

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP - COGEAE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

GABRIEL LEMOS AZI

**IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO: ANÁLISE DA
REGRA-MATRIZ.**

Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé- Orientadora
Gabriel Lemos Azi - Orientando

**SÃO PAULO
01 DE NOVEMBRO DE 2014**

SUMÁRIO

CAPA	
RESUMO	3
PALAVRAS CHAVE	3
1 INTRODUÇÃO	4
2-CONSIDERAÇÕES PROPEDEÚTICAS (DELIMITAÇÃO DAS PREMISSAS)	5
2.1 O CONHECIMENTO, A LINGUAGEM E O “DIREITO”	5
2.2 NORMA JURÍDICA	6
2.3 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....	7
2.3.1 OS CRITÉRIOS DA HIPÓTESE.....	9
2.3.2 CRITÉRIO MATERIAL.....	9
2.3.3 CRITÉRIO ESPACIAL	10
2.3.4 CRITÉRIO TEMPORAL.....	11
2.3.5 CRITÉRIOS DO CONSEQUENTE NORMATIVO.....	12
2.3.6 CRITÉRIO PESSOAL – SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO	13
2.3.7 CRITÉRIO PRESTACIONAL	14
2.3.8 FUNÇÃO OPERATIVA DO ESQUEMA LÓGICO DA REGRA-MATRIZ	15
2.3.9 ESQUEMATIZAÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....	15
3- IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO: SÍNTESE DA SUA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA	15
4- REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU)	16
4.1 HIPÓTESE NORMATIVA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....	16
4.1.1 CRITÉRIO MATERIAL.....	16
4.1.2 CRITÉRIO TERRITORIAL/ESPACIAL	19
4.1.3 CRITÉRIO TEMPORAL.....	21
4.2 CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA	22

4.2.1 CRITÉRIO PESSOAL.....	22
4.2.2 CRITÉRIO QUANTITATIVO	24
4.3 ALÍQUOTA.....	30
4.3.1 ALÍQUOTA E PROGRESSIVIDADE.....	31
5- CONSTITUIÇÃO DA OBRIGAÇÃO/CRÉDITO TRIBUTÁRIO: LANÇAMENTO DO IPTU.....	37
6- CONCLUSÃO.....	41
7- BIBLIOGRAFIA	42

Resumo:

O Imposto Predial e Territorial Urbano é tributo de competência dos entes federados municipais, incidentes sobre a propriedade, domínio útil ou posse de bens imóveis dentro dos limites territoriais da denominada zona urbana municipal. Por consequência, tem-se como sujeito ativo o próprio ente e como sujeito passivo, o proprietário, possuidor ou enfiteuta. No tocante a apuração do *quantum debetur*, deve-se tomar em conta o valor venal do imóvel, aplicando-se alíquota sobre esse valor, respeitando-se, é claro, os limites dados pelo princípio constitucional da progressividade (fiscal e extrafiscal). Por fim, quanto ao lançamento fiscal, compete a autoridade administrativa calcular e notificar o contribuinte, dispondo esse de certo prazo para que insurja-se contra o ato administrativo ou adote uma das formas extintivas do crédito tributário. Percorrido tal caminho, o ciclo do nascimento à extinção do crédito/obrigação tributária encontra-se descrito.

Palavras-chave:

Regra-Matriz; Norma Jurídica; Imposto Predial e Territorial Urbano; Direito de Propriedade; Base de Cálculo; Planta Genérica de Valores; Alíquota; Progressividade; Lançamento.

1. Introdução

O presente Artigo Científico tem como objetivo promover estudo sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), tributo este de competência dos entes Federados Municipais. Em sua grande maioria, em especial no âmbito dos pequenos municípios, é a principal fonte de receita, cedendo posição apenas para os repasses obrigatórios (Federais e Estaduais) previstos pela Constituição.

Merece se destacar ainda que a doutrina jurídica (cientistas do direito) brasileira não estuda este tributo com o destaque a que ele faz jus. Em termos comparativos, Manuais, Tratados e/ou Compêndios que versam sobre o tema são escassos em comparação com aqueles que versam sobre outros tributos, e.g., Imposto sobre a Renda ou Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuições Sociais, etc. Verificada a carência de trabalhos acadêmicos integralmente voltados ao tema, tentar-se-á realizar um estudo pormenorizado sobre o IPTU, sem é claro, esgotá-lo. Tal tributo, apesar da aparente falta de complexidade, envolve institutos muito interessantes, levando aos que com ele laboram a necessidade de possuir conhecimento dos mais diversos ramos do direito, seja público ou privado.

No percorrer desse caminho, mostraram-se indispensáveis à confecção de considerações propedêuticas, cogentes ao desenvolvimento do artigo e por consequência, às conclusões pretendidas. Dito isto, tomar-se-á como ponto de partida os ensinamentos do Giro-Linguístico, e do Constructivismo Lógico-Semântico.

Ultrapassado tal esforço, concentrar-se-á o trabalho na construção e análise de cada um dos critérios (antecedente e conseqüente) da Regra-Matriz do IPTU. Nesse caminho, serão utilizados como pontos de partida os enunciados prescritivos inscritos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em especial o artigo 156, inciso I deste diploma legal. Após essa verificação do texto constitucional, será tomado como suporte o texto (em sentido estrito) do Código Tributário Nacional, Código Civil e legislação esparsa. Como exemplo dos problemas surgidos ao analisar o IPTU, sem excluir os demais, tem-se a quantificação do Valor Venal (Planta/Mapa Genérico de Valores); Progressividade Fiscal; Função Social da Propriedade e Extrafiscalidade; Sujeição Passiva: Critério Territorial do imposto (conflitos de competência entre IPTU e ITR), dentre outros.

Introduzido o tema, e delimitado os principais desafios atinentes à escolha efetuada, terá início o enfrentamento da matéria proposta.

2. Considerações Propedêuticas: Delimitação das Premissas

Antes de adentrar especificamente na análise da Regra-Matriz do Imposto Predial e Territorial Urbano, parece ser necessário fixar algumas premissas que serão utilizadas em todo o processo de investigação do objeto, uma vez que somente estabelecendo padrões rígidos e promovendo os recortes metodológicos necessários, o cientista poderá chegar a conclusões críveis e envoltas numa certeza de que o objeto de estudo não sofrerá nenhuma espécie de contaminação prejudicial à interpretação. Numa perspectiva pragmática, a função de qualquer teoria é facilitar a compreensão do objeto que pretende descrever. Com efeito, dentro desse espírito e somente dentro dele é que poderá o cientista construir conceitos e definições que, amparados num sólido alicerce teórico, possam agregar rigor científico e aplicabilidade às construções elaboradas.

2.1 O Conhecimento, A Linguagem e o “Direito”

Desde já, deve ser ressaltado que serão empregados no decorrer desse projeto as reflexões e ensinamentos da Filosofia da Linguagem, ciência essa que tem como ponto de partida, ao menos para as considerações aqui expostas, a obra de LUDWIN GWITTGENSTEIN e, de alguma forma, adotada pelo Círculo de Viena. Ademais, serão utilizadas as premissas do Construtivismo Lógico Semântico, nos moldes descritos pelos Professores Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho.

De acordo com essa concepção filosófica, a linguagem deixa de ser apenas um instrumento de comunicação de um conhecimento já realizado e passa a ser condição para a construção do próprio conhecimento. Nessa mesma linha, vaticina PAULO DE BARROS CARVALHO que *“nesse contexto, penso que nos dias atuais seja temerário tratar do jurídico sem atinar a seu meio exclusivo de manifestação: a linguagem. Não toda qualquer*

linguagem, mas a verbal-escrita.”¹ Das lições trazidas, interpreta-se que toda e qualquer realidade somente será construída por meio da linguagem. O Direito, enquanto objeto cultural, não seria diferente. De mais a mais, como toda e qualquer construção linguística (construção de conhecimento) somente ocorrerá dentro de um dado sistema de referências. Dessa maneira, tal sistema abarcará as realidades culturais do sujeito, suas crenças, tudo isso delimitado dentro do tempo e espaço. Por tal razão, não se trabalhará com verdades absolutas, tudo aqui exposto tomará como ponto de partida os referenciais adotados.

Ultrapassadas tais considerações, faz-se necessário definir o signo Direito para a corrente filosófica adotada. Deixando de lado as demais escolas (jusnaturalismo, culturalismo, etc.) para os fins deste trabalho o direito será tomado com a seguinte definição: **Direito é o conjunto de Normas Jurídicas, válidas em um país, com o fim de regulamentar relações entre sujeitos.**

Dito isto, para melhor compreender o quanto dito acima, torna-se indispensável decompor tal definição. Assim, inspirado na teoria de Kelsen, toma-se uma posição positiva normativa do direito, ou seja, o considerando como o conjunto de normas válidas num dado país. Assim, esse é o primeiro corte: onde há direito há normas. Em segundo lugar, segundo esta concepção filosófica, não se pode deixar de considerar a norma jurídica com uma manifestação linguística. O segundo corte metodológico: onde houver normas jurídicas haverá sempre uma manifestação linguística. Por fim, como último corte, tem-se que o direito tem como finalidade a regulamentação da vida em sociedade. Portanto, ele é produzido para alcançar determinado fim: disciplinar condutas sociais, canalizando-as em direção a certos valores que os homens buscam alcançar.

Com esses três recortes, resta fixado o direito como objeto cultural de estudo.

2.2 Norma Jurídica

Ultrapassadas as considerações pertinentes acerca das Fontes e da Competência Tributária, mostras-se relevante trabalhar com a norma jurídica. Dessa forma, desde logo,

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 4º Ed. – São Paulo: Noeses, 2011. P. 162

deve-se deixar assentado que se pode falar em uma norma jurídica em sentido amplo e em norma jurídica em sentido estrito. PAULO DE BARROS CARVALHO, em sua Apostila do Curso de Teoria Geral do Direito afirma que a primeira, “*serve para designar tanto as frases, enquanto suporte físico do direito posto, ou os textos legais, quanto os conteúdos significativos isolados destas. Já a norma jurídica em sentido estrito, para aludir à composição articulada das significações, construídas a partir de enunciados prescritivos do direito positivo, na forma hipotético-condicional ($H \rightarrow C$), de tal sorte que produzam mensagens com sentido deôntico-jurídico completo.*”²

Ante tais considerações, tem-se que a norma jurídica, em sentido amplo, denota unidades do sistema do direito posto, ainda que não consiga passar uma mensagem deôntica completa. Já na norma jurídica em sentido estrito, a mensagem é passada de forma completa, i.e, são significações (interpretações) elaboradas tendo como ponto de partida os enunciados postos pelo legislador, estruturados na forma hipotético condicional ($H \square C$)³.

2.3 Regra Matriz de Incidência

O legislador, ao escolher os acontecimentos que lhe interessam com causa para o desencadeamento de efeitos jurídicos e as relações que se estabelecerão juridicamente com tais efeitos, seleciona propriedades do fato da relação, construindo conceitos denominados de “hipótese” e “consequente”. PAULO DE BARROS CARVALHO⁴, apoiado nas lições de ALFREDO ALGUSTO BECKER e GERALDO ATALIBA, observou, após o exame de inúmeras normas, em que buscava a construção de proposições descritivas generalizadoras, que uma constante sempre surgia: o legislador, na sua atividade de selecionar propriedades dos fatos e das relações jurídicas, caba utilizando-se sempre dos mesmos critérios, percebidos

² Paulo de Barros Carvalho. *Apostila do Curso de Teoria Geral do Direito*, p. 80

³ Na fórmula “ $H \rightarrow C$ ” temos o “H” e o “C” como categoremata ou variáveis lógicas e o “ \square ” como sincategorema ou constante lógica.

⁴Sobre o tema, afirma o autor que: “Dentre os recursos epistemológicos mais úteis e operativos para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário, segundo penso, inscreve-se o esquema da regra-matriz de incidência. Além de oferecer ao analista um ponto de partida rigorosamente correto, sob o ângulo forma, favorece o trabalho subsequente de ingresso nos planos semântico e pragmático, tendo em vista a substituição de suas variáveis lógicas pelos conteúdos da linguagem do direito positivo.”CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário, Linguagem e Método*, 4ª Ed. – São Paulo : Noeses, 2011, p.146.

quando, por meio da abstração lógica, são separadas as expressões genéricas designativas dos fatos e das relações presentes em todas e quaisquer normas jurídicas.

Com efeito, tem que toda e qualquer norma jurídica (em sentido estrito) deve fazer referência, no mínimo, aos seguintes critérios: (i) Antecedente normativo, descritor de um fato jurídico: (i.a) propriedade da ação nuclear deste acontecimento; (i.b) local; e (i.c) momento em que ocorre. (ii) Consequente normativo, prescriptor de uma relação jurídica deve conter: (ii.a) dois sujeitos, ativo e passivo; e (ii.b) objeto da relação. A conjunção desses critérios nos permite vislumbrar a existência de um esquema padrão, já que toda construção normativa, para guardar sentido, pressupõe, como conteúdo mínimo, tais elementos significativos.

Tricotadas tais considerações introdutórias, foque-se total atenção ao estudo da “REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA”.

Denomina-se “regra-matriz de incidência” as normas padrões de incidência⁵, normas essas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, podendo ser de ordem Constitucional, Civil, Previdenciária, Tributária, Penal, etc. Na expressão “regra-matriz de incidência” toma-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque, trata-se de uma construção do intérprete, atingida por meio do contato com o suporte físico, os textos positivados. Já o termo “matriz” trás a ideia de modelo sintático-semântico, de construção de linguagem jurídica concreta. Por fim, o termo “incidência” refere-se a normas produzidas para serem aplicadas.

Merece destaque ainda, que, não imune ao vício da ambiguidade, a expressão “regra-matriz” pode ser utilizada em duas acepções: (i) estrutura lógica; e (ii) norma jurídica em sentido estrito. A regra-matriz tomada como estrutura lógica não possui conteúdo jurídico, é apenas um esquema lógico auxiliar do cientista do direito na construção da norma jurídica. Tomada enquanto norma jurídica surge quando do preenchimento de todos os seus critérios pelo operador do direito. Nessa linha, a Doutora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo AURORA TOMAZINI DE CARVALHO afirma que: “*a regra-matriz, considerada como estrutura lógica, é desprovida do conteúdo jurídico, trata-se de um esquema sintático*”

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência* – 9ª Ed. Ver. – São Paulo : Saraiva, 2012., p.81

que auxilia o interprete no arranjo de suas significações, na construção da norma jurídica. A regra-matriz, enquanto norma jurídica aparece quando todos os campos sintáticos desta estrutura forem semanticamente completados.”⁶

Nesse momento, a atenção volta-se ao estudo da regra-matriz enquanto estrutura lógico-semântica, que poderá ser preenchida por tantos quantos conteúdos significativos comportar a materialidade dos textos jurídicos.

2.3.1 Os Critérios da Hipótese

Na hipótese normativa, o legislador seleciona as características que os acontecimentos sociais devem revestir-se para serem fatos jurídicos. Sua função é definir os critérios de uma situação objetiva que, se verificada no mundo fenomênico, terá relevância para o mundo jurídico. O enunciado da hipótese da RMI é elabora com ares de indeterminação, ou seja, deve comportar um número finito, porém indeterminado de denotações. Ademais, deve-se considerar que todo fato acontece em determinado tempo e lugar e que a função da hipótese é oferecer os contornos que permitem reconhecer um acontecimento toda vez que ele ocorra, a descrição promovida pelo legislador deve, necessariamente conter diretrizes de ação, de tempo e de lugar. Nesse sentido, ALFREDO ALGUSTO BECKER afirma que:

Os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência, necessariamente, acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e às de lugar. O Acontecimento do núcleo e dos elementos adjetivos somente terão realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminados, implícita e explicitamente, pela regra jurídica.”⁷

Destas breves considerações, faz-se agora necessária a verificação, individualizada de cada um destes critérios mínimos componentes do descritor da Regra-Matriz de Incidência.

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de, *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico* – 2.ed. - São Paulo: Noeses, 2010., p. 378.

⁷ BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 5ª edição – São Paulo : Noeses, 2010, p.301

2.3.2 Critério Material

O Critério Material é a própria essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência. É a expressão, ou enunciado, a ser promovido à categoria de fato jurídico. No proceder humano materializado nesse critério, encontramos expressões genéricas designativas de ações ou estados que envolvem pessoas, e.g., causar dano, registrar nascimento, ser proprietário. O veículo gramatical utilizado para distinguir a ação ou estado é o verbo. Tal núcleo (critério material) será, em todos os casos, composto por: (i) um verbo, que representa a ação a ser realizada; (ii) seguido de seu complemento, indicativo da peculiaridade da ação.

Tal verbo será sempre pessoal, pois pressupõe que alguém o realize; se apresenta no infinitivo, referindo à realização futura; e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença do complemento⁸. Conforme já ressaltado, o legislador para demarcar a materialidade do fato, não se utiliza apenas de verbos que exprimem ação (fumar, dirigir, matar) mas também de verbos que exprimem o estado de uma pessoa (ser, estar, permanecer). Como decorrência lógica, não é correto afirmar que todo fato jurídico reporta-se a uma ação humana, pois o legislador igualmente toma como importantes, para fins jurídicos, certos estados das pessoas. Por tal motivo, quando se afirma que critério material é o enunciado da hipótese que delimita o núcleo do comportamento humano, deve-se interpretar o signo “comportamento” na sua máxima amplitude semântica, isto é, abarcando as duas atividades: refletidas (expressas por verbos que exprimem ação) e espontâneas (verbos de estado).

O verbo, núcleo material da hipótese, é sempre pessoal, isto porque os fatos que interessam para o direito são aqueles onde o comportamento humano deve estar

⁸ Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO ao discorrer sobre o tema afirma que: “A invariável presença do verbo, na esquematização formal do suposto normativo, que levemente sublinhamos na obra Teoria da norma tributária, tem adnumeráveis consequências práticas. (...) Regressando ao tópico da transcendente importância do verbo, para a definição do antecedente na norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os das classes dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir. Descabe falar-se, portanto, de verbos de sentido completo, que se expliquem por si mesmo. É forçoso que se trate de verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento. CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 23. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2011, p. 325-326.

indispensavelmente presente. Acontecimentos naturais isolados não têm importância para o direito, já que este possui como função regular comportamentos inter-humanos.

2.3.3 Critério Espacial

Por Critério Espacial, tem-se o enunciado da hipótese de incidência que indica o local em que o evento, posteriormente elevado à categoria de fato jurídico, deve ocorrer. Nesse sentido, GERALDO ATALIBA afirma que “Designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstância de lugar, contidas explicita ou implicitamente há h.i., relevantes para a configuração do fato imponível. (...) Como descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário.”⁹

De mais a mais, chega-se ao critério espacial por meio do isolamento dos demais critérios (material e temporal). Em alguns casos, sua identificação não requer maior esforço do intérprete. Entretanto, noutros casos, não se encontra de pronto, mas, por saber-se que todo acontecimento deve ocorrer em certa coordenada espacial, constroem-se tais informações por meio dos indícios verificados no texto positivado. Fato é que, implícita ou explicitamente, sempre haverá um grupo de indicações para assinalar o local preciso em que o direito considera acabada a ação tomada como núcleo da hipótese normativa.

Ao tratar deste específico critério, verifica-se diferentes níveis de elaboração de coordenadas de espaço. Assim, pode-se classificar o critério espacial em (i) pontual - quando faz menção a determinada localidade para a ocorrência do fato; (ii) regional – quando alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; territorial – bem genérico, onde todo e qualquer fato, que se suceda sob o manto da vigência territorial da lei, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares; e (iv) universal – alude a qualquer lugar, mesmo que fora do âmbito territorial em que a regra está apta a produzir efeitos jurídicos.

⁹ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese Jurídica de Incidência*, 6.ed. – São Paulo: Malheiros, 2010, p. 104

Pelo exposto, tem-se que tal classificação permite ao operador estabelecer uma relação entre o campo de vigência territorial da norma e o local de ocorrência do fato previsto na hipótese, o que demonstrara, com clareza solar, serem o critério espacial e o campo de vigência da norma entidades diferentes.

2.3.4 Critério Temporal

Tem-se o critério temporal da hipótese de incidência como um conjunto de informações que permite ao intérprete identificar o átimo da ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico. Toda e qualquer ação, por mais simples que seja, pressupõe uma série de atos, e por tal razão, pode ser desmembrada cronologicamente em várias outras. Em função disso, o legislador elege como critério temporal um fato da ação.

O critério temporal, assim como toda demarcação da hipótese, aponta para a realidade social, com o objetivo de identificar o exato momento em que o sistema jurídico considera ocorrido o fato a ser elevado à categoria de fato jurídico. Nessa linha, tal critério não aponta para o momento em que se instaura o liame jurídico, mas para o instante em que se considera consumado o acontecimento promovido à categoria de fato jurídico, a fim de que se possa identificar a norma jurídica a ser aplicada. Nessa esteira, o critério temporal possui duas funções: (i) uma direta, que busca identificar o preciso momento em que ocorre o evento relevante para o direito. (ii) outra indireta, que é, a partir da identificação do momento de ocorrência do evento, determinar as normas jurídicas vigentes a serem aplicadas.

Diferentemente do critério espacial, que apresenta vários níveis de determinação, o temporal demarca um ponto na linha cronológica e não um período determinado, ou o tempo da vigência da norma.

2.3.5 Critérios do Consequente Normativo

Conforme já anteriormente detalhado, no antecedente normativo o legislador seleciona os critérios necessários à delimitação de um fato. No consequente normativo, o legislador seleciona as notas que devem ter as relações intersubjetivas instauradas com a verificação do

fato jurídico. Da mesma forma que a hipótese, o enunciado do consequente da regra-matriz de incidência é construída com status de indeterminação, isto é, ele delimita um conceito abstrato, que comporta um número finito, porém indeterminado de denotações. Desse modo, nele não se encontra a relação jurídica, mas um comportamento relacional a ser instaurado quando do surgimento do fato jurídico. Nessa toada, AURORA TOMAZZINI DE CARVALHO vaticina que:

“Por prescrever um comportamento relacional que vincula dois ou mais sujeitos em torno de uma prestação (S’ R S’”), o conceito do consequente da regra matriz de incidência deve identificar os elementos desta relação, quais sejam: sujeitos (ativo e passivo) e o objeto da prestação, pois é sob esta forma, instituindo vínculos relacionais entre os sujeitos no qual emergem direitos e deveres correlatos, que a linguagem do direito realiza sua função disciplinadora de condutas intersubjetivas.”¹⁰

Das lições trazidas, interpreta-se assim, que a relação estabelecida no consequente da regra-matriz tem como componentes dois critérios: (i) critério pessoal e; (ii) critério prestacional ou quantitativo. Tais informações são as mínimas necessárias para a delimitação do vínculo jurídico a ser instaurado. Nada impede, caso assim deseje, que o legislador enumere outros critérios.

2.3.6 Critério Pessoal – Sujeito Ativo e Sujeito Passivo

Com verificação do critério pessoal, tem-se as informações necessárias à identificação precisa dos sujeitos da relação jurídicas a ser instaurada quando surgir o competente relativo do fato jurídico. Como a única forma que possui o sistema jurídico para prescrever condutas é estabelecendo relações entre sujeitos em torno de um objeto, as informações contidas no consequente são indispensáveis. Tais notas, constantes do texto do direito positivo, que identificam o indivíduo que possui o direito de exigir (direito subjetivo) o cumprimento de

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de, *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico* – 2.ed. - São Paulo: Noeses, 2010, p.400

uma conduta prescrita e aquele a que cabe o dever de cumprir (dever jurídico) tal conduta, são utilizadas na composição da posição sintática de sujeito ativo e sujeito passivo do conseqüente da norma.

Merece destaque ainda, que o conceito do conseqüente da regra-matriz é conotativo, i. e., nele somente se encontra um feixe de informações que delimita uma classe na qual se enquadram inúmeros indivíduos, a serem demarcados somente com a ocorrência do fato descrito na hipótese. Isto se deve ao fato de que a regra-matriz, tomada como norma geral e abstrata, é confeccionada como modelo para a produção de normas individuais e concretas, nestas, sim, os sujeitos surgem identificados.

Em relação ao número de sujeitos, pode o legislador estabelecer mais de um indivíduo para figurar em um dos polos da relação (não necessariamente). Tal hipótese é denominada pelo ordenamento jurídico como solidariedade. A responsabilidade solidária pode ser tanto ativa quanto passiva. Na primeira, cada um dos credores solidários tem o direito de exigir o cumprimento da prestação por inteiro e o cumprimento desta aproveita aos demais. Na segunda hipótese, cada um dos devedores fica obrigado ao cumprimento integral da prestação, que será aproveitada pelos demais. Prescreve o direito outra forma de responsabilização, qual seja, a denominada responsabilidade subsidiária.

Seja em que situação for, deve o intérprete, ao concretizar o critério pessoal do conseqüente, ficar atento a todas as nuances prescritas pelo texto legislado, para que possa, com precisão, delimitar quais indivíduos ocuparão os polos ativo e passivo da relação jurídica.

2.3.7 Critério Prestacional

Bem como o critério material demarca o núcleo da hipótese de incidência, o critério prestacional definirá o cerne do conseqüente normativo, informando qual conduta deve ser cumprida pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo¹¹. Tal critério pode ser delimitado

¹¹ Nesse ponto, uma observação merece ser feita. Ao trabalharmos com a Regra-Matriz de Incidência Tributária, invariavelmente a prestação possuirá cunho pecuniário. Dessa forma, a denominação correta é “critério quantitativo”, composto por uma base de cálculo e uma alíquota. Nas demais hipóteses, pode-se, tranquilamente, falar-se em critério prestacional.

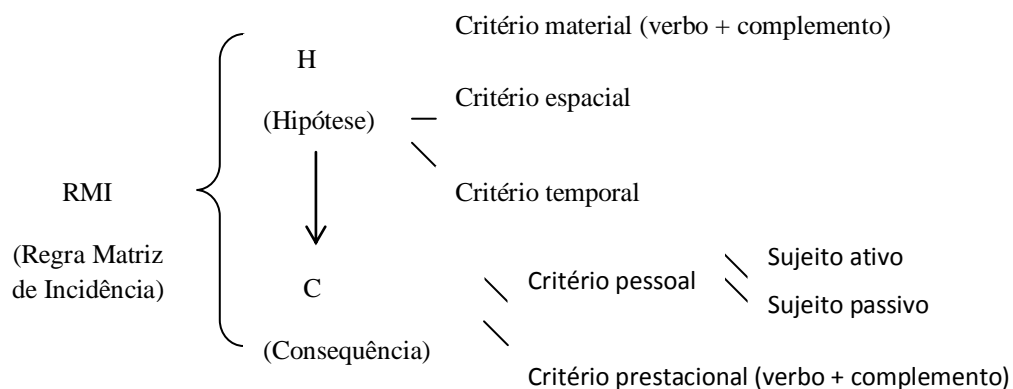
como um feixe de informações que dirá qual o dever jurídico do sujeito passivo ao sujeito ativo e qual é o direito subjetivo que este tem em relação àquele. Informamos ainda que identificam o objeto dos vínculos entre sujeitos de “prestacional”, no sentido de que tal objeto configura-se numa conduta (prestação) a ser cumprida por alguém (sujeito passivo) em favor de outrem (sujeito ativo).

Tal conduta prescrita é demarcada por um verbo, revelador da conduta a ser realizada por um sujeito em favor do outro e por um complemento, identificativo do objeto dessa conduta. Temos como exemplo do critério prestacional a conduta de: (i) Pagar tributo; (ii) conceder licença; (iii) lavrar escritura. De mais a mais, deve o legislador preocupar-se em estabelecer uma relação entre o objeto da prestação e o acontecimento descrito na hipótese normativa, para que seja perfeitamente implementada a causalidade entre o fato e a consequência jurídica a ele imposta.

2.3.8 Função Operativa do Esquema Lógico da Regra-Matriz

De forma bastante resumida, pode-se afirmar que o esquema lógico-semântico da regra-matriz possui duas funções: (i) demarcar o âmbito de incidência normativa; e (ii) controlar a constitucionalidade e legalidade normativa. Assim, o preenchimento de tal esquema fornecerá ao intérprete todas as informações necessárias à identificação do fato e da relação jurídica a ser constituída. Além dessa, derivada logicamente da primeira, tem-se o controle de legalidade e constitucionalidade das normas. Delimitando o raio de incidência, a construção da regra-matriz serve como controle do ato de aplicação que toma como fundamento jurídico ou do próprio ato legislativo que o criou.

2.3.9 Esquematização da Regra-Matriz de Incidência



3. Imposto Predial e Territorial Urbano: Síntese da sua Regra-Matriz de Incidência.

Ab initio, será traçada de forma esquematizada a regra-matriz de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano. Em seguida, serão elaborados comentários acerca destes critérios, pontuando as matérias de que merecerem maior atenção.

Regra-Matriz do Imposto Predial e Territorial Urbano

CRITÉRIOS DA HIPÓTESE NORMATIVA:

Material (verbo+complemento):

Ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor (com ânimo de proprietário) de bem imóvel por natureza ou por acessão física.

Espacial:

Perímetro urbano do território municipal.

Temporal:

Período previsto na legislação municipal. Em regra, coincide com o ano civil.

CRITÉRIOS DO CONSEQUENTE NORMATIVO:

Pessoal (SA e SP):

Sujeito Ativo é o município onde se encontra localizado o imóvel e *Sujeito Passivo* é o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor do bem imóvel.

Quantitativo (Base de Cálculo e Alíquota):

A *base de cálculo* é o valor venal do imóvel a *alíquota* será definida pela legislação municipal.

4. Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

4.1 Hipótese Normativa da Regra-Matriz de Incidência.

4.1.1 Critério Material.

Conforme enuncia o artigo 156, inciso I da Constituição Federal, compete aos municípios instituir imposto sobre a “propriedade” predial e territorial urbana. De plano, por meio da interpretação do dispositivo legal, se pode demarcar como núcleo da materialidade deste tributo o termo propriedade. Promovendo-se uma verificação semântica de tal signo, verifica-se que ele padece dos vícios da ambiguidade e vaguidade. Desse modo, não se pode efetivar uma interpretação restritiva, limitada à qualidade do sujeito ser proprietário (em sentido estrito) do imóvel. Ante tal constatação, nota-se que o legislador constitucional utilizou “proprietário” em seu sentido natural, ordinário¹². Dessa feita, não se preocupou com o rigor linguístico necessário no átimo de elaboração do texto (em sentido estrito) legal, rigor esse almejado e indispensável aos cientistas do direito.

Em face de tais constatações, a interpretação do instituto da propriedade inscrito no art. 156, inciso I deve tomar como suporte os enunciados do Código Civil de 2002, ou seja, ser proprietário faculta ao sujeito de direito o poder de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem injustamente a possua ou detenha.¹³ Nesse sentido, MARIA HELENA DINIZ ao tratar sobre o tema afirma que:

“Poder-se-á definir, analiticamente, a propriedade, como sendo o direito que a pessoa natural ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar e

¹²Merece destaque a que a linguagem produzida pelas casas parlamentares é do tipo técnica (assenta-se no discurso natural, mas utiliza de recursos e expressões específicas, próprias da comunicação científica) com função prescritiva, em função disso, muitos dos termos empregados não buscam afastar os vícios da ambiguidade e vaguidade.

¹³No mesmo sentido, as prescrições do artigo do Código Civil de 2002. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

dispor de um bem, corpóreo ou incorpóreo, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente detenha.”¹⁴

No mesmo sentido, JOSÉ AFONSO DA SILVA afirma que:

“Nessa conformidade e que se pode falar em *direito subjetivo privado* (ou civil) do proprietário particular, como polo ativo de uma relação jurídica abstrata, em cujo polo passivo se acham todas as demais pessoas a que corre o dever de respeitar o exercício das três faculdades básicas daquele: *uso, gozo e disposição* (CC, art. 1.228).

Vale dizer, enfim, que as normas do direito privado sobre a propriedade privada não que ser compreendidas de conformidade com a disciplina que a Constituição lhe impõe.”¹⁵

Seguindo a mesma linha adotada pelo Direito Civil pátrio, a Lei nº 5.172/66, em seu artigo 34, prescreve que o contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Dessa forma, com sabedoria ímpar, o legislador infraconstitucional soube interpretar o quanto previsto na Constituição de 1988 e recepcionou de forma integral o citado dispositivo de lei.¹⁶ Com efeito, ser titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título além do direito de superfície são institutos derivados do direito de propriedade que figuram como critério material da Regra-Matriz de Incidência Tributária do IPTU. Como forma de aprofundar a análise do tema, faz-se indispensável verificar separadamente estes institutos.

- (i) Domínio útil configura-se quando o proprietário, despojando-se dos poderes de uso, gozo e disposição da coisa, outorga-os a outrem (denominado enfiteuta),

¹⁴ DINIZ, Maria Helena, *Curso de Direito Civil Brasileiro*, 27ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 129

¹⁵ SILVA, José Afonso da, *Direito urbanístico brasileiro*, - 6ª ed. – Malheiros, 2010, p. 72.

¹⁶ Nessa mesma linha, temos os ensinamentos do Professor Aires F. Barreto ao afirmar que: O Núcleo da hipótese de incidência do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por acessão física, como definido na lei civil. *Curso de Direito Municipal*. – 2ª Ed. – Saraiva, 2012. P. 200

reservando-se, tão só, o domínio direto ou iminente. Vale destacar que o novel Código Civil não previu a enfiteuse. Porém, as já existentes, permanecem.

- (ii) Conforme dispõe o artigo 1.196 do CC/2002, possuidor é todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade. Vale destacar que a posse aqui trabalhada é aquela que leve à aquisição do domínio, posse *ad usucapionem*. Como exemplo clássico dessa hipótese, tem-se a constituição de usufruto, em que não se cogita de alcançar o nu-proprietário, em que pese o poder de disposição.

- (iii) Direito de superfície, para fins de IPTU, configura-se quando o proprietário concede a outrem o direito de construir em seu terreno, por tempo determinado, mediante escritura pública devidamente registrada. O beneficiário é o contribuinte do Imposto, em razão de retirar, do bem, utilidade que ele é capaz de produzir.

Definição de Bem Imóvel.

Para um estudo completo do critério material da Regra-Matriz de Incidência do IPTU, deve-se definir o alcance da expressão “Bem Imóvel”. Mais uma vez, deve-se analisar o Código Civil. Assim, artigo 79, o CC/ 2002 prescreve que “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”. Com efeito, para fins de apuração do imposto estudado, tanto o solo quanto os bens natural ou artificialmente incorporados a ele serão avaliados no momento de aplicação da norma jurídica. Ante tais considerações, é possível delimitar o Critério Material do IPTU da seguinte forma: **ser proprietário, titular do domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física.**

4.1.2 Critério Territorial/Espacial

O critério Espacial/Territorial do Imposto Predial e Territorial Urbano é todo o perímetro “urbano” do território municipal. À primeira vista, maiores dificuldades não transparecem para sua correta delimitação. Dessa maneira, como o estudado imposto é de competência municipal, ele incidiria em todo o seu território geográfico. Ocorre que, determinou o constituinte de 1988 que outro tributo (de competência da União) gravasse a propriedade rural. Com efeito, instituiu o Imposto Territorial Rural (ITR), tributo este que recairá sobre propriedades localizadas fora da zona urbana dos municípios porém, dentro de seus limites territoriais.

Pronto, se está diante de mais um dos inúmeros casos em que os denominados conflitos de competência tributária encontram terreno fértil. Como forma de solucionar essas agitações, a própria Lei Maior prescreve mecanismos com o objetivo de dirimi-los. O artigo 146 da CF/88 dispõe que cabe à Lei Complementar versar sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. E assim o fez. O artigo 32¹⁷, §§ 1º e 2º do Código Tributário Nacional prescreve que o IPTU possui

¹⁷ Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

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

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

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

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

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

como hipótese de incidência a propriedade, domínio útil ou posse do bem imóvel, localizado dentro da zona urbana do município. E não ficou só nisso, arrolou critérios objetivos para possam os Municípios considerar determinada área como urbana, e o restante, por exclusão, rural. Dessa maneira, para que seja considerada zona urbana, faz-se necessária a existência de dois ou mais dos requisitos previstos em seus incisos.

Corroborando com tal linha de raciocínio, IVES GRANDA MARTINS informa que “o perímetro urbano é, ainda, elemento dinâmico, podendo ser alterado à medida que dois dos cinco requisitos da lei complementar sejam preenchidos e a lei municipal o determine.”¹⁸ Tal critério é aceito pelos tribunais pátrios e adotado pelos municípios. Entretanto, merece nota a existência de outro critério utilizado para a determinação da incidência do IPTU. Com efeito, defende parte da doutrina que a utilização que o proprietário imprime ao imóvel também deve ser tomada em consideração para fins de incidência do IPTU ou ITR. A jurisprudência reconheceu a validade do antigo Decreto-Lei 57/66 (art. 15) que estabelece a incidência do ITR para imóveis utilizados na exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Portanto, não incide IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber qualquer das destinações previstas no Decreto-Lei 56/66.¹⁹

Ante tal controvérsia, PAULO DE BARROS CARVALHO em seu Livro Direito Tributário, Derivação e Positivção Volume II afirma que a identificação da natureza do imóvel como rural ou urbana e conseqüente incidência de um ou outro imposto depende da conjugação de três critérios: “(i) geográfico, com base na sua localização; (ii) melhoramentos, sendo necessário a existência de benfeitorias urbanas para que se possa exigir o IPTU; e (iii) destinação dada ao imóvel.”²⁰

¹⁸Martins, Ives Granda. *Manual sobre o imposto predial e territorial urbano*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1985. V.1, p. 77.

¹⁹Nesse sentido, temos o acórdão de lavra do Ministro Teori Albino Zavascki, RESP nº 492.869-PR – 1ª S. j. 15/02/2005, DJU 1, de 07/03/2005, p 141.

²⁰CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário, Derivação e Positivção, Volume II*, 1ª ed, - São Paulo: Noeses, 2013 P.303

Sopesando as considerações realizadas, entende-se ser o critério “híbrido”, ou seja, localização do imóvel e destinação a melhor forma de determina-se o aspecto espacial em que poderão os municípios instituir e cobrar o Imposto Predial e Territorial Urbano.

4.1.3 Critério Temporal

Desde logo, afirma-se que é outorgada exclusivamente ao legislador municipal a competência para determinação do Critério Temporal do Imposto Predial e Territorial Urbano. Assim, por meio de lei deste ente federado, será fixada uma data para que possa nascer à relação jurídica tributária entre Fisco e Contribuinte. Nada impede que ela seja semestral, trimestral ou até mensal. Entretanto, deve-se deixar assentado que mesmo diante de tal liberalidade, devem os municípios estabelecer um instante, momento específico para a ocorrência do “fato gerador”²¹. Não obstante, na sua grande maioria, os entes federados municipais adotam o ano para fins civis.

Nada impede que se arbitrem outros períodos. Nessa mesma linha de raciocínio, ALFREDO AUGUSTO BECKER informa que:

“Comumente, a medida de tempo que o legislador escolhe para a realização do estado de fato é o ano civil; porém, nada impede que o legislador tome medida de tempo maior ou menor do ano civil. De tal modo,

²¹Tal constatação decorre da classificação dos fatos geradores. Grande parte da doutrina os classifica em duas categorias: (i) instantâneos; (ii) continuados; e (iii) complexivos. O primeiro é aquele em que se verifica e esgotam-se em determinada unidade de tempo, dando azo, cada ocorrência a uma obrigação tributária autônoma. Os continuados seriam os que abarcam situações duradoras, que se desbordam no tempo. Por derradeiro, os complexivos seriam aqueles que ocorrem em sucessivas unidades de tempo, da maneira que pela junção de vários fatores surgiram o fato final.

a realização do estado de fato poderá completar-se num semestre ou num trimestre ou num dia.”²²

Caso o município fixe como marco temporal o dia 1º de janeiro (início do ano civil) o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título nessa data será o contribuinte, mesmo que, durante todo o período antecedente, o bem imóvel fosse de propriedade, domínio útil ou posse de outrem.

4.2 Consequente da Regra-Matriz de Incidência

4.2.1 Critério Pessoal

No critério pessoal do consequente da Regra-Matriz de Incidência, teremos demarcados os sujeitos da relação jurídico-tributária (Sujeito Ativo e Sujeito Passivo). Nessa esteira, o Imposto Predial e Territorial Urbano terá como *Sujeito Ativo* o Município em que encontra localizado o imóvel. Tomando as prescrições do artigo 156, inciso I da Constituição Federal de 1988, isoladamente, constrói-se essa interpretação. No entanto, promovendo uma verificação sistemática do ordenamento pátrio, deparar-se-á o intérprete com disposições que excepcionam tal previsão. Dessa maneira, o artigo 147 da CF/88²³ dispõe que compete à União instituir IPTU em Territórios Federais, caso estes não sejam divididos em municípios. Além dessa, compete também ao Distrito Federal promover a cobrança do encargo.

No que se refere à *Sujeição Passiva* direta, esta alcança todo aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao imóvel, seja este direito pleno ou limitado. Diante disto, o próprio CTN em, seu artigo 34, prescreve que o contribuinte do IPTU será o proprietário,

²² BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 5ª edição – São Paulo: Noeses, 2010

²³ Art. 147. 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.

titular do domínio útil, ou possuidor a qualquer título, desde que esta posse seja *ad usucapionem*.

Por fim, encerrada a análise do critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano, entende-se como relevante discorrer, mesmo que rapidamente, acerca dos limites da sujeição passiva, em especial as figuras do locatário, arrendatário e comodatário. Dessa forma, não poderia começar a análise do tema sem antes trazer as palavras de AIRES F. BARRETO, quando informa:

“Já vimos, linhas acima, que não é toda e qualquer posse que pode ser submetida ao IPTU, mas exclusivamente aquela que pode conduzir ao domínio. (...) Ora, como é cediço, se o arrendatário, o locatário, o comodatário não têm posse conducente à usucapião, se sua posse não é equivalente à de dono, não expressa nenhuma capacidade contributiva e, por conseguinte, não pode ser contribuinte do IPTU.”²⁴

Das palavras do mestre paulista, interpreta-se que somente aquela posse que detenha o cunho de conduzir ao domínio estará prevista na hipótese de incidência da norma geral e abstrata de cobrança do IPTU. Conforme afirmado quando da análise do critério material, existem as hipóteses do coproprietário em caso de condomínio, fiduciário que exerça a propriedade, enfiteuta, usufrutuário, compromissário comprador com posse, dentre outros. Porém, são apenas derivações das demais hipóteses e nesse momento mostra-se dispensável decompor.

4.2.2 Critério Quantitativo

²⁴ *Curso de Direito Tributário Municipal*, 2. Ed. – São Paulo : Saraiva, 2012, p. 238 e 239.

Todo o caminho percorrido até o presente momento, em especial as considerações acerca do Critério Material da Regra Matriz de Incidência serão fundamentais à análise do Critério Quantitativo do Imposto Predial e Territorial Urbano. Sem sombra de dúvida, grande parcela dos litígios, tanto judiciais quanto administrativos, tem como foco central a interpretação e aplicação desse critério. Tomando o enunciado prescritivo presente no artigo 33²⁵ do Código Tributário Nacional tem-se que a base de cálculo será o Valor Venal do Imóvel. No que diz respeito à alíquota, esta será fixada por lei municipal. Apesar dessa aparente liberdade, devem os municípios observar os princípios constitucionais do não-confisco, capacidade contributiva, proporcionalidade, progressividade (fiscal e extrafiscal).

Base de Cálculo dos Tributos

Tema dos mais discutidos pela doutrina pátria ao trabalhar com os tributos em espécie, concerne à demarcação da Base de Cálculo. No Brasil, um dos pioneiros e mais festejados estudiosos sobre o tema é o Mestre Gaúcho Alfredo Augusto Becker, não deixando de lado os não igualmente primorosos trabalhos dos Professores Geraldo Ataliba, Roque Antônio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, dentre outros. Assim, apropriando-se das lições de GERALDO ATALIBA pode-se definir a base de cálculo ou base imponible como “uma perspectiva dimensional do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critérios para a determinação, em cada obrigação tributária concreta do *quantum debetur*.”²⁶

Das lições acostadas, ponto de extrema relevância concerne ao fato de que a base de cálculo, acompanhado da hipótese de incidência, definirá a natureza do tributo (imposto, taxa, contribuição de melhoria etc.), ou seja, a base de cálculo irá confirmar, afirmar ou infirmar a hipótese de incidência. Além dessa característica, a base de cálculo, acompanhada da alíquota determinará o *quantum* do tributo o sujeito passivo da relação jurídica será devedor do sujeito passivo. Possui assim, como função, medir as proporções reais dos fatos. Explique-se: o

²⁵ Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª Ed – São Paulo: Malheiros, 2012, p.108.

legislador originário reporta-se a eventos ou bens, para conferir competência legislativa aos entes da federação brasileira. Para utilizar-se dessa competência outorgada ao legislador o procedimento de fixação das fórmulas numéricas de estipulação do conteúdo econômico da obrigação a ser cumprida pelo contribuinte. Com efeito, cria esse legislador os conceitos de valor presumido, valor de pauta, valor venal, etc.

Base de Cálculo do IPTU: Definição de Valor Venal e Apuração da “Base Calculada”

Elegeu o legislador, como base de cálculo do IPTU, o Valor Venal do Imóvel. Antes de construir uma definição, jurídica, de Valor Venal, faz-se necessário tecer algumas considerações acerca do signo “valor” e respectivamente sobre o signo “venal”. Inicialmente, indispensável é socorrer-se com um dicionário da língua portuguesa, uma vez que, conforme fixado nas considerações propedêuticas, a realidade, enquanto dado inteligível, é construída só e somente só pela linguagem, e essa, possui como características a autorreferência e autoconstrução. Dessa maneira, segundo AURÉLIO BUARQUE DE HOLANDA FERREIRA valor é definido como:

1. Qualidade de quem tem força; audácia, coragem, valentia. (...) 4. Importância de determinada coisa, estabelecida ou arbitrada. 5. **O equivalente em dinheiro ou bens de alguma coisa; preço; poder de compra.**²⁷ (grifamos)

De plano, constata-se que o signo valor, como a totalidade dos demais signos, padece do vício da ambiguidade, ou seja, comporta mais de uma significação. Dessa feita, cabe ao cientista explicitar o sentido que emprega ao termo. Nesse momento, utiliza-se Valor como o equivalente a dinheiro ou bens de alguma coisa, preço, poder de compra.

²⁷ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa* – 3.ed. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999, p. 2044.

Partindo agora para o termo Venal, o mesmo professor o define em seu dicionário da língua portuguesa como:

[do lat. Venale]1.Que pode ser vendido. 2.Exposto a venda. 3. Referente à venda.²⁸

Ante tais constatações, pode-se definir Valor Venal como aquele obtido pelo imóvel, caso fosse posto à venda, em condições mercadológicas normais. Além disso, o preço fixado será aquele fixado para venda à vista. Tem-se, assim, que o imposto é calculado de conformidade com o valor venal do imóvel, não se considerando o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade (art. 33 e parágrafo único do CTN).

A apuração do valor venal pode ser realizada pelas entidades tributantes de duas formas: (i) promover avaliações individuais, inteiramente a cargo dos agentes tributadores; (ii) empregar o sistema de avaliação em massa, isto é, proceder abalancamentos consubstanciados em regras e métodos predeterminados, mediante o emprego agentes especializados e anteriormente distribuídos nas várias fases do processo. O segundo procedimento deve culminar com a edição uma Planta ou Mapa Genérico de Valores, que constitui parâmetro para efeito de consideração do valor venal, por representar os reais elementos do mercado imobiliário.

Dentre as formas de apuração do Valor Venal dos imóveis, conforme adrede afirmado, poderão as Administrações Municipais promover avaliações individuais dos imóveis ou

²⁸ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa* – 3.ed. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999, p. 2083.

confeccionar os conhecidos Mapas Genéricos de Valores²⁹. Tais documentos, veiculados por atos administrativos³⁰, estabelecem critérios técnicos para a determinação do valor do imóvel, com base nos quais se estabelece um valor para o metro quadrado e se determina o valor do imóvel tendo-se em vista sua área e sua classificação no Mapa.

A construção e aplicação de tais mapas é tema de grande controvérsia, tanto na doutrina quanto na jurisprudência pátria. Por tal razão, alguns questionamentos devem ser elaborados e prontamente respondidos: (i) A construção de Mapas Genéricos de Valores e sua respectiva utilização como critério determinador do Valor Venal, veiculado exclusivamente por ato administrativo fere o princípio da legalidade? ; (ii) Qual o alcance do princípio da legalidade tributária na determinação da base de cálculo (ou base calculada) do IPTU? ; (iii) Os Mapas Genéricos de Valores necessitam de aprovação do poder legislativo para a produção de efeitos?

O artigo 5º, inciso I da Constituição Federal prescreve que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei.” Tal mandamento é conhecido como legalidade em sentido lato ou legalidade geral. Na mesma linha, o artigo 150, inciso I informa que é vedado a União, Estados e Municípios “exigir tributos sem que lei o estabeleça”. Da leitura dos dispositivos legais mencionados, é de clareza solar que o constituinte originário assentou que tal princípio é um dos pilares do denominado estado democrático de direito. Nessa esteira, JOSÉ AFONSO DA SILVA, quando discorre acerca do princípio da legalidade “geral” e do princípio da “legalidade tributária” afirma o seguinte:

²⁹ Os Mapas Genéricos de Valores podem ser definidos como o conjunto de plantas, tabelas, listas e índices determinantes dos valores médios de metro quadrado de terreno e de construção, originários ou corrigidos, acompanhados de regras e métodos, genéricos ou específicos necessários à apuração do valor venal.

³⁰ No dizer de **Hely Lopes Meyrelles**, "o ato administrativo é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos seus administrados ou a si própria." Já para **Celso Antônio Bandeira de Mello**, o Ato administrativo é a "declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes - como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, sujeitas a controle de legitimidade por órgão judicial."

“O princípio da legalidade é nota do Estado de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, como vimos, porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais”. (...) “O fenômeno tributário, como atividade estatal, obedece ao princípio da legalidade, mas não à simples legalidade genérica que rege todos os atos e atividades administrativas. Subordina-se a uma legalidade específica, que, em verdade, se traduz no princípio da reserva de lei. Esta legalidade específica constitui garantia constitucional do contribuinte, em forma de limitação ao poder de tributar.”³¹

Das lições trazidas, resta patente que na esfera do direito tributário, o princípio da legalidade reveste-se de uma maior especificidade, traduz-se numa verdadeira garantia do contribuinte em somente ter o seu patrimônio ferido por tributo instituído através de lei. Com efeito, resta incontroverso que legislador, por meio do Código Tributário Nacional, em seus artigos 32 à 34 regulamentou a cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano. Dessa maneira, exerceu determinação insculpida no artigo 146, inciso III³² da Carta de Direitos. Além disso, cabe aos municípios, por meio de lei ordinária, instituir a cobrança do tributo nos moldes previsto no artigo 156 da CF/88 bem como, dos mandamentos contidos na Lei nº5.172/66. Preenchidos tais requisitos, poderá o ente federado no exercício de sua competência instituir a cobrança do tributo.

³¹ SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 28.ed. – São Paulo: Malheiros, 2007, p. 420- 428- 429.

³²Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Ocorre que, conforme já anteriormente informado, na apuração do Valor Venal dos imóveis, utilizam-se os municípios dos Mapas Genéricos de Valores, documentos estes confeccionados e introduzidos no sistema jurídico por meio de ato administrativo da autoridade fazendária, vinculado ao poder Executivo. Nesse caminho, defende-se que ao fixar o valor do metro quadrado dos imóveis, estará a administração tributária fixando a base de cálculo do tributo. Dessa forma, o poder Executivo não estaria apenas interpretando a norma, pelo contrário, por meio do Mapa Valores, retifica e modifica a própria lei, estabelecendo presunções de valor. Com efeito, face ao princípio da legalidade, somente por meio de lei poderá o ente federado exigir ou aumentar tributo. Nesse mesmo sentido FLORENCE HARET afirma que:

“A Planta fiscal do IPTU é norma presuntiva, que estatui valor, que poderia vir a ser, mas não é. Determina um quantum – fato conhecido – para substituir o preço real de venda – fato desconhecido – na posição sintática de base de cálculo na regra-matriz de incidência do IPTU. Tem em vista o preço provável, e não havendo outra forma de determinação, apura o valor com base nessa probabilidade. Assim, nesse caso, tomamos verdadeiramente a presunção como técnica para apurar o tributo, ressaltando pois a praticabilidade, em termos arrecadatórios, de seu uso. A função prática da norma presuntiva no âmbito do IPTU de todo útil para a autoridade municipal, não significa que ela pode fazer acriteriosamente, sem delimitações de direito. Claro está que a base de cálculo estipulada em pauta não pode ultrapassar o valor real de venda do imóvel, superestimando o bem. Assim, comprovado pelo contribuinte excesso de exação, cabe ao fisco restituir ao contribuinte a diferença entre o valor fixado a maior em pauta e o preço efetivo do imóvel. A base de cálculo pautada com base no preço efetivo do imóvel. A base de cálculo pautada com base nas pesquisas da ABNT e do IBAPE deverá ser sempre igual ou inferior àquela que realmente acontece, nunca o contrário. O excedente é tributação fictícia, e não presumida, pois parte daquilo que não é para arrecadar. Esse valor pago a maior é, pois, ficção, e logo é tributo inconstitucional e indevido.”³³

³³ HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. Noeses: 2010, p. 837/838

Deve se destacar, ainda, que os mandamentos insculpidos no artigo 33 do Código Tributário Nacional não são suficientes à aplicação da lei ao caso concreto. Desse modo, faz-se necessária a confecção dos Mapas de Valores (ou apuração individualizada) para que se possa definir a base de cálculo *in concreto*.³⁴ No entanto, tal mapa necessita ser aprovado, por meio de lei, uma vez que é um dos elementos da base de cálculo do tributo. Nesses termos, reitera-se a necessidade de aprovação pela casa legislativa do Mapa Genérico de Valores. Além disso, somente por meio da aprovação pelo poder legislativo estará minimamente comprovado que o labor efetivado pelos prepostos do poder executivo atendem aos critérios técnicos necessários ao atingimento do “verdadeiro” valor venal dos imóveis, valor este um dos componentes do critério quantitativo da norma jurídica em sentido estrito³⁵.

Por derradeiro, no que tange à atualização do valor venal dos imóveis pelos índices oficiais de correção monetária, não constitui tal majoração atualização do valor venal, com modificação de critérios técnicos e até mesmo jurídicos. Portanto, podem ser promovidas através do veículo introdutor do Ato Administrativo de competência Poder Executivo.³⁶

4.3 Alíquota

Conjugada com a base de cálculo, a alíquota definirá o *quantum* deverá ser levado pelo contribuinte aos cofres públicos. Todavia, o texto maior não definiu o percentual que deve ser

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de direito constitucional tributário – 28.ed. – São Paulo : Malheiros, 2012.

³⁵ Nesse sentido, preciosas são as lições do Professor Italiano Ricardo Guastini quando informa: “Em primeiro lugar, o Governo deve, em princípio, agir dentro dos limites fixados pela lei. Trata-se do princípio de legalidade na administração: o *rule of Law*. (...) Em segundo lugar, os atos normativos típicos o Poder Executivo, ou seja, os regulamentos, estão subordinados à lei na hierarquia das fontes do direito. Isso significa que a conformidade à lei é condição necessária de validade dos regulamentos. Guastini, Ricardo, Das fontes as normas. Trad. Edson Bini – Apresentação: Heleno Taveira Tôres – São Paulo : Quartier Latin, 2005. P. 261.

³⁶Vale ressaltar inclusive, que tal Ato Administrativo não ofende o principio da Legalidade. Nesse sentido, farta a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema: STF, RE 93.661 -1 SP, Pleno, DJU de 27/11/1981, p. 12.015.

aplicado à base de cálculo para a apuração do imposto. No entanto, face esse silêncio legislativo, não poderão os municípios utilizarem alíquotas exorbitantes, representando um verdadeiro confisco da propriedade predial e territorial urbana. Promovendo-se uma análise sistêmica do ordenamento pátrio pode-se interpretar que a fixação da alíquota deve observar os princípios da progressividade (nas hipóteses do artigo 182 § 4º da CF/88), Capacidade Contributiva e, conforme já afirmado, não-confisco.

4.3.1 Alíquota e Progressividade

Tema dos mais interessantes acerca do Imposto Predial e Territorial Urbano diz respeito à aplicação das alíquotas e a possibilidade de progressão, seja em função do Artigo 182, §4º, inciso III da CF (extrafiscal), seja em função das alterações promovidas pela Emenda constitucional 29/2000 (fiscal). Tal tópico é alvo de incansável debate, tanto na doutrina quanto na jurisprudência brasileira. Nessa linha, a professora ELISABETH NAZAR CARRAZA afirma que “*Sempre que compatível com a natureza do imposto exigido, poderá haver progressividade de natureza fiscal e extrafiscal.*”³⁷ Conjugada com a base de cálculo, a alíquota definirá o *quantum* deverá ser levado pelo contribuinte aos cofres públicos. De mais a mais, o texto maior não definiu o percentual que deve ser aplicado à base de cálculo para a apuração do imposto. No entanto, face o silêncio legislativo, não poderão os municípios adotar alíquotas exorbitantes, representando um verdadeiro confisco da propriedade predial e territorial urbana.

Nessa toada, conforme já exposto, toda e qualquer análise do sistema jurídico pátrio, especialmente o tributário, deve, necessariamente, tomar como ponto de partida os enunciados inscritos na Constituição Federal. E ao tratar-se da progressão de alíquotas não se mostra diferente. Com efeito, o artigo 182, § 4º³⁸, inciso III permite que o imóvel que descumprir sua

³⁷ *Progressividade e IPTU*, Curitiba: Juruá. 1ª edição, 2ª tiragem, p. 92.

³⁸ Art. 182...§4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante Lei específica para a 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, sucessivamente, de:

I – parcelamento ou edificação compulsória

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

função social poderá ter a alíquota majorada no tempo. Tal majoração, somente nestas hipóteses, deve-se a natureza jurídica que se reveste o IPTU, ou seja, trata-se de um imposto eminentemente Real. Parte respeitável da doutrina corroborava com tal assertiva.

Para tanto, adotou-se para fins de análise crítico descritiva a clássica divisão dos impostos em Reais e Pessoais. Em rápidas linhas, pode-se conceituar os impostos em reais como sendo aqueles que tomam em consideração manifestações objetivas e concretas do patrimônio, isoladamente considerados, sem analisar a situação econômica do titular do bem. Diversamente, impostos pessoais são aqueles cuja imposição lastreia-se nas condições personalísticas do contribuinte, tomando em conta a sua capacidade contributiva, globalmente considerada. De mais a mais, vale informar, tal classificação não é uma “invenção doutrinária”, pelo contrário. Tal sistematização pode ser construída interpretando-se o texto constitucional, especificamente o artigo 145, § 1º, onde prescreve sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal. Dessa forma, evidencia-se a adoção pelo constituinte originário da sistematização acima mencionada.

Outro ponto indispensável à compreensão do raciocínio desenvolvido concerne à delimitação do instituto da Função Social da Propriedade, tantas vezes mencionados pelo legislador constituinte. Não se possui aqui a pretensão de esgotá-lo, pelo contrário, pretende-se apenas chamar atenção sobre a importância da discussão, visto que, sob tal manto, diversos preceitos constitucionais são desrespeitados.

Mais uma vez, deve-se partir do texto da Carta Magna para podermos responder de forma séria o problema levantado. Assim, vale ressaltar, encontra-se em diversos enunciados prescritivos referência à função social da propriedade. Não obstante, neste momento, 3 (três) desses enunciados mostram-se indispensáveis. O primeiro é o inscrito no artigo 5º, XXIII. O segundo artigo 156, inciso I, §1º. Por fim, temos 182, § 1º, 2º, 4º.

Apenas como ilustração, traz-se breve passagem de artigo escrito por BETINA TREIGER GRUPENMACHER, apresentado no 10ª Congresso Nacional de Estudos

Tributários – Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais, organizado pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET:

“É certo que todo imóvel, urbano ou rural, deve atender à sua função social, cuja verificação se faz a partir do confronto entre a potencialidade produtiva do imóvel e a compatibilidade com a respectiva utilização. O que queremos afirmar é que, a partir do binômio potencialidade/produktividade, é possível aferir se a utilização de um dado imóvel é compatível ou não com seu potencial social.”

“Conforme determina a regra do artigo 182, § 2º, da Constituição Federal, cabe ao plano diretor, nos municípios com mais de 20.000 habitantes, estabelecer com precisão em que medida um imóvel urbano cumpre ou não sua função social.”³⁹

Ponderando tais pertinentes considerações, verifica-se que o legislador constitucional delimitou os contornos do instituto da função social da propriedade. No entanto, ante a heterogeneidade dos entes municipais, cabe a eles, caso a caso, por meio de lei, estabelecer os critérios necessários a definição de cumprimento da função social da propriedade. Vale destacar, que, sempre deverão os agentes municipais, na atividade de enunciação, observar o binômio adrede mencionado, ou ferirão de morte as previsões interpretadas do texto maior.

Por todo o exposto, resta patente que, somente nas hipóteses constitucionalmente previstas, poderia o legislador ordinário municipal instituir alíquotas progressivas ao Imposto Predial e Territorial Urbano. Nesse sentido, temos as lições de AIRE F. BARRETO ao asseverar que *“tem-se que a interpretação sistemática do texto constitucional impõe a conclusão de que a progressão de alíquotas só tem respaldo constitucional se e quando a propriedade não cumprir sua função social. Nenhuma outra exegese é possível a não ser que se dê por inexistente, vazia e inócua a cláusula final, pétrea, do § 1º do art. 156, em sua redação originária, e de outros postulados constitucionais.”*⁴⁰

³⁹*IPTU, ITBI e Capacidade Contributiva: Diversidade de Bases de Cálculo e Critérios Para a Progressividade.* São Paulo: Noeses. 2013, p. 1113.

⁴⁰BARRETO, Aires F. Curso de Direito Tributário Municipal – 2.ed. – São Paulo ; Saraiva, 2012, p. 276

Em súmula, à luz da Constituição Original, somente poderia haver progressividade do IPTU com a exacerbação da alíquota no tempo, e, para fazê-lo é de mister estar diante de propriedade urbana: (i) não edificadas; (ii) que não cumpram sua função social; (iii) que estejam situadas em áreas definidas pelo plano diretor; (iv) cujo proprietário, apesar de compulsoriamente instado a parcelar ou edificar, não o faça no prazo assinalado por lei.

Com a inserção da Emenda Constitucional nº 29/2002 ao nosso ordenamento jurídico nacional, ocorreu alteração substancial na interpretação acerca da possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas em face IPTU. Dessa forma, foi outorgada competência aos entes federados municipais a instituir alíquotas progressivas em função do valor do imóvel, hipótese essa, vedada pela redação original do artigo 156 da CF/88. Tem-se como indispensável, assim, a leitura da atual redação do adrede mencionado enunciado prescritivo:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

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

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

De pronto, interpreta-se que a partir da nova redação constitucional, é permitido aos Municípios instituir alíquotas em função do valor do imóvel. Tal modificação redacional introduzida pela Emenda 29/2002 despertou acirrados debates doutrinários e jurisprudenciais. De um lado comungando que a novel redação é inconstitucional por afrontar cláusulas pétreas. Do outro, argumentando pela constitucionalidade, uma vez que, foi atendido o princípio da capacidade contributiva, determinação expressa inscrita no texto maior. Ante a magnitude dos argumentos arrolados por ambas as correntes doutrinárias, entende-se

relevante cotejar cada um dos argumentos para, após tal labor, se fixar um entendimento sobre o tema.

O Supremo Tribunal Federal, em decisão do seu colegiado, entendeu que a progressividade do IPTU, inserida pela Emenda 29/2002, não ofende cláusula pétrea e muito menos qualquer princípio inserido no sistema tributário constitucional. Pelo contrário, consignou que essa nova forma de aplicação da alíquota permite que seja atingido de forma plena o princípio da capacidade econômica do contribuinte. Nessa mesma linha, o Professor Roque Antonio Carrazza defende que “o IPTU deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva, nos termos do já estudado art. 145, § 1º, primeira parte, da CF. E, para isso, deve ser progressivo. Esta é uma progressividade fiscal, de existência obrigatória.”⁴¹

VALÉRIA FURLAN também coaduna com esse posicionamento:

“A Alíquota do IPTU – convém ressaltar – é gradativa, de modo a satisfazer o princípio da capacidade contributiva. Diz-se progressivo sob o aspecto de que a alíquota aumenta à proporção que aumenta a dimensão da base imponible. Trata-se então, de progressividade fiscal, pois visa ao abastecimento imediato dos cofres públicos.”

E continua:

“Por igual razão, não vemos inconstitucionalidade alguma na lei municipal que eleja como critério da progressividade de alíquotas do IPTU o aumento do valor venal do imóvel. Ao Contrário, estar-se-ia atendendo ao princípio constitucional da capacidade contributiva e, de conseguinte, ao da isonomia.”⁴²

Pelas lições trazidas, verifica-se que esses autores se alinham com a tese segundo a qual à permissão de que o IPTU seja progressivo em função do valor do imóvel não fere nenhuma cláusula pétrea, pelo contrário, uma vez aplicada a progressão de alíquotas, se atenderia aos princípios da Capacidade Contributiva e da Isonomia tributária.

⁴¹ *Curso de Direito Constitucional Tributário* – São Paulo : Malheiros, 2012, p. 125.

⁴² FURLAN, Valéria, *IPTU* – São Paulo : Malheiros, 2004, p. 131, 132 e 134.

Tecidas tais considerações, não se pode deixar de lado questão interessante, que, inclusive, já foi sumulada pelo Supremo Tribunal Federal. Prescreve a Suprema Corte não ser possível a progressividade de alíquotas do IPTU com base no número de imóveis do contribuinte. A sistemática teria o mesmo fundamento filosófico da progressividade baseada no valor do imóvel, qual seja tributação mais gravosa para quem presumivelmente tem maior capacidade contributiva. Entretanto, em face da falta de autorização constitucional, a impossibilidade se impõe.

Nessa linha, a Súmula 589 do STF:

Súmula 589: “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do Imposto Predial e Territorial Urbano em função do numero de imóveis do contribuinte.”

Face os argumentos trazidos, verifica-se que o entendimento solidificado no âmbito do STF é no sentido da constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas em função do valor venal dos imóveis. Dessa feita, a única limitação a sua aplicação é a interpretada da leitura da Súmula 589, que veda a incidência de progressão em função do número de imóveis do contribuinte.

Em posição oposta, comungando pela inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 29/2002, tem-se doutrinadores de peso, a exemplo de Aires F. Barreto e Ives Granda Martins. Para esses autores, a progressividade do IPTU só pode verificar-se no tempo e, mesmo assim, observadas as condições prescritas no artigo 182 e parágrafos da Constituição de 1988. Ademais, a alteração promovida feriria cláusula pétrea, que, em rápidas linhas, são postulados e princípios constitucionais que, por representarem pilares da estrutura federativa e a espinha dorsal do sob principio da segurança jurídica dos cidadãos, jamais podem ser alteradas pelo poder constituinte derivado. De mais a mais, defendem que pela classificação adotada pela CF, distinguindo os impostos em reais e pessoais, não se poderia ter a incidência do princípio da capacidade contributiva sobre os impostos reais. Veja o que afirma o professor AIRES F. BARRETO sobre o tema:

“Ora, no caso da progressividade, é inquestionável que a Emenda Constitucional n. 29 não apenas tende a abolir como, de fato, aniquila, suprime, destrói, anula a

restrição posta pelo princípio de que progressivos só podem ser os impostos pessoais.

A Constituição veda a progressividade de impostos de caráter real, como o IPTU. Trata-se de área constitucionalmente intocável, por integrar conjunto de direitos atribuídos ao contribuinte pela Constituição. É que compõem esse rol todos os princípios constitucionais, inclusive e especialmente aqueles ligados à matéria tributária.⁴³

Frente os argumentos colacionados por ambas as partes, defende-se que a melhor interpretação do tema é aquela que entende como constitucional a alteração realizada pela Emenda Constitucional nº 29/2002. Dessa forma, nada mais justo que aqueles que sejam proprietários, possuidores ou titulares do domínio útil, que detenham imóveis de maior valor venal, sejam gravados com maior alíquota em relação aos que possuem imóveis de menor valor e conseqüente menor capacidade contributiva.

5. Constituição da Obrigação/Crédito Tributário: Lançamento do IPTU

De acordo com o referencial filosófico adotado neste artigo, somente por meio da linguagem os sujeitos cognoscentes constroem a realidade. Dentro dessa realidade, tem-se o direito como verdadeiro objeto cultural. De mais a mais, deve-se tomar em conta a separação entre os planos dos sistemas sociais e do sistema jurídico, sistemas esses, *a priori*, incomunicáveis.

Para que a linguagem social ingresse no sistema jurídico, faz-se necessária a obediência às “regras do jogo jurídico”. Com efeito, para que um evento ocorrido no mundo dos fenômenos ingresse na “realidade” jurídica, é indispensável à produção de linguagem por um sujeito competente para tanto. Tal procedimento de produção linguística, o construtivismo lógico-semântico denomina incidência. PAULO DE BARROS CARVALHO trabalha a incidência como um relato, em linguagem competente (jurídica), dos eventos ocorridos no

⁴³ BARRETO, Aires Fernandino, *Curso de Direito Tributário Municipal*, 2. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 267

mundo social. Tal posicionamento transparece quando o autor afirma que “*ali onde houver direito, haverá sempre normas jurídicas e onde houver normas jurídicas haverá certamente linguagem que lhe sirva de veículo de expressão. Para que haja o fato jurídico e a relação entre sujeitos de direito, necessário se faz também a existência de uma linguagem: linguagem que relate o evento ocorrido no mundo da experiência e linguagem que relate o vínculo jurídico que se instaura entre duas pessoas.*”⁴⁴

No mesmo sentido, FABIANA DEL PADRE TOMÉ afirma que:

Quando pensamos no fenômeno da percussão jurídico-tributária, vem-nos à mente a figura de um fato que, subsumindo-se à hipótese normativa tributária, implica o surgimento de um vínculo obrigacional. É a fenomenologia da incidência. Referida operação, todavia, não se realiza sozinha: é preciso que um ser humano promova a subsunção e a implicação que o preceito da norma geral e abstrata determina. Na qualidade de operações lógicas, subsunção e implicação exigem presença humana. Daí a visão antropocêntrica, requerendo o homem como elemento intercalar, construindo, a partir de normas gerais e abstratas, outras normas, gerais ou individuais, abstratas e concretas.⁴⁵

Tais considerações introdutórias são de indiscutível relevância ao tratar-se do Lançamento Fiscal. Somente por meio desse expediente poderão as autoridades administrativas constituir e por consequência exigir o crédito tributário. Dessa arte, prescreve o Código Tributário Nacional em seu artigo 142 que:

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência* – 9ª Ed. Ver. – São Paulo : Saraiva, 2012, p. 10

⁴⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre, *A prova no direito tributário* – 3ª Ed. – São Paulo : Noeses, 2011, introdução.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Da análise do anteriormente citado enunciado prescritivo tem-se que o legislador enxergou que somente com o ato do lançamento tem-se a existência (jurídica) da obrigação e consequentemente do crédito tributário. Antes da realização de tal ato, se pode até vislumbrar fatos econômicos, contábeis ou até mesmo sociais, entretanto jamais fatos jurídicos ensejadores do nascimento da relação jurídica. Somente com a produção de linguagem competente (leia-se, jurídica) tem-se o fato jurídico tributário, nascendo para os Municípios o direito de satisfação da prestação tributária e para o sujeito passivo o dever de satisfazê-la.

Ademais, deve-se ter em conta que o ato administrativo a ser praticado pelos entes federados competentes enquadra-se no tipo legal prescrito no artigo 149⁴⁶ do CTN, ou seja, o

⁴⁶ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

denominado lançamento direto ou de ofício. Nessa espécie, a participação do sujeito passivo na atividade privativa da autoridade fiscal é nula ou quase nula⁴⁷. Com efeito, a administração utilizará dos dados que dispõe a respeito do sujeito passivo, identificando-o, declarando a ocorrência do “fato gerador” da obrigação tributária correspondente, determinando a matéria tributável calculando o montante do tributo devido. Ou seja, todos os atos integrantes do que o CTN denomina de “procedimento de lançamento” são realizados na esfera da administração.

Ato contínuo a realização do ato de lançamento, deve a administração promover a devida Notificação do contribuinte. Tal exigência decorre de expressa determinação inscrita no artigo 37 da Constituição Federal, dispositivo esse que, entre outras coisas, prescreve que a administração pública e por consequência seus atos deverão observar o princípio da publicidade. De mais a mais, a devida notificação da realização do lançamento busca referendar do princípio constitucional do contraditório e em última análise a ampla defesa.

Em sintonia com o quanto afirmado, AIRES F. BARRETO ao discorrer acerca da necessidade de notificação do lançamento no caso específico do IPTU afirma que:

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

⁴⁷ Em determinadas situações, prevê a legislação municipal que estará o contribuinte obrigado a proceder a inscrição do imóvel. Em alguns casos, até mesmo plantas são exigidas. Tal exigência visa municiar o fisco, fornecendo-lhe informações como: nome, endereço, domicílio tributário eleito, área do terreno, dados do título de propriedade ou valor do imóvel, etc.

“Para que o lançamento possa ter eficácia é preciso que seja cumprida etapa indispensável: a da notificação. O lançamento só tem existência, no plano jurídico, a partir de sua notificação ao sujeito passivo. Vale dizer, somente pode produzir os efeitos jurídicos a que destinado após devidamente notificado ao sujeito passivo. A notificação do lançamento, em regra - e, de modo especial, no IPTU --, tem o objetivo (função) de levar ao conhecimento do contribuinte o lançamento que lhe permite, proporcionando-lhe o direito de contestação e definindo o *dies a quo* do prazo de vencimento da prestação tributária.”⁴⁸

Merece destaque ainda, que a notificação, seja feita pessoalmente ao sujeito passivo, seja realizada através dos seus prepostos ou familiares, no seu domicílio, seja realizada por via postal registrada, será igualmente válida, desde que, por ela, possa o contribuinte obter conhecimento acerca dos termos do crédito tributário formalizado pelo ato de lançamento. O teor do artigo 160⁴⁹ da Lei nº 5.172/66 bem evidencia a relevância da notificação do lançamento. Dele interpreta-se que, ainda, que o lançamento devidamente notificado é condição da exigibilidade do crédito tributário.

6. CONCLUSÃO

Após longa trilha, longe de se esgotar o objeto de estudo, foram percorridos os principais temas necessários à análise satisfatória do Imposto Predial e Territorial Urbano. Tal tributo, conforme já dito, é a principal fonte de recursos da grande parte dos municípios brasileiros. Entretanto, em sua grande parte também, os mecanismos de administrativos de

⁴⁸ BARRETO, Aires Fernandino, *Curso de Direito Tributário Municipal*, 2. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 267

⁴⁹ Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento. Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.

arrecadação e quantificação desse tributo são precários. Situação essa decorre não só da falta de estrutura física (equipamentos e pessoal) e sim do desconhecimento da legislação aplicável, principalmente os enunciados prescritivos inseridos no texto constitucional.

Visando atenuar tal deficiência, pode o presente artigo científico se constituir em um ferramental eficiente para que aqueles que laboram com o tema possam socorrer-se, seja pela contemporaneidade da jurisprudência colacionada, seja pelo sólido rol doutrinário escolhido. Logo de plano, realizamos as delimitações propedêuticas indispensáveis, definindo assim nossa linha filosófica-jurídica de trabalho.

Após tal labor, partiu-se para a análise do tributo, com o auxílio do ferramental da Regra-Matriz de Incidência (tomada aqui como esquema lógico-semântico, método de verificação do objeto). Foi decomposta a hipótese de incidência, verificando a materialidade (amplitude semântica do signo propriedade, suas derivações e definição do bem imóvel) o aspecto temporal e territorial e, também, conseqüente da RMI, dissecando a base de cálculo e a alíquota, além dos sujeitos ativo e passivo. Por fim, foram tecidas algumas considerações acerca do lançamento do imposto, não com o objetivo de trazer novel entendimento acerca do tema, porém, com o objetivo de demonstrar a indispensabilidade da produção de linguagem competente com o fim de constituir a obrigação/crédito tributário.

7. BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo, *Hipótese Jurídica de Incidência*, 6.ed. – São Paulo: Malheiros, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11º Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010.

BARBOSA, Evandro Paes. *Progressividade do IPTU*, 2006, 146p. Tese de Mestrado – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

BARRETO, Aires Fernandino, *Curso de Direito Tributário Municipal*, 2. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 5ª edição – São Paulo : Noeses, 2010.

BOAVENTURA, Edivaldo M., *Metodologia de pesquisa: monografia, dissertação, tese* – São Paulo: Atlas, 2004.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar, *Progressividade e IPTU* – São Paulo: Juruá, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário* – 28.ed. – São Paulo : Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio, *Reflexões sobre a obrigação tributária* – São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de, *Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico* – 2.ed. - São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência* – 9ª Ed. Ver. – São Paulo : Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 23. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 4º Ed. – São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *As regras-matrizes de incidência do ITR e do IPTU: análise dos principais critérios distintivos*. In: *Direito Tributário em Questão - Revista da Fesdt*, v. 06, p. 209-222, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila do curso de teoria geral do direito*. São Paulo: IBET/SP, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário, volume II*. São Paulo: Noeses, 2013.

Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais – São Paulo: Noeses, 2013.

DINIZ, Maria Helena, *Curso de Direito Civil Brasileiro*, 27ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FERNANDES, Cintia Estefania. *IPTU – Texto e Contexto*. São Paulo: Quartier Latin, 2005

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa* – 3.ed. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999.

FILHO, José dos Santos Carvalho, *Manual de Direito Administrativo*, 16ª Ed - Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2006.

FURLAN, Valéria, *Imposto Predial e Territorial Urbano* – 2.ed. – São Paulo : Malheiros, 2004

- FLUSSER, Vilém. *Lingua e realidade*. São Paulo: Annablume, 2004.
- GAGLIANO, Pablo Stolze, *Novo curso de direito civil, volume I: parte geral* – 13.ed. – São Paulo : Saraiva, 2011.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo : Noeses, 2009.
- GONÇALVES, Carlos Roberto, *Direito civil brasileiro, volume I: parte geral* – 9.ed. – São Paulo : Saraiva, 2011 .
- GUASTINI, Ricardo, *Das fontes as normas*. Trad. Edson Bini – Apresentação: Heleno Taveira Tôres – São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. São Paulo - Noeses: 2010.
- LAKATOS, Eva Maria, *Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projetos e relatório, publicações e trabalhos científicos* – 7.ed. – 6 reimpr – São Paulo : Atlas, 2011.
- LOURENÇO, Vladimir Rossi, *Materialidade e Base de Cálculo do IPTU, 2007*, 116p. Tese de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – São Paulo, 2007.
- MACHADO, Hugo de Britto, *Comentários ao código tributário nacional* – São Paulo : Atlas, 2003.
- MACHADO, Hugo de Britto, *Curso de Direito Tributário* – Rio de Janeiro: Malheiros, 2009.
- MARTINS, Ives Granda. *Manual sobre o imposto predial e territorial urbano*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1985. V.1
- MELO, Celso Antonio Bandeira de, *Curso de direito Administrativo*, 30.ed. – São Paulo : Malheiros, 2013.
- MEIRELLES, Hely Lopes, *Direito administrativo brasileiro*. 39.ed. – São Paulo : Malheiros : 2013.
- MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2006.
- PAULSEN, Leandro, José Eduardo Soares de Melo, *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.
- PELUSO, Cezar, *Código Civil comentado: doutrina e jurisprudência*, coordenador Cezar Peluso – 7ª Ed. Ver. E atual. – Barueri, SP: Manole, 2013.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães, *IPTU, Aspectos Jurídicos Relevantes*, - São Paulo: Quartier Latin, 2002

SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 28.ed. – São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, José Afonso da, *Direito urbanístico brasileiro*, - 6ª ed. – Malheiros, 2010.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival, *Causalidade e relação no direito* – 4.ed. – São Paulo : Revista Dos Tribunais, 2000.

VILANOVA, Lourival, *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo* – 4 ed. – São Paulo, Noeses, 2010.