o disposto no art. 146, inciso II, da Constituição Federal, cabe à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Portanto, se houver nova previsão de imunidade, necessariamente haverá a necessidade de lei complementar para regulá-la e, nesse raciocínio, os Municípios poderão ser questionados judicialmente acerca da previsão de exigências em prol da fiscalização tributária em suas legislações. E, se a fiscalização integra a competência tributária dos

⁷⁰ Segundo Anis Kfoury Jr. (2016, p. 141), as “imunidades representam o oposto da competência, ou seja, enquanto a CF autorizou a cobrança de tributos sobre determinadas situações e pessoas, por outro lado, proibiu expressamente a cobrança sobre outras determinadas pessoas e fatos. A essa proibição constitucional de instituir tributos dá-se o nome de imunidade tributária”.

Municípios, pode-se concluir que a referida proposta implica redução indireta das autonomias dos municípios.

Para uma melhor exposição do raciocínio, é válido relembrar que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria envolvendo obrigações acessórias e imunidades no Recurso Extraordinário n. 566.622, declarando incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 55, inciso V, da Lei n. 8.212/91, na parte que previa a apresentação de relatório circunstanciado para o gozo da imunidade tributária pelas entidades beneficentes de assistência social. É que referida obrigação não contava com previsão no artigo 14 do Código Tributário Nacional, recepcionado com força de Lei Complementar.

Eis a tese firmada:

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. Obs.: Redação da tese aprovada no julgamento do RE 566622 ED, realizado em 18/12/2019. (BRASIL, STF, 2021)

Com efeito, a imunidade demanda regulação por lei complementar. Logo, a partir do entendimento firmado pelo Supremo, pode-se compreender que, em havendo nova previsão de imunidade no Texto Constitucional por meio de emenda constitucional, os Municípios terão grande dificuldade no exercício de suas fiscalizações, pois as exigências em leis municipais poderão ser questionadas por eventual descompasso com os termos de lei complementar. Cada Município possui realidade própria, razão pela qual previsões genéricas por meio de lei complementar poderão desconsiderar suas peculiaridades locais.

Conforme ementa abaixo, colacionada de forma exemplificativa, percebe-se que os municípios brasileiros contam com exigências em suas legislações municipais quando há área verde no imóvel que afete sua utilidade⁷¹.

⁷¹ No Município de Piracaia (SP), por exemplo, editou-se a Lei 1597, de 19 de fevereiro de 1991, que estabelece redução do valor venal de terrenos: Artigo 1º [...] situados no perímetro urbano do município, com área superior a 5.000m² (cinco mil metros quadrados), que conte com mais de 40% (quarenta por cento) de mata natural ou apresente declividade superior a 45º (quarenta e cinco graus), terá direito a redução de 40% (quarenta por cento) do seu valor venal, para efeito do Imposto Territorial urbano - ITU do exercício de 1991 (PIRACAIA, 1991).

TRIBUTÁRIO. IPTU. MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. ISENÇÃO. ARTIGO 70, XIX, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 07/73. TERMO DE COMPROMISSO AMBIENTAL E FISCAL. REGISTRO. NECESSIDADE. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. INCIDÊNCIA. FATO IMPONÍVEL. PROPRIEDADE. MELHORAMENTOS URBANOS. AUSÊNCIA. 1. Incide IPTU sobre a propriedade de área de preservação permanente. Precedentes do STJ e deste Tribunal. A inexigibilidade do tributo municipal, nessas áreas, depende da instituição de isenção por lei específica. 2. Na forma do artigo 70 da Lei Complementar do Município de Porto Alegre nº 07/73, com a redação dada pela Lei Complementar Municipal nº 482/2002, e do Decreto Municipal 14.265/2003, para fazer jus à isenção de IPTU sobre área de preservação permanente, deve o contribuinte (I) efetuar prévio requerimento para o reconhecimento da área como de interesse ambiental e (II) assinar Termo de Compromisso Ambiental e Fiscal, averbado no Registro de Imóveis, em que fica obrigado a preservar os atributos que justificaram a isenção tributária e a permitir a fiscalização periódica pelo órgão ambiental municipal. Hipótese, à época do lançamento, não estavam presentes os requisitos legais para a concessão da isenção. (RIO GRANDE DO SUL, TJ-RS, 2012)

Nota-se, no exemplo acima, que a concessão da isenção demandava o atendimento de dois requisitos pelo contribuinte: que efetuasse requerimento prévio da área como de interesse ambiental; e que assinasse termo de compromisso ambiental e fiscal, com averbação no registro de imóveis, tendo ainda de preservar os atributos que justificassem a isenção, de modo que fosse permitida a fiscalização periódica pelo órgão ambiental.

Consoante o disposto no art. 1º da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios compõem a República Federativa do Brasil, sendo-lhes assegurada autonomia (art. 18, CF).

Segundo Roque Antonio Carrazza (2019, p. 145), é correto sustentar que a autonomia municipal, sob o prisma do Direito, consiste na faculdade que o Município tem, em seu âmbito de competência traçado na Constituição, de organizar, sem interferências, seu governo, estabelecendo, *spont propria*, suas próprias normas jurídicas.

A autonomia municipal é princípio constitucional, tanto que a Constituição Federal admite a intervenção da União nos Estados e no Distrito Federal para assegurá-lo (art. 34, inciso VI, alínea “c”, CF).

Roque Antonio Carrazza reforça que:

Os Municípios têm o direito subjetivo à autonomia e, destarte, ao pleno e livre exercício de suas competências tributárias. Podem, pois, impugnar judicialmente qualquer ato normativo detrimtoso de suas prerrogativas constitucionais, máxime as recebidas para criar o IPTU (imposto predial e territorial urbano) [...]. (CARRAZZA, 2019, p. 157)

A propósito, quando trata do princípio federativo, Roque Antonio Carrazza (2019, p. 157) registra que a norma visa evitar tratamentos jurídicos que criem distinções entre as pessoas políticas (princípio da lealdade federativa), pois a federação brasileira é indissolúvel.

Nesse passo, percebe-se que o legislador constituinte também concedeu aos municípios competência tributária, espécie de competência legislativa (art. 24, inciso I, CF), repartindo-a rigidamente entre os entes federados, conforme se verifica nos artigos 153, 155 e 157 da Constituição Federal. Logo, não há falar-se em hierarquia normativa neste tema.

A competência tributária também compõe a autonomia dos entes municipais, pois é por meio dela que se cria, aumenta ou isenta tributos, além de outras possibilidades abarcadas pela competência legislativa, o que inclui o poder de fiscalização (CARRAZZA, 2019, p. 157).

Os pontos acima destacados reforçam a compreensão de que a Constituição Federal deve ser compreendida como um sistema. Suas normas dialogam entre si, formando um todo orgânico que não pode ser desconsiderado. Nesse sentido, o Professor Roque Antonio Carrazza compreende que:

De fato, não faz sentido que a Lei Maior do País, tendo atribuído aos Municípios *poder constituinte decorrente* (eles votam suas leis orgânicas), abra espaço a que *o poder constituinte derivado* abolisse, ainda que em parte, a aptidão que a Constituição Federal lhes deu para se autogovernarem. Isto poderia, até, em alguns casos, ferir direitos e garantias individuais (ou outra *cláusula pétrea*), já que os munícipes estariam sujeitos, a qualquer tempo, a serem anuladas, pelo Congresso Nacional, prerrogativas e faculdades que lhes tivessem sido outorgadas pela legislação municipal. (CARRAZZA, 2019, p. 157)

Sendo assim, por se tratar de obra do poder constituinte derivado, tem-se que a proposta de emenda no tocante à inclusão de um terceiro inciso ao art. 156, §1º, tende a enfraquecer a forma federativa (art. 60, §4º, inciso I, da CF), por violar a autonomia dos municípios no tocante à sua competência tributária, especialmente no que toca ao seu poder de fiscalização, o que já justificaria sua inadmissibilidade para fins de deliberação.

CONCLUSÃO

Abordou-se no presente trabalho a função extrafiscal da norma tributária do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

A partir da pesquisa realizada, pode-se compreender que a norma tributária pode assumir as funções fiscal e/ou extrafiscal. A primeira função visa a arrecadação de recursos ao financiamento das atividades estatais e se funda no princípio da capacidade contributiva, ao passo que a segunda busca o atendimento de finalidades constitucionais diversas, assumindo o Estado uma função interventiva para atender aos ditames previstos na Constituição Federal.

Chegou-se à conclusão de que a função extrafiscal da norma tributária está autorizada pelo ordenamento jurídico brasileiro, e que isso não pode ser levado a cabo com desconsideração do Sistema Constitucional e do Subsistema Constitucional Tributário.

O estudo da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana visou prestigiar o princípio da segurança jurídica porque não se pode tributar onde não há manifestação de riqueza (acepção objetiva do princípio da capacidade contributiva), piso mínimo necessário para que o legislador infraconstitucional possa pensar em dar à norma função extrafiscal. Entendimento em sentido contrário significaria que o Estado estaria autorizado a atuar de maneira absolutamente arbitrária e desconforme os valores eleitos pelo povo brasileiro e consagrados na Constituição Federal.

A partir das linhas mais gerais, pode-se compreender que a extrafiscalidade aplicada ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, mediante progressividade no tempo para o cumprimento da função social da propriedade (artigo 156, §1º, c.c. art. 182, §4º, da Constituição Federal), não é a única admitida pelo ordenamento jurídico, pois, desde que identificada finalidade constitucional seja diversa, é possível que a norma tributária do imposto também assuma outras funções extrafiscais, o que ocorre, por exemplo, quando são concedidas isenções a aposentados e a pessoas portadoras de deficiência física, pretenda-se incentivar a cultura ou a prática desportiva ou se busque o desenvolvimento socioeconômico do município.

O emprego da expressão “uso” no artigo 156, §1º, inciso II, da Constituição Federal, é que abre o campo semântico para uma extrafiscalidade que adote como fator de discrimen finalidades constitucionalmente previstas. Assim, é o que se pode entender quando determinado imóvel está ajustado a um uso voltado à proteção do meio ambiente. O Fisco também pode pretender ordenar a sociedade por meio de alíquotas diferenciadas, porque o “uso” deve atender à função social da propriedade e, conseqüentemente, o plano diretor do Município. Outras alíquotas diferenciadas em razão do “uso” podem ser justificadas mediante o emprego de outras finalidades previstas na Constituição Federal, desde que mediante consideração dos critérios de controle vistos para a norma tributária com função extrafiscal.

No tocante à localização, chegou-se ao entendimento de que, como critério isolado, não está associada à extrafiscalidade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, mas sim à fiscalidade, pois é empregada para apurar sua base de cálculo e, portanto, diz respeito ao princípio da capacidade contributiva. Pode-se, sim, falar em extrafiscalidade quando a localização está associada ao uso, pois a norma visa induzir (estimular ou desestimular) comportamentos dos contribuintes em relação aos interesses do ente municipal.

A partir do estudo da extrafiscalidade, chegou-se também à conclusão do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, para julgar inconstitucionais as leis municipais que previam progressividade fiscal, editadas anteriormente à Emenda Constitucional n. 29/2000 (súmula 668), foi associada à progressividade no tempo, voltada ao cumprimento da função social da propriedade (função extrafiscal da norma tributária). Portanto, com o devido respeito ao entendimento da Suprema Corte, tem-se que se tratam de progressividades distintas, de fundamentos jurídicos distintos, não fazendo sentido compará-las, até porque os critérios comparativos para o trato do princípio da isonomia tributária são diversos quando da abordagem da capacidade contributiva e da extrafiscalidade.

É que, no princípio da capacidade contributiva, a progressividade fiscal se dá com consideração dos fatos signos presuntivos de riqueza, medida pela capacidade econômica do contribuinte. Diversamente, na progressividade extrafiscal, verifica-se se o proprietário está cumprindo com a função social da propriedade, progredindo-se com as alíquotas em razão disso e do tempo. Quer-se dizer que existem dois grupos: os dos

proprietários que cumprem a função social da propriedade e, portanto, serão tributados conforme suas capacidades econômicas; e os dos que não se preocupam com a referida função, razão pela qual sofrerão uma carga tributária mais elevada, que só será limitada até que se chegue ao limite vedado pelo efeito confiscatório.

Soma-se a isso o fato de que, posteriormente, o próprio Supremo passou a admitir, mesmo inexistindo previsão constitucional expressa, a aplicação da progressividade ao imposto sobre transmissão causa mortis e doações, que, assim como o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, é classificado doutrinariamente como tributo real.

A partir do exposto, pode-se concluir que a extrafiscalidade também pode ser aplicada ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, desde que observadas as regras de competência tributária, com prestígio ao princípio da legalidade tributária, com a eleição de uma finalidade constitucional que justifique mitigar o princípio da capacidade contributiva, considerando, ainda, os critérios de controle da norma tributária com função extrafiscal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 3. ed. at. amp. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Manual de direito tributário*. 8. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Estatuto da Cidade: Lei 10.257, de 10.07.2001. In: MEDAUAR, Odete; ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de (Coord.). *Estatuto da Cidade*. 2. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 41-119.

ARUJÁ. *Lei nº 3118, de 26 de abril de 2019*. Cria o Programa IPTU Verde e autoriza a concessão de desconto no Imposto Predial e Territorial Urbano ao uso de tecnologias ambientais sustentáveis. Disponível em: <https://www.legislacaodigital.com.br/Aruja-SP/LeisOrdinarias/3118-2019/Arquivos/1>. Acesso em: 21 maio 2022.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. Informação e documentação: trabalhos acadêmicos – apresentação. *NBR 14724*. Rio de Janeiro: mar. 2011.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. Informação e documentação: citações em documentos – apresentação. *NBR 10520*. Rio de Janeiro: ago. 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. Informação e documentação: numeração progressiva das seções de um documento – apresentação. *NBR 6024*. Rio de Janeiro: mar. 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Imposto de renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda” escritural – intributabilidade de correções monetárias. *Revista de direito tributário*, n. 38, p. 140-163, 1986.

ATIBAIA. *Lei nº 3995, de 20 de maio de 2011*. Autoriza a redução de Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU aos proprietários de imóveis residenciais e não residenciais que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente-. Disponível em: https://www.camaraatibaia.sp.gov.br/temp/21052022141949download_lei_3995.pdf. Acesso em: 21 maio 2022.

ÁVILA, Humberto. Legalidade Tributária Multidimensional. In: FERRAZ, Sérgio (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BARRENI, Smith. O princípio do “não-confisco” e sua aplicabilidade aos impostos incidentes sobre a propriedade, renda e consumo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Temas de direito tributário*. Curitiba: Editora Virtual Gratuita – EVG, 2016, p. 321-341.

BARRETO, Aires F.; MARTINS, Ives Gandra. A inconstitucionalidade da progressividade prevista na EC nº 29/2000. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IPTU, Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 45-80.

BARRETO, Aires Fernandino. IPTU: progressividade e diferenciação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 7-11, jan., 2022.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BERTI, Flávio de Azambuja. O IPTU e a extrafiscalidade. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Temas de direito tributário*. Curitiba: Editora Virtual Gratuita – EVG, 2016, p.136-160.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. São Paulo: Manole, 2007.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limite e controle*. 2014. 305 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) Faculdade de Direito, USP, São Paulo.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2007.

BRASIL. [Constituição (1891)]. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 24 de fevereiro de 1891. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro: Sala das Sessões do Congresso Nacional Constituinte, 1891. Diário Oficial da União, 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. [Constituição (1934)]. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 16 de julho de 1934. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.

Rio de Janeiro: Sala das Sessões do Congresso Nacional Constituinte, 1934. Diário Oficial da União, 16 de julho de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. [Constituição (1937)]. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 10 de novembro de 1937. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro. Diário Oficial da União, 10 de novembro de 1937. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. [Constituição (1946)]. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 18 de setembro de 1946. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro. Diário Oficial da União, 19 de setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. [Constituição (1967)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*, de 24 de janeiro de 1967. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília. Diário Oficial da União, 24 de janeiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 24 de maio de 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 5 de outubro de 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 jan. 2022.

BRASIL. *Decreto-lei nº 57, de 18 de novembro de 1966*. Altera dispositivos sobre lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, institui normas sobre arrecadação da Dívida Ativa correspondente, e dá outras providências. Brasília: Senado, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0057.htm. Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 116*, de 17 de fevereiro de 2022, acrescentou-se o §1º-A ao artigo 156 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc116.htm#:~:text=Emenda%20Constitucional%20n%C2%BA%20116&text=Acrescenta%20%C2%A7%201%C2%BA-A%20. Acesso em: 12 jan. 2022.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Senado, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União, 24 de setembro de 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 21 maio 2022.

BRASIL. *Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001*. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, Senado, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm. Acesso em: 21 maio 2022.

BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2001*. Institui o Código Civil. Brasília: Senado, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 21 maio 2022.

BRASIL. *Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, 17 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. *Proposta de emenda à Constituição nº 13 de 2019*. Altera o art. 156 da Constituição Federal, para estabelecer critérios ambientais para a cobrança do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana e desonerar a parcela do imóvel com vegetação nativa. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/135609>. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário com agravo 1347253. Recorrente: Ordem dos Advogados do Brasil – Conselho Seccional do Rio Grande do Sul. Recorrido: Prefeito do Município de Porto Alegre. *Diário de Justiça*, 19 de outubro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6259480>. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em recurso especial 1493438 SP 2019/0110060-5. Agravante: Luymak Incorporações e Participações - Empresa de Propósitos Específicos Ltda. Agravado: Município de São Paulo. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 31 de maio de 2019. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/879097977/agravo-em-recurso-especial-aresp-1493438-sp-2019-0110060-5/decisao-monocratica-879098069>. Acesso em: 14 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo interno em recurso especial 1889583 SP 2020/0205851-7. Agravante: Hugo Eneas Salomone. Agravado: Município de São Paulo. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 11 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1172223708/agravo-interno-no-recurso-especial-agint-no-resp-1889583-sp-2020-0205851-7/inteiro-teor-1172223716>. Acesso em: 14 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial 1204294 RJ 2010/0141083-6. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Sul América Capitalização S/A. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 21 de junho de 2011. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21111400/recurso-especial-resp-1204294-rj-2010-0141083-6-stj/inteiro-teor-21111401>. Acesso em: 14 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial 1402217 DF 2013/0298424-4. Recorrente: Arthur Carbone Filho. Recorrido: Distrito Federal. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 24 de novembro de 2015. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/864187675/recurso-especial-resp-1402217-df-2013-0298424-4/inteiro-teor-864187685>. Acesso em: 14 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso ordinário em mandado de segurança 2007/0238535-9. Recorrente: Mega Farma Distribuidora de Produtos Farmacêuticos Hospitalares Ltda. Recorrido: Estado de Sergipe. *Diário da Justiça*, Brasília – DF, 30 de abril de 2008. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200702385359&dt_publicacao=30/04/2008. Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 160. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 19 de junho de 1996. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/sumulas/1289710725/sumula-n-160-do-stj>. Acesso em: 14 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema 211. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 24 de fevereiro de 2014. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=RE%20648245&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true&origem=AP. Acesso em: 14 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação de descumprimento de preceito fundamental 616. Requerente: Governador do Estado da Bahia. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 21 de junho de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur449085/false>. Acesso em: 19 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em recurso extraordinário 916.809. Agravante: Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA. Agravado: Aperia Veículos e Peças Ltda. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 17 de fevereiro de 2016. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/864049901/agreg-no-recurso-extraordinario-agr-re-916809-ro-rondonia-0003322-9320114014101/inteiro-teor-864049905>. Acesso em: 16 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 229096. Recorrente: Central Riograndense de Agroinsumos Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 11 de abril de 2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur88728/false>. Acesso em: 19 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 248892. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. *Diário de Justiça*, 31 de março de 2000. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=RE&numero=248892#>. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 562.045 Rio Grande do Sul. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 27 de novembro de 2013. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 23 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 666156. Recorrente: GD Empreendimentos Imobiliários S.A. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 22 de abril de 2021. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=666156&classe=RE>. Acesso em: 23 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário com repercussão geral 566622. Recorrente: Sociedade Beneficente de Parobé. *Diário da Justiça eletrônico*, 03 de novembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2565291>. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no recurso extraordinário com agravo are 743480 MG. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 20 de novembro de 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24657773/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-com-agravo-are-743480-mg>. Acesso em: 21 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 656. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 13 de outubro de 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula656/false>. Acesso em: 23 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 668. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 09 de outubro de 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula668/false>. Acesso em: 23 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 21. *Diário da Justiça*, Brasília-DF, 26 de novembro de 2013. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2554479&numeroProcesso=562045&classeProcesso=RE&numeroTema=21>. Acesso em: 23 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 523*. Seletividade do IPTU antes da Emenda Constitucional nº 29/2000. Brasília-DF, 22 de abril de 2021. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=666156&classe=RE>. Acesso em: 23 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 682*. Reserva de iniciativa de leis que impliquem redução ou extinção e tributos ao Chefe do Poder Executivo. Brasília-DF, 20 de novembro de 2013. Disponível em: <https://stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=743480&classe=ARE>. Acesso em: 16 maio 2022.

BROENERGY. *IPTU Verde, IPTU Ambiental, IPTU Sustentável ou IPTU Ecológico*. Disponível em: <https://www.broenergy.com.br/iptu-verde-iptu-ambiental-iptu-sustentavel-ou-iptu-ecologico/#page-content>. Acesso em: 21 maio 2022.

CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, Fortaleza, v. 1-1978, n. 33.2, p. 171-206, 2013.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CALMON, Sacha; DERZI, Misabel. Aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços à luz da Constituição. *Dialética*, São Paulo, n. 88, p. 126-145, 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1991.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. rev. amp. at. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 23. ed. rev. amp. at. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Eliud José Pinto da. *A norma jurídica tributária e as isenções tributárias*. Trabalho apresentado no programa de pós-graduação em Direito da PUC/SP, 1988.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; BETTENCOURT, Artur Henrique Rios. A tributação progressiva nos impostos sobre a propriedade: análise e crítica das decisões do STF nos 30 anos do Sistema Constitucional Tributário. In: GRANDINO RODAS, João; ATTÍE JUNIOR, Alfredo (Org.). *30 anos da Constituição Federal*. São Paulo: Editora CEDES, 2018.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. vol. 4.

DUTRA, Micaela. *Capacidade Contributiva: Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*. 1. ed., 2010. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502146648/>. Acesso em: 08 fev. 2022.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo M. (Coord.). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: Técnica, decisão, dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 10, n. 1. 2014, p. 201-220.

GAVALDÃO JR., Jayr Viégas. XXI - A inconstitucionalidade do artigo 32 do código tributário nacional. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IPTU, Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

GUARULHOS. *Lei nº 6.793, de 28 de dezembro de 2010*. Dispõe sobre o lançamento, arrecadação e fiscalização do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU (Planta Genérica de Valores - IPTU Verde), revoga o disposto nos artigos 8º ao 14 e 16 ao 20, da Lei nº 2210/1977, o inteiro teor das Leis nº 4460/1993, nº 5753/2001, exceto o previsto no artigo 7º que alterou o disposto no artigo 15 da Lei nº 2210/1977, e o inteiro teor da Lei nº 4859/1996. Diário Oficial, Guarulhos (SP), 29 de dezembro de 2010. Disponível em: https://www.guarulhos.sp.gov.br/06_prefeitura/leis/leis_download/06793lei.pdf. Acesso em 21 maio 2022.

GUARULHOS. *Lei nº 7.306, de 04 de setembro de 2014*. Dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais e tributários para empresas instaladas ou instalando-se no Município de Guarulhos, revoga a Lei n. 5.428, de 12 de novembro de 1999, e dá outras providências. Diário Oficial do Município, 05 de setembro de 2014. Disponível em: https://www.guarulhos.sp.gov.br/06_prefeitura/leis/leis_download/07306lei.pdf. Acesso em: 23 maio 2022.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria processual da constituição*. 3. ed. São Paulo: RCS Editora, 2007.

HARADA, Kiyoshi. *IPTU: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2012.

HARADA, Kiyoshi. XIII – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IPTU, Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

HORVATH, Estevão. Não confisco e limites à tributação. *In*: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Coord.). *Estudos de direito tributário: em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza*. São Paulo: Malheiros, 2014. vol. 1.

JATOBÁ, Sérgio Ulisses Silva. Urbanização, meio ambiente e vulnerabilidade social. *IPEA, Boletim regional, urbano e ambiental*, 05, jun. 2021.

JESUS, Isabela Bonfá de. *Manual de direito tributário*. 2. ed. rev. at. amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de Direito e Processo Tributário*. 5. ed. rev. at. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

KFOURI JR., Anis. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

LEÃO, Martha Toribio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. vol. XVI.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. *In*: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; CALCINI, Fábio Pallaretti (Coord.). *Imposto predial e territorial urbano (IPTU) e imposto territorial rural (ITR)*. São Paulo: Atlas, 2015. (Série Direito Tributário).

MACHADO, Hugo de Brito. Progressividade e seletividade do IPTU. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IPTU, Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 241-266.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. rev. amp. at. São Paulo: Atlas, 2017.

MESSIAS, Epaminondas Jose; LEONETTI, Carlos Araújo; OLIVEIRA, Adrielle Betina Inácio. Tributos ambientais praticados no Brasil: descrevendo algumas experiências da atividade extrafiscal com finalidade de proteção ambiental. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*. Encontro virtual, v. 7, n. 1, p. 60-81, jan./jul., 2021.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação cível 0053438-41.2012.8.13.0079. Apelante: João Natal Filho e outros. Apelado: Município de Contagem. *Diário Oficial*, 20 de maio de 2013. Disponível em: <https://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/940110668/arg-inconstitucionalidade-arg-10079120053438003-contagem/inteiro-teor-940110774>. Acesso em: 23 maio 2022.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina. 1998.

NOVELINO, Marcelo. *Direito constitucional*. 3. ed. rev. at. amp. São Paulo: Método, 2009.

OLIVEIRA, Fabiano Melo Gonçalves de. *Manual de direito ambiental*. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PENSOVECCHIO LI BASSI. *L'Interpretazione delle Norme Costituzionali*. Milão: Giuffrè, 1972.

PESCUMA, Derna; CASTILHO, Antonio Paulo F. *Referências bibliográficas: Um guia para documentar suas pesquisas*. São Paulo: Olho d'Água, 2003.

PIRACAIA. *Lei complementar nº 25, de 12 de dezembro de 2001*. Institui o Código Tributário do Município de Piracaia. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sp/p/piracaia/lei-complementar/2001/3/25/lei-complementar-n-25-2001-institui-o-codigo-tributario-do-municipio-de-piracaia?q=25%2F2001>. Acesso em: 21 maio 2022.

PIRACAIA. *Lei nº 1597, de 19 de fevereiro de 1991*. Estabelece redução do valor venal de terrenos que especifica, para efeito de incidência do IPTU, e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sp/p/piracaia/lei-ordinaria/1991/160/1597/lei-ordinaria-n-1597-1991-estabelece-reducao-do-valor-venal-de-terrenos-que-especifica-para-efeito-de-incidencia-do-iptu-e-da-outras-providencias?q=1597>. Acesso em: 24 maio 2022.

PIRACAIA. *Lei nº 2147, de 18 de novembro de 2002*. Dispõe sobre a aprovação da Planta Genérica de Valores de Terrenos, para efeito de tributação dos Imóveis no Cadastro Imobiliário e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sp/p/piracaia/lei-ordinaria/2004/223/2239/lei-ordinaria-n-2239-2004-modifica-a-redacao-do-artigo-3-da-lei-n-2147-02-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 21 maio 2022.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 28, p. 1-25, 2010.

RIO DE JANEIRO. *Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984*. Aprova o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro e dá outras providências. Diário Oficial do Município do Rio de Janeiro, 24 de dezembro de 1984. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=178232>. Acesso em: 23 maio 2022.

RIO GRANDE DO SUL. Apelação cível 70052483716 RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, *Diário da Justiça*, 28 de fevereiro de 2012. Apelante: Município de Porto Alegre. Apelado: Paulo Alberto Canani. Disponível em: <https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/112532563/apelacao-civel-ac-70052483716-rs/inteiro-teor-112532672>. Acesso em: 24 maio 2022.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 32, p. 256-274, 2014.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Apelação cível 5004850-54.2020.8.24.0038. Apelante: Supermercado Devegili Ltda. Apelado: Município de Joiville. *Diário de Justiça Eletrônico*, 27 de agosto de 2021. Disponível em: <https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1281772291/apelacao-apl-50048505420208240038-tribunal-de-justica-de-santa-catarina-5004850-5420208240038/inteiro-teor-1281772761>. Acesso em: 24 maio 2022.

SANTOS. *Lei Complementar nº 913, de 21 de dezembro de 2015*, que concede incentivo fiscal à implantação de coberturas verdes nos edifícios do Município e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/g/717i/lei-complementar-do-municipio-de-santosp-n-913-de-21122015>. Acesso em: 24 maio 2022.

SANTOS, Clóvis Roberto dos. *Monografia: Guia prático para elaboração*. São Paulo: Páginas e Letras Editora e Gráfica, 2003.

SANTOS, Ramon Tomazela. A Progressividade do Imposto de Renda e os Desafios de Política Fiscal. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 33, p. 327-358, 2015.

SÃO JOSÉ DOS CAMPOS. *Lei nº 319, de 23 de maio de 2007*. Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU, e dá outras providências. Disponível em: https://camarasempapel.camarasjc.sp.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html_impresso/C3192007.html. Acesso em: 24 maio 2022.

SÃO PAULO. *Lei nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966*. Dispõe sobre o sistema tributário do Município, São Paulo, SP, dez 1966. Disponível em: <http://legislação.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-6989-de-29-de-dezembro-de-1966/consolidado>. Acesso em: 21 maio 2022.

SÃO PAULO. *Lei nº 10.530, de 20 de maio de 1988*. Concede isenção do imposto predial a sociedade de amigos de bairros, e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a2/sp/s/sao-paulo/lei-ordinaria/1988/1053/10530/lei-ordinaria-n-10530-1988-concede-isencao-do-imposto-predial-a-sociedades-amigos-de-bairros-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 21 maio 2022.

SÃO PAULO. *Lei Municipal nº 13.250, de 27 de dezembro de 2001*. Altera a Lei 6.989, de 29 de dezembro de 1966, e dá outras providências. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13250-de-27-de-dezembro-de-2001#:~:text=%C2%A7%201%C2%BA%20%2D%20O%20recolhimento%20do,desprezadas%20as%20fra%C3%A7%C3%B5es%20de%20moeda>. Acesso em: 21 maio 2022.

SÃO PAULO. *Lei nº 14.865, de 29 de dezembro de 2008*. Concede isenção de Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU nas condições que especifica; altera dispositivos das Leis nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, nº 13.476, de 30 de dezembro de 2002, nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, nº 14.097, de 8 de dezembro de 2005, nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005, e nº 8.645, de 21 de

novembro de 1977, com as respectivas alterações posteriores; autoriza a reabertura de prazo para ingresso no Programa de Parcelamento Incentivado - PPI; revoga os dispositivos e leis que especifica. Disponível em: <http://legislação.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-14865-de-29-de-dezembro-de-2008>. Acesso em: 21 maio 2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Ação direta de inconstitucionalidade 2244313-96.2021.8.26.0000. Autor: Prefeito do Município de Itapeva. Réu: Presidente da Câmara Municipal de Itapeva. *Diário da Justiça*, São Paulo - SP, 24 de março de 2022. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=15515663&cdForo=0>. Acesso em: 16 maio 2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação cível 1021878-04.2020.8.26.0053 SP 1021878-04.2020.8.26.0053. Apelantes: Shopping West Plaza Fundo de Investimento Imobiliário e Hedge Brasil Shopping Fundo de Investimento Imobiliário. Apelado: Município de São Paulo. *Diário da Justiça*, São Paulo - SP, 31 de maio de 2021. Disponível em: <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1226236225/apelacao-civel-ac-10218780420208260053-sp-1021878-0420208260053/inteiro-teor-1226236318>. Acesso em: 14 maio 2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação cível 00052419120108260587 SP 0005241-91.2010.8.26.0587, Relator: Carlos Giarusso Santos. Apelante: Prefeitura Municipal de São Sebastião. Apelado: Guilherme Azevedo Soares Giorgi e maria Alice Barreto Giorgi. *Diário Oficial*, 02 de agosto de 2013. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=6897286&cdForo=0>. Acesso em: 24 maio 2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação cível 00320172620098260309 SP 0032017-26.2009.8.26.0309. Apelante: Prefeitura do Município de Jundiá. Apelado: Concima S/A Construções Cíveis e outros. *Diário da Justiça*, São Paulo, 16 de abril de 2018. Disponível em: <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/568107415/320172620098260309-sp-0032017-2620098260309/inteiro-teor-568107556>. Acesso em: 14 maio 2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação cível 90004153620098260090 SP 9000415-36.2009.8.26.0090. Apelante: Município de São Paulo. Apelados: Jair Salvino de Araujo da Veiga e Maria Lucia de Melo Sene Salvino de Araujo. *Diário da Justiça*, São Paulo, 03 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=15367700&cdForo=0>. Acesso em: 14 maio 2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação cível 15471543420188260090 SP 1547154-34.2018.8.26.0090. Apelante: Município de São Paulo. Apelado: Juízo ex officio. *Diário da Justiça*, São Paulo, 23 de setembro de 2021. Disponível em: <https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1287585881/apelacao-remessa-necessaria-apl-15471543420188260090-sp-1547154-3420188260090/inteiro-teor-1287585895>. Acesso em: 14 maio 2022.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 22. ed. rev. São Paulo: Cortez Editora, 2002.

SQUIZZATO, Ana Carolina. *Direito financeiro e econômico*. São Paulo: Método, 2013.

TARTUCE, Flávio; SIMÃO, José Fernando. *Direito civil*. Vol. 4: *Direito das coisas*. São Paulo: Método, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2002.