

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD

JONAS FERNANDO GUABIRABA MELO

ANÁLISE DAS PLANTAS GENÉRICAS DE VALORES COMO DELIMITADOR DA
BASE DE CÁLCULO DO IPTU: Praticabilidade administrativa vs. Princípio da
Legalidade Tributária

Maceió/AL

2022

JONAS FERNANDO GUABIRABA MELO

**ANÁLISE DAS PLANTAS GENÉRICAS DE VALORES COMO DELIMITADOR DA
BASE DE CÁLCULO DO IPTU: Praticabilidade administrativa vs. Princípio da
Legalidade Tributária**

Dissertação de Mestrado apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em Direito
Público da Universidade Federal de Alagoas,
como requisito parcial para obtenção de grau de
Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo.

Maceió/AL

2022

Catálogo na Fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

- M528a Melo, Jonas Fernando Guabiraba.
 Análise das plantas genéricas de valores como delimitador da base de cálculo do IPTU : praticabilidade administrativa vs. princípio da legalidade tributária / Jonas Fernando Guabiraba Melo. – 2022.
 130 f. : il.
- Orientador: Gabriel Ivo.
 Dissertação (mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2022.
- Bibliografia: f. 125-130.
1. Plantas genéticas de valores. 2. Imposto predial e territorial urbano. 3. Governo municipal - Autonomia financeira. 4. Presunção tributária. 5. Base de cálculo. 6. Princípio da legalidade tributária. I. Título.
- CDU: 336.226.23

Dedico este trabalho aos meus amados pais e minha amada Rosa.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais Fernando e Neide e meus irmãos Lucas e Gabriel, por todo o amor e suporte desde os primeiros dias de vida até hoje, sempre me apoiando independente das circunstâncias.

À minha namorada Rosa, que sempre me incentivou durante a jornada, por todo amor e ternura demonstrados a cada minuto.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Gabriel Ivo, pelas reuniões atenciosas e o cuidado fraterno a cada contato, fundamentais para a conclusão desta dissertação.

Ao corpo docente da FDA, pelas contribuições ofertadas durante todo o curso e que concorreram para o presente estudo.

À sociedade brasileira, pois ciente de que sem o custeio da educação pública a partir da arrecadação tributária, esta dissertação não seria sequer iniciada.

*“Uma sociedade cresce bem quando homens velhos plantam árvores
das quais nunca aproveitarão as sombras”.*
(Provérbio grego)

RESUMO

A legalidade tributária sempre foi matéria de intenso debate na doutrina tributária nacional, estabelecendo-se como garantia dos contribuintes e verdadeira base fundamental do Sistema Tributário Nacional, conforme a Constituição Federal de 1988. No âmbito tributário, a importância da referida garantia é tamanha a ponto de se defender uma tipicidade fechada ou cerrada. Em tal sentido, além de investigar o conteúdo da legalidade tributária e o seu alcance dentro do sistema de forma ampla, o presente trabalho visa analisar como o referido limite constitucional se coaduna com a tributação imobiliária urbana, por meio do IPTU, mais especificamente com a delimitação da base de cálculo do referido tributo, seja de forma abstrata, seja de forma concreta. Para tanto, realiza-se uma revisão bibliográfica a respeito da fenomenologia tributária como fator essencial à compreensão do tema, investigando-se de que forma a regra-matriz de incidência tributária do IPTU se estrutura, separando-se a fenomenologia do tributo, desde a sua instituição em lei até o lançamento tributário. Além disso, discute-se a utilização de ferramentas adotadas pelas Administrações Tributárias no intuito de tornar mais eficiente a gestão tributária, conhecida por praticabilidade, com enfoque nas chamadas Plantas Genéricas de Valores (PGVs), mecanismos utilizados pelos Fiscos Municipais para mensurar concretamente os valores venais dos imóveis de forma presumida, atualmente essenciais à própria cobrança do IPTU, estudando-as conforme a legalidade tributária, por meio de revisão bibliográfica. A dissertação também busca, ao final, analisar de que forma o exercício da competência de tributar os imóveis urbanos pode servir para a composição das receitas municipais, visando a autonomia fiscal dos municípios e, consequentemente, à prestação de serviços públicos essenciais aos cidadãos.

PALAVRAS-CHAVE: Plantas Genéricas de Valores; IPTU; Autonomia financeira municipal; Presunções tributárias; Praticabilidade; Base de cálculo; Legalidade tributária.

ABSTRACT

Tax legality has always been a matter of intense debate in the national tax doctrine, establishing itself as a guarantee for taxpayers and a true fundamental basis of the Brazilian National Tax System, according to the Federal Constitution of 1988. According to the tax studies scope, the importance of such guarantee is big enough that some people defends a closed or shut typicality. In this sense, in addition to investigating the content of tax legality and its scope within the system in a broad way, the present work aims to analyze how the aforementioned constitutional limit is in line with urban real estate taxation, through the IPTU, more specifically with the delimitation of the calculation basis of the referred tax, either in an abstract way, or in a concrete way. In order to do so, a bibliographic review is carried out on tax phenomenology as an essential factor for understanding the subject, investigating how the IPTU tax incidence matrix-rule is structured, separating the phenomenology of the tax from its institution in law until the tax assessment. In addition, the use of tools adopted by Tax Administrations to make tax management more efficient, known as practicability, is discussed, focusing on the so-called Generic Value Plants (PGVs), mechanisms used by Municipal Tax Authorities to concretely measure the values of the property in a presumptive manner, currently essential to charging the IPTU, studying them according to the tax legality through a bibliographic review. The dissertation also seeks, at the end, to analyze how the exercise of the competence to tax urban real estate can serve for the composition of municipal revenues aiming at the fiscal autonomy of the municipalities and, consequently, the provision of essential public services to the citizens.

KEYWORDS: Generic Value Plants; IPTU; Municipal fiscal authonomy; Presumptive taxation; Praticability; Tax basis; Tax legality.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Esquema Gráfico da norma presuntiva referente à base de cálculo.....	97
----------	--	----

LISTA DE ABREVIATURAS

CEF	Caixa Econômica Federal
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
COSIP	Contribuição de Serviço de Iluminação Pública
EC	Emenda Constitucional
FIPE	Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas
FMI	Fundo Monetário Internacional
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	Imposto sobre a Renda
IRPJ	Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas
ISS	Imposto Sobre Serviços
ISSQN	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITR	Imposto Territorial Rural
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
PPA	Plano Plurianual
PGV's	Plantas Genéricas de Valores
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
2 PRATICABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO IMOBILIÁRIA URBANA E AS RECEITAS MUNICIPAIS	17
2.1 O Direito Tributário e sua razão de ser: os custos dos direitos e os Municípios.....	17
2.2 Federalismo Fiscal e as Municipalidades: O exercício das competências tributárias e a tributação no contexto dos municípios brasileiros	22
2.2.1 Distribuição de rendas entre os entes federados no Federalismo Fiscal.....	23
2.2.2 O problema da autonomia financeira dos municípios e o exercício das competências tributárias.....	26
2.3 O IPTU como Instrumento de Arrecadação de Receitas Municipais: Função Distributiva e Política Urbana.....	29
2.4 Operacionalização da tributação imobiliária e a política urbana.....	32
2.4.1 Valores venais de imóveis e a progressividade do IPTU.....	33
2.4.2 A necessária atualização das PGVs e as distorções do IPTU.....	34
2.5 Fatores que influenciam a baixa arrecadação do IPTU e o papel das PGVs.....	35
3 A LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	40
3.1Histórico legal: Legalidade como decorrência da consolidação do poder democrático	40
3.2 Contornos constitucionais e legais da legalidade tributária.	43
3.3 Legalidade tributária e tipicidade tributária.....	48
3.4 Análise da legalidade tributária e os componentes da regra-matriz de incidência tributária....	53
3.4.1 A composição da norma tributária a partir da regra-matriz de incidência.....	54
3.4.2 Fenomenologia da incidência: O caminho entre o instrumento normativo e a formação da relação jurídica.....	56
3.4.3 O controle da legalidade conforme os componentes da regra-matriz de incidência: norma geral e abstrata e norma individual e concreta.....	58
4 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU).....	60
4.1 Considerações iniciais	60
4.2A hipótese de incidência conforme quatro “aspectos”	60
4.3 Antecedente, consequente e os seus cinco critérios.....	62

4.4 Antecedente normativo da regra-matriz de incidência do IPTU.....	65
4.4.1 Critério material	65
4.4.2 Critério temporal.....	67
4.4.3 Critério espacial.....	69
4.5 Consequente normativo da regra-matriz de incidência do IPTU.....	72
4.5.1 Critério pessoal.....	72
4.5.2 Critério quantitativo.....	74
4.6 Regra-matriz de incidência do IPTU: sistematização	75
4.7 Relação entre critérios da regra-matriz de incidência e a dualidade critério material x base de cálculo.....	76
4.8 Base de cálculo: plano normativo e plano fático.....	79
4.9 Base de cálculo do IPTU: entre a abstrata previsão normativa e o lançamento tributário.....	81
4.9.1 Base de cálculo possível e base de cálculo do IPTU.....	83
4.9.2 Base de cálculo in concreto (base calculada) do IPTU e lançamento tributário.....	85
5 PLANTA GENÉRICA DE VALORES COMO MÉTODO DE MENSURAÇÃO DOS VALORES VENAIIS DOS IMÓVEIS.....	89
5.1 Considerações sobre a construção da realidade no Direito	89
5.2 A sistemática das presunções jurídicas no Direito Tributário	91
5.2.1 Espécies de presunções jurídicas.....	93
5.2.2 As presunções no Direito Tributário e a delimitação da base de cálculo.....	95
5.3 Praticabilidade Tributária.....	98
5.3.1 A praticabilidade tributária e seus limites: os direitos e garantias dos contribuintes.....	100
5.4 As Plantas Genéricas de Valores (PGV).....	102
5.4.1 Definições iniciais.....	101
5.4.2 O comportamento do mercado imobiliário e a coleta de dados para elaboração da Planta Genérica de Valores.....	104
5.4.3 Planta Genérica de Valores: natureza jurídica e espaço na fenomenologia do tributo...	106
5.4.4 PGV e a legalidade tributária.....	108
5.4.5 Uniformidade da tributação de imóveis urbanos e as Plantas Genéricas de Valores.....	112
5.4.6 Súmula nº 160/STJ e Precedentes tradicionais do STF sobre o tema.....	114
5.4.6.1 Variações valorativas dos imóveis no tempo e a correção monetária.....	120
6 CONCLUSÃO.....	122

REFERÊNCIAS	125
--------------------------	------------

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, no cotejo da inserção dos municípios dentro da Federação, dispôs sobre sua autonomia fiscal, delimitando as competências tributárias próprias aos municípios como forma de prover a arrecadação de receitas necessárias ao correto funcionamento da máquina pública municipal.

Ao mesmo tempo, observa-se que os municípios são responsáveis pelo provimento de serviços públicos essenciais que influenciam diretamente a vida dos cidadãos, figurando como aquele entre os entes federativos que possui maior capacidade de conhecer muitos dos problemas enfrentados no cotidiano das pessoas, estabelecendo-se como importante vetor da consolidação da Federação e do próprio contexto democrático.

Observa-se, porém, que a realidade enfrentada pelos municípios do ponto de vista da consolidação das suas autonomias expõe, na verdade, que as municipalidades não têm conseguido prover os recursos financeiros necessários para se estruturarem de forma completamente independente, tendo em vista que em um Estado Fiscal como o nosso, a provisão de direitos aos cidadãos requer a arrecadação das receitas necessárias por meio dos tributos. Simultaneamente, vê-se que o Sistema Tributário Nacional se estrutura atualmente de forma a privilegiar tributos federais, delimitando à União a maior parte dos tributos em detrimento dos demais entes federados, seja em quantidade de figuras tributárias, seja em volume de arrecadação.

Dentro de tal contexto, a tributação das propriedades urbanas, por meio do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), figura como uma das três figuras de impostos que a CF/1988 reservou aos municípios, ao lado do ITBI e do ISSQN, dotando o referido tributo não só de relevante função arrecadatória, mas também de uma função distributiva, reforçada ainda mais após a EC nº 29/2000, que regulou a possibilidade de que os municípios legissem sobre o IPTU de forma a refletir a progressividade fiscal, estipulando alíquotas que variem conforme o valor dos imóveis ou de maneira a induzir o cumprimento da função social das cidades, estabelecida pelo Plano Diretor.

Nesse sentido, o presente trabalho busca discutir a temática da tributação não como um fim em si mesmo, mas como fator necessário à consecução das finalidades públicas. Além disso, toma-se o direito positivo como objeto de estudo, no sentido de analisar de que forma o IPTU se estabelece dentro do sistema jurídico brasileiro, voltando as atenções para a base de cálculo do referido tributo, qual seja o valor venal do imóvel, estudando como as normas jurídicas relativas ao IPTU estão desenhadas, buscando uma compreensão da fenomenologia

do referido tributo como fator necessário ao entendimento do tema, questionando-se de que forma os diferentes critérios que compõem a norma tributária do IPTU se relacionam uns com os outros, tendo em vista a necessária harmonia entre os mesmos.

A base de cálculo do IPTU, ademais, possui vicissitudes que dão contornos próprios ao referido tributo quando o comparamos com outras espécies tributárias, que possuem sistemáticas totalmente diferentes. A partir do momento em que o legislador elege como base de cálculo da regra-matriz de incidência do IPTU o valor venal do imóvel, surge a necessidade de se construir a norma tributária com vistas à correta delimitação de tal montante, entendido como o valor que o proprietário do imóvel urbano auferiria, caso decidisse por vendê-lo no mercado imobiliário.

Ocorre que, em condições normais, os imóveis que compõem uma zona urbana municipal não estão todos à venda em um mesmo exercício. Muito pelo contrário, a majoritária parte dos contribuintes do IPTU possui os mesmos terrenos e prédios urbanos por longos períodos, o que demanda uma construção da norma tributária de modo a delimitar, virtualmente, qual seria o valor de mercado de cada imóvel urbano do município, o que naturalmente expõe um grande desafio operacional às municipalidades, que muitas vezes não possuem meios técnicos suficientes para realizar tal avaliação de forma eficiente.

As Plantas Genéricas de Valores (PGVs), desse modo, surgem como interessante técnica para apurar os valores venais dos imóveis, mediante a coleta de um conjunto de informações e transformação em dados de forma esquematizada, compilando, por exemplo, os valores de referência de cada logradouro da cidade para, daí então, possibilitar a apuração de forma presuntiva do valor venal do imóvel quando do lançamento tributário. No contexto da atividade administrativa municipal, a utilização das referidas técnicas são fundamentais para viabilizar a cobrança do tributo, tendo em vista a inexistência de corpo técnico suficiente para realização de avaliações individualizadas ano a ano.

A técnica, nesse sentido, estabelece-se como reflexo da praticabilidade no âmbito da tributação municipal, na busca pela eficiência da atividade administrativa, conforme observado no capítulo 5.

A pesquisa, desse modo, questiona de que forma as PGVs se inserem no sistema, considerando-se que a legalidade tributária se estabelece como pedra fundamental do Direito Tributário, significando garantia fundamental dos cidadãos que decorre, historicamente, da afirmação da democracia. Tanto a doutrina tributária como a jurisprudência dos tribunais superiores, questionam de que forma a legalidade tributária disciplina a instituição e atualização das referidas Plantas.

O estudo do tema, nesse sentido, perpassa não só fixar as premissas do que seja a legalidade tributária dentro do sistema jurídico, mas também situar as PGVs dentro da fenomenologia da tributação, visando analisar se há conformidade ao texto constitucional na instituição de tal instrumento por meio de atos infralegais ou se, pelo contrário, cabe apenas às leis inserir no sistema tais dados, essenciais à cobrança do tributo.

Partindo de uma metodologia que se serve de pesquisa bibliográfica, a presente dissertação está voltada à compreensão dos institutos necessários à compreensão do tema, seja, por exemplo, a legalidade tributária, seja a natureza das PGVs como instrumentos que repercutem a praticabilidade administrativa (no âmbito tributário).

A pesquisa, porém, não se limitou a uma análise limitadamente jurídica da matéria, tendo-se por necessária a compreensão do fenômeno tributário como umbilicalmente ligada à atividade financeira do estado, bem como a necessidade de que os municípios exerçam sua autonomia fiscal, de modo que os efeitos que a tributação imobiliária possui à composição das receitas públicas municipais no âmbito da Política Fiscal são fatores também abordados pelo presente estudo, tendo em vista a relevância que também possuem para o tema.

O trabalho, desse modo, está disposto da seguinte forma:

Inicialmente, no capítulo 2, o estudo volta as atenções ao diálogo com a atividade financeira dos municípios, destacando a relevância da autonomia fiscal dos municípios como necessária à Federação, expondo a importância do exercício da competência tributária pelas municipalidades em tal busca. O IPTU, como se busca demonstrar, figura como relevante instrumento, tanto de arrecadação de receitas tributárias como de promoção de políticas urbanas, porém ainda é pouco trabalhado pelas gestões municipais, diante das particularidades que cercam a sua cobrança do ponto de vista político, bem como das dificuldades operacionais que surgem a partir da exigência de leis para atualização das PGVs.

Progredindo ao capítulo 3, buscou-se fixar as premissas sobre as quais se funda a legalidade tributária dentro do sistema jurídico brasileiro, abordando-a desde a consolidação histórica da referida garantia fundamental, surgida como decorrência da consolidação da democracia. Além disso, busca-se compreender a natureza jurídica da legalidade tributária dentre as espécies de normas jurídicas, como forma de fixação das premissas necessárias ao prosseguimento do trabalho, bem como qual o alcance de tal garantia na fenomenologia tributária em relação aos diferentes componentes da regra-matriz de incidência tributária.

No capítulo 4 são abordadas as doutrinas que estudam o fenômeno tributário a fim de se buscar as bases fundamentais à composição da norma do IPTU, utilizando-se de contribuições, como a do construtivismo lógico-semântico, para delinear como é formada a

regra-matriz de incidência tributária do IPTU e de que forma os critérios da norma se relacionam entre si, exsurto a necessária harmonia entre os componentes. Além disso, o estudo parte da premissa de que as normas jurídicas são inseridas no sistema por meio da atividade humana, não de forma automática e infalível, de modo que a regra que efetivamente faz surgir a obrigação tributária se estabelece no final de uma cadeia de normas que se relacionam entre si, cabendo delimitar as diferenças entre os planos da base de cálculo abstrata e da base de cálculo concreta do IPTU, até como forma de dar elementos para a compreensão da legalidade tributária.

O capítulo 4, por fim, expõe os fundamentos da praticabilidade tributária, como forma de viabilização e efficientização da atividade tributária, destacando como está se apresenta no contexto nacional, bem como se analisa a construção das realidades dentro do direito, conforme as presunções tributárias, partindo do exemplo das Plantas Genéricas de Valores como conjunto de técnicas que evidenciam a referida praticabilidade no contexto da tributação imobiliária urbana, abordando, a partir daí, de que forma a legalidade tributária se insere em tal debate, indicando-se as posições da doutrina e da jurisprudência sobre a matéria, se posicionando pela possibilidade da instituição e atualização das PGVs por meio de mecanismos infralegais, sem que se tenha uma ofensa à legalidade tributária.

2 PRATICABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO IMOBILIÁRIA URBANA E AS RECEITAS MUNICIPAIS

2.1 O Direito Tributário e sua razão de ser: os custos dos direitos e os Municípios

As discussões acerca do tema da base de cálculo do IPTU e a legalidade tributária dentro do sistema jurídico não merecem apenas uma investigação por parte do intérprete, pautada no tratamento estritamente tributário sobre a matéria. Conforme será abordado posteriormente, a utilização da praticabilidade surge como ferramenta para dar eficiência à atividade administrativa dos Fiscos, permitindo o exercício da atividade arrecadatória de forma produtiva e suprimindo deficiências probatórias.

No contexto da tributação imobiliária urbana, a inserção da praticabilidade se reflete na adoção das plantas genéricas de valores como técnica (ou conjunto de técnicas) para apuração das bases de cálculo *in concreto*, possibilitando, assim, a arrecadação tributária por parte dos municípios a título de IPTU, não obstante os precedentes do STF e do STJ que entendem pela conformação de tal técnica à luz da legalidade tributária de modo sensivelmente restritivo, sujeitando a atualização das PGVs à edição de leis em sentido estrito, o que, naturalmente, reflete no próprio comportamento dos Fiscos municipais, bem como na arrecadação tributária.

O tema, portanto, percorre também a análise dos reflexos que a utilização (ou não) de ferramentas tais quais as PGVs podem significar aos municípios, no que se refere à perspectiva financeira de tais entes públicos, conforme será abordado no presente capítulo.

Estabelecendo-se como um Estado Democrático de Direito cujos valores estão sedimentados constitucionalmente, o modelo estatal vigente no Brasil está fundamentado no exercício da tributação, como basicamente a forma de fazer frente às garantias constitucionais, como também de tornar efetivas a distribuição das riquezas e o bem-estar coletivo.¹

De fato, conforme delineiam Stephen Holmes e Cass Sunstein, todos os direitos estabelecidos em um sistema de direito, não importa quais sejam os seus conteúdos, têm suas garantias inexoravelmente atreladas à necessidade de que o poder estatal possua um orçamento (alimentado por meio da tributação), que assegure a consecução das referidas metas sociais.²

Mesmo os ditos “direitos negativos” ou “direitos de primeira geração”, como a garantia da propriedade privada e a liberdade de locomoção, neste sentido, demandariam a existência de

¹ FERNANDES, Cintia Estefânia. **IPTU: texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 44.

² SUNSTEIN, Cass Robert; HOLMES, Stephen. **O custo dos direitos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Edição do Kindle. p. 39.

um orçamento que consiga assegurá-los, sendo incorreta a visão de que os referidos direitos demandariam, única e exclusiva, a abstenção do poder estatal em ultrapassar determinados limites formatados pelo sistema jurídico de um dado país, a ponto dos autores defenderem a impropriedade da divisão dos tipos de direitos em negativos e positivos, já que todos os direitos possuem custos (de modo que todos seriam em algum ponto “positivos”).^{3 4}

Decorre das contribuições trazidas por Sunstein e Holmes, conforme destaca Flávio Galdino, o fato de que os custos são indispensáveis à própria caracterização dos direitos, tendo em vista que o próprio Estado é indispensável ao reconhecimento e efetivação de tais direitos, que por sua vez apenas podem ser garantidos quando há “fluxo orçamentário” para tanto, não sendo demais afirmar que todos os direitos são, na verdade, positivos.⁵ De fato, “os direitos não nascem em árvores”⁶, de modo que não se sustentam as posições que se fundamentam em uma mera “abstenção” estatal na esfera privada do cidadão, como suficiente para a garantia de direitos. Até mesmo estes direitos possuem custos, inclusive significantes, para o erário público de modo geral.

Torna-se indispensável, neste sentido, identificar o contato inevitável do Direito Tributário com as Finanças Públicas, considerando-se que de um lado os tributos cumprem a relevantíssima função de propiciar recursos para que o Estado cumpra com as funções disciplinadas no ordenamento, de outro o Direito Financeiro trata da gestão e aplicação dos referidos recursos. Não se pode perder de vista, conforme aborda Gabriel Ivo, que a separação entre o Direito Tributário e as Finanças Públicas no campo da Ciência do Direito tem por base mera finalidade didática, considerando-se a estreita relação que os referidos campos guardam entre si dentro do sistema jurídico, que é um só.⁷ Prossegue o autor:

Para uma compreensão da relação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, insta que se evite a cisão peremptória entre o estudo dos dois ramos do Direito. Não se podem confundir as relações jurídicas que o Direito Tributário estabelece com as relações derivadas do Direito Financeiro. São relações distintas com pessoas distintas

³ SUNSTEIN, Cass Robert; HOLMES, Stephen. **O custo dos direitos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Edição do Kindle. p. 39.

⁴ Conforme evoluem os autores, “Todos os direitos custam caro porque todos eles pressupõem que o contribuinte financie um mecanismo eficiente de supervisão, que monitore o exercício dos direitos e o imponha quando necessário.” (SUNSTEIN, Cass Robert; HOLMES, Stephen. **O custo dos direitos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Edição do Kindle. p. 40); e “O financiamento de direitos básicos por meio da renda tributária nos ajuda a ver claramente que os direitos são bens públicos: serviços sociais pagos pelo contribuinte e administrados pelo governo, cujo objetivo é aperfeiçoar o bem-estar coletivo e individual. Todos os direitos são positivos.” (Ibid. p. 44).

⁵ GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 204.

⁶ GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 215-235.

⁷ IVO, Gabriel. Aportes acerca das relações entre o Direito Tributário e o Orçamento Público (Direito Financeiro). In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de. **Texto e Contexto no Direito Tributário**. XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2020. p. 429-481. p. 454.

enlaçadas em polos distintos do liame jurídico. Todavia, entre elas há um vínculo que as relaciona num outro plano, que é o da execução orçamentária. São duas relações jurídicas, decorrentes de normas distintas, mas que se tocam para permitir o cumprimento adequado da lei orçamentária.⁸

O Direito Tributário, portanto, está inserido em um contexto (o sistema jurídico), comunicando-se a todo momento com os demais ramos do direito, ocupando, por sua vez, papel fundamental à própria existência do Estado, não sendo razoável suscitar uma “pureza do Direito Tributário”, afastando-o completamente da atividade financeira estatal, por exemplo, sendo necessário, na verdade, até mesmo compreender as funções que a tributação detém dentro do modelo de Estado vigente⁹.

De fato, partindo-se do pressuposto de que todo e qualquer direito apenas pode ser resguardado a partir da atuação estatal e que a tributação significa, dentro de um Estado Fiscal como o nosso, o meio preponderante para a obtenção das receitas necessárias à efetivação de tal atuação por meio das despesas públicas, o estudo do Direito Tributário de forma totalmente autônoma, desconsiderando o caráter do tributo como meio necessário ao custeio dos direitos, parece ignorar ferramentas relevantes para a compreensão do Direito Tributário, até mesmo no que se refere à justificação de casos tributários. Os próprios objetivos do Estado estão sensivelmente atrelados à sistemática da tributação, que ocupa papel institucional, ou seja, como essencial à própria existência do Estado em si¹⁰, conforme os direitos e garantias delimitados constitucionalmente.

Horacio Corti ilustra a importância do aspecto financeiro de direitos fundamentais dentro das constituições contemporâneas, sendo possível vislumbrar, além dos próprios direitos e da organização do poder, uma terceira “coluna vertebral”, qual seja: o próprio financiamento das outras duas bases fundamentais, de modo que qualquer Constituição deve dispor sobre os

⁸ IVO, Gabriel. Aportes acerca das relações entre o Direito Tributário e o Orçamento Público (Direito Financeiro). In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de. **Texto e Contexto no Direito Tributário**. XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2020. p. 429-481, p. 460.

⁹ “Considerando essa perspectiva, seria equivocado estudar o direito tributário a partir de um papel isolado do próprio Estado e das funções que a tributação assume no delineamento do Estado tal como ele se apresenta. Exatamente para isolar o direito tributário de qualquer contaminação valorativa, na tentativa de construir um direito tributário ‘puro’, Becker utiliza-se da alegoria ‘Estado-Realidade’ e ‘Estado-Ficção’, admitindo, apenas no primeiro nível, em que não há direito ou realidades institucionais criadas, a consideração da função do direito tributário e a existência de razões outras, somadas ao poder de imposição do Estado, para a cobrança de tributos.” (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 92.)

¹⁰ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 93-95.

modos de financiamento dos direitos ali estabelecidos, para se tornar efetiva empiricamente dentro de uma sociedade¹¹.

No caso da Constituição Federal, está tratou de forma analítica sobre a questão do financiamento dos direitos fundamentais, dispondo não só sobre as diferentes espécies tributárias e as pessoas políticas que possuem competência para instituí-las e cobrá-las, como também em relação à repartição das receitas tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, reverberando dentro das finanças públicas a repartição de competências quanto à garantia de direitos fundamentais, dentro de um contexto de federalismo fiscal. Ou seja, assim como os referidos direitos são ônus dos entes políticos de forma descentralizada (conforme os parâmetros delimitados também na CF), as receitas também o são, exatamente como forma de garantir a consecução das políticas públicas.

Soma-se a isso o fato de que a carta constitucional brasileira de 1988 trouxe uma notável preocupação com a questão dos direitos humanos e dos direitos fundamentais sociais, indo além da mera garantia mínima dos referidos direitos, mas prezando também pela participação dos cidadãos no âmbito político e social do país¹², destacando-se ainda mais a necessidade de arrecadação de receitas por meio dos tributos, a fim de efetivar tais direitos e garantias. A falta de efetividade de direitos fundamentais, largamente abordada por muitos estudiosos, não pode ser analisada de maneira a ocultar a necessária contrapartida para a implementação daqueles, podendo-se facilmente vislumbrar um dever fundamental dos cidadãos para materialização de tais direitos, por meio do pagamento dos impostos¹³.

Diante de tal paradigma, o contexto municipal também repercute essa importância da arrecadação de recursos públicos, a fim de garantir a execução das políticas públicas. Pode-se observar tal necessidade a partir do próprio rol de competências, aos quais os municípios estão

¹¹ “Propongo partir de la siguiente idea elemental: cualquier institución constitucional, si pretende ser real y efectiva en la realidad social, requiere de algún grado de financiamiento. Dicho de forma general: si una Constitución pretende realizarse empíricamente en la sociedad tiene que pensar cómo ella se financia. Esta simple idea hace de la financiación de la Constitución un aspecto central de cualquier proyecto constitucional. A las dos columnas vertebrales de las constituciones contemporáneas (las declaraciones de derechos y la organización del poder) hay que añadirle una tercera: la relativa a la financiación de esas propias columnas.” (CORTI, Horacio. **Repensar el derecho presupuestario en el siglo XXI**. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2018. Disponível em: < <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/11/5315/3.pdf> >. Acesso em: 10 abr. 22, p. 5.

¹² BARCAROLLO, Felipe. O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas públicas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, UERJ, v. 1, n.1, 2013. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/4764> >. Acesso em: 10 abr. 22, p. 16.

¹³ BARCAROLLO, Felipe. O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas públicas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, UERJ, v. 1, n.1, 2013. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/4764> >. Acesso em: 10 abr. 22, p. 18.

atrelados, ou seja, quais direitos devem ser garantidos pelo poder público municipal a partir, obviamente, dos recursos públicos necessários, conforme anteriormente exposto.

A Constituição Federal expressa determinadas competências comuns à União, os Estados/Distrito Federal e Municípios em seu art. 23¹⁴, como também delimita quais as competências exclusivas dos Municípios no art. 30¹⁵.

Dentro do escopo das competências comuns, em que todos os entes federados devem prezar pela garantia dos referidos direitos, vê-se que os projetos e programas de execução de políticas públicas, muitas vezes, estão pautados de forma a privilegiar “formatos gerenciais transversais às esferas de governo”¹⁶, conforme exposto por Luis Roque Klering (et. al.). Prosseguem os autores no sentido de que:

Os projetos e programas de governo normalmente focam o atendimento de necessidades bastante definidas, e fazem parte de políticas estruturadas. Sua forma de financiamento e alocação de recursos normalmente é compartilhada entre entes da federação (União, Estados e municípios), e sua gestão tende a estar fortemente calcada em indicadores de desempenho, que permitem avaliar sistematicamente a sua performance, bem como deliberar sobre a sua ampliação, redução, continuidade ou mesmo descontinuidade.¹⁷

¹⁴ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público; II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência; III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos; IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural; V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação; VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; VII - preservar as florestas, a fauna e a flora; VIII - fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar; IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico; X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos; XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios; XII - estabelecer e implantar política de educação para a segurança do trânsito. Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

¹⁵ Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial; VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

¹⁶ KLERING, Luis Roque [et al]. Competências, papéis e funções dos poderes municipais no contexto da administração pública contemporânea. **Análise – Revista de Administração da PUCRS**, v. 22, n. 1, p. 31-43, 2011. p. 37.

¹⁷ KLERING, Luis Roque [et al]. Competências, papéis e funções dos poderes municipais no contexto da administração pública contemporânea. **Análise – Revista de Administração da PUCRS**, v. 22, n. 1, p. 31-43, 2011. p. 37

Torna-se fácil perceber, a exemplo do que ocorre em relação a programas como o Programa de Saúde da Família (PSF), que a execução destas políticas públicas atende contornos bem delineados, com fixação de metas, inclusive, de modo que o financiamento da parte que cabe aos Municípios demanda despesas públicas relevantes. Em relação à saúde, por exemplo, pode-se observar um aumento consistente nos gastos municipais desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, especialmente em função do alargamento das responsabilidades dos Municípios para consecução destas políticas públicas.¹⁸

Além disso, não se pode perder de vista a necessidade de que os Municípios efetivem suas competências em assuntos de interesse local, conforme o art. 30 da Constituição Federal, de modo que, apesar da amálgama de diversas competências entre as três esferas de poder, diversas atividades se enquadram no referido interesse local, compondo assim um amplo conjunto de competências restritas às municipalidades, conforme Hely Lopes Meirelles (grifos no original):

Muitas, entretanto, são atividades que, embora tuteladas ou combatidas pela União e pelos Estados-membros, deixam remanescer aspectos da competência local, e sobre os quais o Município não só *pode* como *deve intervir*, atento a que a ação do Poder Público é sempre um *poder-dever*.

(...)

Examinando-se a atividade municipal no seu tríplice aspecto político, financeiro e social, depara-se-nos um vasto campo de ação, onde avultam assuntos de interesse local do Município, a começar pela elaboração de sua Lei Orgânica e escolha de seus governantes (prefeitos e vereadores), e a se desenvolver na busca de recursos para a Administração (tributação), na organização dos serviços necessários à comunidade (serviços públicos), na defesa do conforto e da estética da cidade (urbanismo), na educação e recreação dos munícipes (ação social), na defesa da saúde, da moral e do bem-estar público (poder de polícia) e na regulamentação estatutária de seus servidores.¹⁹

De fato, a delimitação de competências do poder público municipal, a título de prestação de serviços públicos, deixa clara a sua posição como ente federado mais próximo do cidadão, imbuído de dar atenção aos mais diversos anseios populares e efetivamente zelar pela salubridade dos espaços públicos, por exemplo, como forma de dar maior qualidade de vida aos cidadãos.

¹⁸ KLERING, Luis Roque [et al]. Competências, papéis e funções dos poderes municipais no contexto da administração pública contemporânea. **Análise – Revista de Administração da PUCRS**, v. 22, n. 1, p. 38.

¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 16. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 137-138.

2.2 Federalismo Fiscal e as Municipalidades: O exercício das competências tributárias e a tributação no contexto dos municípios brasileiros

2.2.1 Distribuição de rendas entre os entes federados no Federalismo Fiscal

O sistema tributário brasileiro se apoia na distribuição das rendas entre as entidades componentes da Federação (União, Estados, DF e Municípios), que se dá exatamente pela repartição das competências tributárias²⁰, de modo que a Constituição Federal distribui a capacidade para instituir tributos entre os entes componentes, como forma de prover-lhes autonomia e assim descentralizar o poder, de modo a diminuir o enfoque excessivo no ente central (União), já que os municípios, por exemplo, como inseridos na Federação, exercem as suas competências tributárias a fim de viabilizar uma gestão e controle da sociedade, sem depender diretamente do ente central, por meio da instituição e arrecadação de tributos de sua competência²¹.

Além disso, os municípios auferem outras receitas mediante transferências de participação em receita de tributo de outros entes, além da exploração econômica de bens próprios, financiamentos, empréstimos, etc²². Conforme destaca Maria Raquel F. Ramos, a autonomia financeira dos municípios, conforme a Constituição Federal de 1988, foi destacada tanto em relação ao chamado “federalismo de cooperação” (transferências *lato sensu*), como quanto à instituição e cobrança dos tributos pelas municipalidades.²³

Não se pode perder de vista, nesse sentido, que a compreensão do tema das competências tributárias, dentro do modelo de federalismo fiscal, se dá exatamente a partir de como a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se organizam financeiramente, conforme afirma Fernando Zilveti:

²⁰ TRISTÃO, José Américo Martelli. **A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação**. São Paulo: EAESP/FGV, 2003. 172 p. (Tese de doutorado apresentada ao Curso de Pós-Graduação da EAESP/FGV. Área de Concentração: Organização, Recursos Humanos e Planejamento). Disponível em: < <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2568/86620.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 22, p. 59.

²¹ STEIN, Francisca Pequena Ferreira de. **Inalterabilidade da Competência Tributária do Município em Razão do Pacto Federativo**: O federalismo fiscal como cláusula pétrea para garantia da autonomia tributária do Município. Dissertação (Mestrado Acadêmico) – Universidade de Fortaleza. Programa de Mestrado em Direito Constitucional, Fortaleza, 2020. Disponível em: < <http://dspace.unifor.br/handle/tede/114755>>. Acesso em: 10 abr. 22, p. 57-59.

²² RAMOS, Maria Raquel Firmino. **Crise financeira do município e o federalismo fiscal cooperativo no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 65-66.

²³ RAMOS, Maria Raquel Firmino. **Crise financeira do município e o federalismo fiscal cooperativo no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 65-66.

O federalismo fiscal é definido como o estudo da maneira pela qual as esferas de governo se relacionam do ponto de vista financeiro. Esse estudo compreende a forma segundo a qual o Estado federal se organiza, os níveis de autonomia dos entes federados e as suas incumbências privativas, comuns e concorrenciais. Interessa nesse estudo a relação de forças dos entes federados, demonstrada no aspecto econômico-fiscal. A relação entre entes tributantes, porém, tem se revelado um tanto desproporcional, em função do excesso de competências destinadas à União.²⁴

A desproporcionalidade abordada pelo autor pode ser verificada facilmente no contexto das competências tributárias delineadas pelo constituinte, principalmente quando se verifica a quantidade de espécies tributárias de competência da União (ex: competência exclusiva para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas), bem como o volume de arrecadação de cada uma das figuras tributárias de competência das três esferas de governo²⁵, o que nos leva a verificar uma “pirâmide invertida” dentro do sistema, concentrando-se no topo (União) o maior volume da arrecadação tributária e nos Municípios a menor parcela.

Conforme Roseli da Silva Matias, de tal cenário decorrem dois pontos principais: “a característica centralizadora de receitas em poder da União e a hipossuficiência dos Municípios”.²⁶

A discussão, nesse sentido, leva à compreensão de que o próprio modelo de Estado Federal, em que há divisões internas do Estado em partes autônomas²⁷, traz intrínseca a necessária autonomia financeira dos entes políticos componentes, consoante as contribuições de Raquel Machado:

Para que as divisões internas que caracterizam o Estado Federal tenham autonomia, é preciso que disponham de recursos para desempenharem as suas atribuições, ou efetivarem as suas decisões, os quais lhe devem estar disponíveis independentemente da vontade dos demais entes.

²⁴ RAMOS, Maria Raquel Firmino. **Crise financeira do município e o federalismo fiscal cooperativo no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 65-66.

²⁵ Conforme abordado por Maria Raquel F. Ramos com base em dados do Ministério da Fazenda com valores expressos, o percentual arrecadado por cada um dos entes federados expressa uma notável disparidade: “Percebe-se que, inobstante o alargamento das bases tributárias municipais na Constituição de 1988, há uma inexpressiva participação na arrecadação dos tributos municipais em relação ao total de receitas arrecadadas. (...). Assim, a partir dessa realidade, pode-se apontar duas questões fundamentais para o cenário fiscal-federativo que afeta diretamente as finanças municipais. O primeiro é que na conjuntura atual, apesar de as normas de discriminação das rendas tributárias, os Municípios não contribuem expressivamente na arrecadação tributária da Federação. E, em seguida, constata-se que há uma centralização de receitas tributárias perante a União.” (RAMOS, Maria Raquel Firmino. **Crise financeira do município e o federalismo fiscal cooperativo no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 66-67.)

²⁶ DA SILVA MATIAS, Roseli. Federalismo Fiscal Brasileiro e a crise Da Covid-19: Concentração de dinheiro e decisão traduzem o poder da União Federal. **Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco**, n. 13, v. 1, 2021, p. 263-278, p. 269.

²⁷ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. 2013. 278 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, University of São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507. Acesso em: 02 ago. 21. p. 51.

Exemplificando, seria nenhuma a autonomia de um Estado-membro se, para executar as decisões tomadas localmente, fossem necessárias transferências de recursos federais, as quais seriam condicionadas à ratificação, pelo ente central, da decisão do ente periférico. Este se transformaria em mero prolongamento daquele, e a decisão local somente seria executada, com a transferência de recursos a tanto necessários, se no mesmo sentido fosse a decisão do ente central, tornando sem sentido aquela. Isso explica, e confirma, a assertiva que a divisão de renda é essencial à forma federativa de Estado. Sem ela, não há autonomia, e sem esta não se pode cogitar de federação.²⁸

Apesar da própria Constituição Federal prever mecanismos, como as transferências intergovernamentais para atenuação dos desequilíbrios que se verificam dentro do sistema federativo²⁹, a existência de diversos municípios brasileiros que veem em tais transferências (principalmente por meio do Fundo de Participação dos Municípios) praticamente os únicos meios financeiros para custear até mesmo a própria máquina administrativa, demonstra o problema da forte dependência dos municípios dentro do sistema federativo.³⁰

Além disso, se de um lado as referidas transferências intergovernamentais, muitas vezes, possuem uma vinculação pré-definida, servindo para fazer frente a despesas específicas, como no caso do Fundo de Manutenção, Desenvolvimento da Educação Básica e de valorização dos profissionais da educação (FUNDEB), de outro a própria Constituição Federal, a fim de priorizar determinados setores da atividade estatal bem como garantir a efetiva continuidade das políticas públicas, mesmo quando ocorrem mudanças de gestão³¹, vincula parte da receita dos entes federados à efetivação de determinadas finalidades.

Como exemplo, o art. 198, §2º, I a III da Constituição Federal, que estabelece patamares mínimos de aplicação de recursos em ações e serviços públicos de saúde em relação à União (inciso I), aos Estados, Distrito Federal (inciso II) e Municípios (inciso III).

Partindo da experiência de municípios do Estado do Maranhão, José de Ribamar Caldas Furtado consegue exemplificar como os percentuais vinculados à manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental têm sensível impacto sobre o orçamento dos Municípios:

Essa pesquisa, que tomou por base a totalidade dos recursos arrecadados pelos 217 Municípios maranhenses, referente a impostos e transferências de impostos, no mês

²⁸MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. 2013. 278 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, University of São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507. Acesso em: 02 ago. 21. p. 51, p. 51-52.

²⁹ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação**. São Paulo: Saraiva, 2017. Edição do Kindle, cap. 13, seção 13.3, posição 7467.

³⁰GOMES, Gustavo Maia; MACDOWELL, Maria Cristina. Descentralização política, federalismo fiscal e criação de municípios. **IPEA, Ministry of Planning and Budget**, Brazil, 1999. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2339>>. Acesso em: 2 ago. 21. p. 11-12.

³¹CATAPANI, Márcio Ferro. A discricionariedade do Poder Executivo na elaboração do Projeto de Lei Orçamentária Anual. In: CONTI, J. M.; SCAFF, F. F. (coord.). **Orçamentos públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 245-265. p. 248.

de março de 2001, evidencia que a vinculação de recursos orçamentários à educação na esfera municipal oscila entre 21,18% e 63,48%. Essa enorme amplitude ocorreu em função do maior ou menor repasse recebido do Fundef pelo Município.

(...)

Se tal compulsoriedade é benéfica para o sistema educacional daquela municipalidade, é patente que tal vinculação é danosa para o sistema orçamentário. Essa situação – agravada pela vinculação de 15% da receita dos impostos municipais e transferências de impostos às ações e serviços públicos de saúde, e ainda pelo custeio fixo da máquina administrativa (folha de pagamento, encargos sociais, etc.) – praticamente inviabiliza a escolha das ações governamentais adequadas às peculiaridades do Município, que, diga-se, tem compromissos importantes a serem honrados em outras áreas, tais como: saneamento básico, habitação, desenvolvimento social, esporte, urbanização, etc.³²

O panorama descrito pelo autor, para os fins aos quais se propõe o presente estudo, servem para demonstrar a necessidade de que os municípios consigam arrecadar receitas que possibilitem a garantia de serviços públicos de forma autônoma, até mesmo no sentido de conseguirem realizar investimentos em infraestrutura, por exemplo, atuando além dos serviços públicos básicos já priorizados por meio de transferências intergovernamentais e vinculação de receitas, como saúde e educação básica, por exemplo.

2.2.2 O problema da autonomia financeira dos municípios e o exercício das competências tributárias

À medida que as políticas públicas afeitas às municipalidades são destacadas como direitos dos cidadãos, o correlato dever também vêm à tona, conforme visto acima, sendo essencial perquirir as formas de arrecadação de tributos a serem utilizadas na efetivação de tais direitos na esfera municipal.

Inserido em tal contexto, veem-se cada vez mais discussões acerca da racionalidade do sistema tributário, com base nas noções de autonomia financeira, principalmente dos municípios brasileiros, bem como dos níveis de descentralização fiscal e financeira do Estado brasileiro. Além dessa autonomia financeira decorrer diretamente da Constituição Federal, parece-nos, inclusive, que a descentralização das funções estatais nos tempos atuais atende de melhor forma os anseios da população, reforçando ainda mais a noção de democracia, considerando-se que os governos centrais possuem maiores dificuldades em atender às necessidades dos cidadãos³³, o que reforça o papel dos municípios como ente imediatamente próximo da população, conforme já destacado acima.

³² FURTADO, José de Ribamar Caldas. O problema da vinculação de recursos orçamentários. **Revista do TCU**, n. 111, p. 65-74, 2008. p. 69.

³³ Conforme destacam Catarino e Abraham ao traçarem um paralelo entre os modelos de federalismo fiscal no Brasil e na União Europeia, no contexto brasileiro em que se tem um federalismo fiscal com concentração de poder

Como forma de buscar a tal autonomia financeira municipal, vê-se que o mecanismo das transferências intergovernamentais representa papel relevante dentro de um contexto de federalismo cooperativo, principalmente quando se analisam as peculiaridades socioeconômicas de cada município em específico. Deve-se reconhecer, porém, que a única forma de arrecadação de receitas em que a municipalidade desempenha seu papel de maneira completamente autônoma, desde o seu nascedouro (formação da receita a partir da arrecadação), é por meio do exercício das competências tributárias estabelecidas constitucionalmente.

No contexto alagoano, por exemplo, a alta dependência das referidas transferências se torna evidente. Conforme destaca Julio Caio Cesar Vasconcelos Sobrinho, a majoritária parte dos municípios do Estado de Alagoas têm receitas correntes em que a receita tributária municipal (aqui se englobam ISS, IPTU, COSIP, ITBI, etc.) sequer ultrapassa 10%, havendo, inclusive, municipalidades em que as receitas tributárias variam entre 1% e 5% de toda receita corrente.³⁴

Sobre as competências tributárias, inclusive, no âmbito municipal o destaque à figura dos impostos não se dá por acaso, considerando-se que as receitas auferidas pelo município sob tais rubricas não estão vinculadas diretamente a finalidades específicas, como ocorre, por exemplo, quanto à COSIP (Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública), possibilitando aos gestores municipais um maior espaço para efetivação de políticas públicas no âmbito municipal. Em tal contexto, às municipalidades coube a competência definida

na União podem ser observados diversos fatores negativos: “Destacamos, também, a preocupação quanto ao desequilíbrio do poder fiscal entre os três entes federativos, uma vez que a indesejada concentração do poder no federalismo fiscal brasileiro em favor da União, em detrimento dos Estados e Municípios, propicia negativas consequências, tais como: a) o enfraquecimento do processo democrático decorrente da luta entre as forças políticas regionais e a central; b) uma indesejada competição fiscal – vertical e horizontal – entre os entes federativos, conhecida como “guerra fiscal”; c) a incapacidade de o governo central exercer satisfatoriamente sua função coordenadora em todo o território, gerando práticas autônomas dos governos regionais e locais incompatíveis com o interesse nacional; d) a minimização dos processos de redução das desigualdades regionais e do estímulo ao desenvolvimento social e econômico local.” (CATARINO, João Ricardo; ABRAHAM, Marcus. O Federalismo Fiscal no Brasil e na União Europeia. **REI-Revista Estudos Institucionais**, v. 4, n. 1, p. 186-210, 2018. Disponível em: <<https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/download/263/217>>. Acesso em: 10 abr. 22, p. 199.)

³⁴ “Constata-se que em 14 municipalidades do estado, a receita tributária municipal representa menos de 1% do toda a receita corrente. O exercício da competência tributária outorgada pela Constituição Federal a esses entes federais é praticamente nenhum. Além desse dado, 74 municipalidades alagoanas têm a receita tributária representando entre 1% e 5% das receitas correntes; em nove municipalidades a receita tributária implica de 5% a 10% da receita corrente; e em cinco municipalidades, a receita tributária corresponde a mais de 10% da receita corrente municipal (Figura 2).” (VASCONCELOS SOBRINHO, Júlio Caio Cesar Rodrigues. **Consórcio público como instrumento para melhoria das contas municipais**: um estudo envolvendo o contexto alagoano a partir da dependência financeira municipal em relação às transferências intergovernamentais. 2022. 151f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2021. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/jspui/handle/123456789/8976>>. Acesso em: 12 mai. 22., p. 56.).

constitucionalmente para instituírem e cobrarem, especificamente quanto aos impostos, o ISS (Imposto sobre Serviços de qualquer natureza), o ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis) e o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), que se tornam, portanto, instrumentos para a consecução da autonomia financeira das municipalidades.

Torna-se clara, portanto, a necessidade de que as municipalidades efetivamente exerçam suas competências tributárias, dispondo de estrutura organizacional que possibilite a cobrança e arrecadação de tais receitas privativas, já que apenas os municípios podem exercer tal competência, definida constitucionalmente. Inserem-se aqui, inclusive, as noções de eficiência administrativa por meio da praticabilidade tributária, privilegiando uma economia procedimental que torne possível a cobrança dos tributos.

Em tal exercício, não se pode deixar de ressaltar que as condições socioeconômicas de cada município brasileiro são próprias, até mesmo em virtude da má distribuição das riquezas. Não se pode esperar, por exemplo, que municípios de pequeno porte do sertão de Alagoas com baixos índices econômicos, possam atingir uma autonomia financeira apenas a partir da arrecadação de tributos próprios, já que simplesmente inexiste riqueza em patamares suficientes para tanto³⁵, o que denota a importância das transferências intergovernamentais para a manutenção das funções de uma municipalidade.

Tais individualidades, porém, são situações que não inviabilizam o exercício de uma competência tributária municipal, já que a competência para instituir tributos também diz respeito à fixação de parâmetros de isenção, por exemplo. As particularidades socioeconômicas de cada município são mais bem conhecidas pelos seus próprios cidadãos e representantes, devem ser consideradas no processo democrático.

Há que se perceber, porém, que nos municípios em que existe atividade econômica e renda suficientes para a arrecadação expressiva de receitas tributárias, o exercício da competência tributária não pode ser desconsiderado, mas antes de tudo tido como meio primário para o abastecimento dos cofres públicos. Conforme sustentam Maurício S. de Soares Nogueira e Jussara M. Moreno Jacintho, em um contexto em que surgem para os municípios relevantes atribuições como a administração do transporte coletivo e a garantia da educação primária, a arrecadação de receitas próprias deve ser intensificada, o que não significa um aumento de

³⁵ RAMOS, Maria Raquel Firmino. **Crise financeira do município e o federalismo fiscal cooperativo no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 72.

alíquotas, taxas ou contribuições, mas antes de tudo a partir do “incremento da eficiência do aparato arrecadatório”³⁶.

2.3 O IPTU como Instrumento de Arrecadação de Receitas Municipais: Função Distributiva e Política Urbana

Assim como tudo que ocorre no próprio fenômeno jurídico, a linguagem prescritiva do Direito Tributário se volta ao controle de comportamentos. Com a tributação de imóveis urbanos não é diferente. O exercício da competência tributária do IPTU pelos municípios, muito mais do que mera ferramenta de arrecadação de receitas públicas, é capaz de influenciar substancialmente o desenvolvimento do espaço urbano das cidades.

Conforme exposto anteriormente, o exercício das competências tributárias por parte dos municípios deve ser alçado a uma condição que o posicione como fator primário de composição de receitas públicas, de modo que o Imposto Predial e Territorial Urbano exemplifica como, muitas vezes, um tributo possui um potencial arrecadatório que é pouco explorado pelo ente federado na efetivação da autonomia financeira.

Em estudo publicado em 2009, Pedro de Carvalho Jr. se utiliza dos dados publicados pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), traçando um comparativo entre os impostos sobre a propriedade imobiliária de diferentes países, de modo que o caso brasileiro expõe a timidez do referido tributo sobre as receitas municipais (grifos nossos):

Com relação à participação desses impostos nas receitas dos entes locais, os impostos imobiliários chegaram a representar mais de 25% na Nova Zelândia, Austrália, França, Israel e Canadá. **No Brasil, o IPTU representou apenas 6,3% das receitas municipais e, paradoxalmente, as alíquotas aplicadas aqui não são muito diferentes das da maioria dos países do mundo** (com exceção dos Estados Unidos e de alguns países europeus). Dessa forma, a baixa arrecadação nacional não pode ser responsabilizada pela política de alíquotas, mas provavelmente pela ineficiência administrativa e pela concessão de isenções e reduções do imposto.³⁷

Observa-se, inclusive, que no contexto municipal, o IPTU é facilmente o tributo com o maior número de contribuintes, sendo sintomática a inexpressividade da arrecadação do referido imposto dentro do orçamento dos municípios brasileiros (6,3% da receita, conforme os estudos mencionados), evidenciando-se um claro desequilíbrio dentro do sistema tributário

³⁶ SOARES, Maurício; JACINTHO, Jussara Maria. Política Urbana e Incremento da Receita Municipal: Novos desafios do gestor público. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 4, n. 1, p. 69-84, 2018. Disponível em: <<http://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/4297>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 72.

³⁷ CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras**. [s.l.] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 2009. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/ipe/ipetds/1417.html>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 11.

brasileiro, que delimitou competências tributárias exatamente no sentido de resguardar (ainda que de forma desigual) certa autonomia financeira.

Além da arrecadação de receitas, a tributação imobiliária urbana também guarda consigo um relevante papel dentro da política urbana. Não só diante da EC nº 29/2000³⁸, que disciplinou a progressividade do IPTU, permitindo o escalonamento de alíquotas em função dos valores dos imóveis ou a diferenciação, conforme a localização e o uso do bem. De fato, além de outros dispositivos constitucionais como os arts. 182 e 183 da CF³⁹, pode-se afirmar que é fundamental se estabelecer uma relação dialógica entre a tributação imobiliária e o planejamento urbano, de modo que a cobrança do IPTU se relaciona também com o Estatuto das Cidades (Lei nº 10.257/2001), o Plano Diretor (obrigatório para cidades com mais de 20 mil habitantes) e até mesmo com a LOA, LDO e o PPA, muito em função da necessária mudança de prioridades diante dos desafios que as cidades experimentam no decorrer do tempo⁴⁰.

O IPTU, portanto, possui uma relevante função distributiva como instrumento para a consecução de políticas públicas no âmbito das cidades ao redistribuir as riquezas para uma maior qualidade de vida aos cidadãos, disciplinando a ordenação não apenas geográfica, mas também econômica⁴¹ das cidades. Conforme a utilização do referido tributo a partir do próprio permissivo constitucional, possibilita-se uma distribuição da carga tributária, segundo a capacidade contributiva dos contribuintes e a função social das cidades, expressa por meio do Plano Diretor, e a partir daí a arrecadação de receitas para fazer frente às políticas públicas

³⁸ § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

³⁹ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana. (...) § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais. Art. 183. Aquele que possuir como sua área urbana de até duzentos e cinquenta metros quadrados, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, utilizando-a para sua moradia ou de sua família, adquirir-lhe-á o domínio, desde que não seja proprietário de outro imóvel urbano ou rural. (...)

⁴⁰ SOARES, Maurício; JACINTHO, Jussara Maria. Política Urbana e Incremento da Receita Municipal: Novos desafios do gestor público. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 4, n. 1, p. 69-84, 2018. Disponível em: <<http://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/4297>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 72-74.

⁴¹ SOARES, Maurício; JACINTHO, Jussara Maria. Política Urbana e Incremento da Receita Municipal: Novos desafios do gestor público. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 4, n. 1, p. 69-84, 2018. Disponível em: <<http://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/4297>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 72-73.

daquele município, permitindo-se que as receitas sejam empregadas em favor dos munícipes, guardem esta grande capacidade contributiva ou não.

Nesse sentido, é crucial destacar que tal função distributiva requer que a cobrança do referido tributo esteja pautada na progressividade tributária, onerando proporcionalmente de forma mais elevada aqueles contribuintes que possuem maior capacidade econômica, refletida nos valores venais dos imóveis que os referidos cidadãos são detentores.

Em uma análise mais ampla, transbordando a mera análise jurídica dos problemas, observa-se que a depender do contexto em que esteja inserida, a tributação pode demonstrar uma condição regressiva, onerando de forma mais considerável aqueles que possuem menos capacidade econômica, indicando-se clara distorção que atua em contrariedade à capacidade contributiva.

No âmbito do IPTU, a mera graduação do imposto⁴², com a variação do *quantum* apenas conforme o aumento da base de cálculo *in concreto* e uma alíquota única, fatalmente irá repercutir tal regressividade, mesmo quando se analisa o universo de contribuintes que não recolhem o tributo por gozarem de uma isenção, por exemplo. Conforme destaca Pedro de Carvalho Junior, torna-se essencial analisar não apenas a divisão do ônus tributário geral entre todo o universo de proprietários e possuidores de imóveis urbanos, mas também a repartição entre apenas os pagantes do IPTU:

A primeira mostra a média do montante tributado de todo o estoque de patrimônio imobiliário residencial, independentemente de a propriedade ser contribuinte ou não do imposto. Ela denota o peso do imposto sobre o patrimônio, com uma visão mais macroeconômica e social, a partir do impacto do imposto na distribuição de renda de toda a sociedade. Já a “carga tributária dos pagantes do IPTU” nos mostra a média do montante tributado *somente dos imóveis que são contribuintes do IPTU* (cerca de 30% dos imóveis residenciais no Brasil, em 2003). Esse indicador nos fornece a alíquota efetiva do imposto cobrada dos contribuintes, com uma visão mais microeconômica e setorial, evidenciando a progressividade ou regressividade inerente ao sistema tributário analisado. Os dois indicadores são importantes na análise do IPTU, pois a carga tributária global nos indica o impacto atual do imposto na sociedade e a carga tributária dos pagantes, o perfil e os problemas distributivos do sistema tributário e os principais desafios para o incremento do IPTU.⁴³

⁴² Conforme preleciona Aires F. Barreto, “Consiste a graduação dos impostos na sua proporcionalidade em relação à base tributável (imposto *ad valorem*). Essa proporcionalidade é, como sabido, obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre base tributável variável; da aplicação desse mecanismo (graduação) resulta imposto a pagar em montantes tanto maiores quanto maior for a base tributável. Pela graduação, portanto, é que se realiza o princípio da capacidade contributiva, que, em síntese, postula que o desembolso de cada qual seja proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado.” (BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 250.).

⁴³ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras**. [s.l.] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 2009. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/ipe/ipetds/1417.html>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 15-16.

Analisar somente a distribuição do ônus conforme o universo geral de possíveis contribuintes, desse modo, apresenta apenas uma visão abrangente. A partir do momento em que são inseridos também aqueles contribuintes isentos (em função do baixo valor de seus imóveis, principalmente), chega-se facilmente à conclusão de que o referido tributo seria efetivamente progressivo. Referidos dados são importantes, porém escondem distorções do sistema, considerando-se que, quando analisados apenas os contribuintes pagantes do tributo, o resultado da análise possivelmente conduzirá a uma regressividade, onerando-se de forma mais considerável aqueles contribuintes que, apesar de não serem isentos, possuem imóveis de menor valor, como se percebe no caso das regiões Norte e Nordeste:

Observam-se grandes diferenças em níveis regionais, pois nas regiões Norte e Nordeste a proporção de famílias que declarou pagar IPTU foi de apenas 12% e, somente a partir do sétimo decil de valores de imóveis, observou-se uma proporção de famílias pagantes maior que 10%. A situação é tão grave, porque mesmo no último décimo dos imóveis mais valorados, a declaração de pagantes foi de apenas 42%. Devido ao baixo número de pagantes a carga tributária global nas regiões Norte e Nordeste é progressiva, mas se considerarmos apenas o universo dos pagantes, a carga tributária é fortemente regressiva.⁴⁴

Além disso, conforme evidencia Elizabeth Carrazza, a progressividade das alíquotas do IPTU pode ser de natureza fiscal, conforme o princípio da capacidade contributiva, em que as alíquotas variam conforme a capacidade econômica dos contribuintes (natureza arrecadatória), como também pode possuir natureza extrafiscal, consoante o §1º, art. 156, da CF, elevando-se as alíquotas como forma de que os contribuintes cumpram com a função social das propriedades imobiliárias urbanas, indicada pela lei local, que estabelece o Plano Diretor de determinado município, sendo comuns as variações conforme o índice de aproveitamento dos terrenos, a localização dos imóveis e os tipos de construção⁴⁵.

2.4 Operacionalização da tributação imobiliária e a política urbana

Dentro da tributação imobiliária urbana, a operacionalização da cobrança do tributo pode se dar por meio da edição das Plantas Genéricas de Valores (PGVs), técnica utilizada que se situa entre a base de cálculo abstrata e a base de cálculo concreta, servindo à busca, por meio de presunção tributária, do valor venal dos imóveis, dispondo de critérios para que a

⁴⁴ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras**. [s.l.] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 2009. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/ipe/ipetds/1417.html>>. Acesso em: 12 mai. 22p. 17.

⁴⁵ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1998, p. 90-96

Administração Tributária Municipal delimite o valor que se conjugará à alíquota, a fim de se obter o *quantum* exato do IPTU no lançamento tributário.⁴⁶

Observa-se, nesse sentido, que os dois elementos do critério quantitativo possuem funções distintas no fenômeno tributário, de modo que, conforme destacado na subseção 4.4.2 da presente dissertação, enquanto a base de cálculo expõe um padrão, critério eleito pelo legislador para quantificar o fato tributário⁴⁷, sempre buscando uma estrita coerência junto ao critério material da hipótese de incidência, a alíquota, usualmente fixada em termos percentuais, é o fator que se conjugará à base de cálculo. A alíquota, desse modo, é exatamente o elemento que reflete a igualdade tributária a partir da progressividade.

A partir do momento em que se reconhece a afinidade do IPTU como tributo progressivo em sua natureza, torna-se necessário delimitar, como exposto acima, que tal característica se expõe não pela base de cálculo, mas unicamente pela alíquota, caso contrário tem-se apenas graduação.

A base de cálculo do IPTU será sempre o valor venal do imóvel, a ser buscada no âmbito concreto, mediante as ferramentas regulamentadas pelo legislador municipal e disponibilizadas à Administração Tributária, tornando evidente a importância da construção de uma metonimização que efetivamente repercuta o valor de mercado das propriedades imobiliárias por meio das PGVs, devidamente atualizadas periodicamente.

2.4.1 Valores venais de imóveis e a progressividade do IPTU

O IPTU, como imposto com forte viés distributivo a ser explorado, tem na progressividade interessante instrumento para viabilização de tal função, como forma do poder estatal corrigir as desigualdades existentes na sociedade. Conforme afirma Elizabeth Carrazza, ao Estado não é dada a possibilidade de se omitir quanto às desigualdades socioeconômicas existentes, cabendo utilizar as ferramentas necessárias para garantir minimamente a igualdade de oportunidades.⁴⁸

É de se ressaltar, ainda, que conforme prossegue a própria autora, não haveria como se sustentar o real atendimento a valores como a proporcionalidade quando da existência de uma alíquota única, por exemplo, para os mais diversos contribuintes, independentemente da sua

⁴⁶ Remete-se o leitor para o capítulo 5 da presente dissertação, onde o tema da praticabilidade no contexto do IPTU será melhor abordado.

⁴⁷ BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 51.

⁴⁸ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1998, p. 31.

capacidade contributiva. A partir do momento em que a alíquota é a mesma para todo o universo de contribuintes, aqueles com menor capacidade contributiva acabam por pagar mais tributos do que os ricos proprietários de imóveis.⁴⁹

Nesse sentido, a própria progressividade do IPTU, tanto em função do valor dos imóveis quanto pelo atendimento das diretrizes do Plano Diretor requer, obviamente, o prévio conhecimento do comportamento do mercado imobiliário para daí buscar os valores dos imóveis, dividindo-se conforme as faixas de alíquotas progressivas estipuladas pelo legislador municipal.

O mercado imobiliário, principalmente em um contexto urbano, sofre naturalmente consequências diretas de diversos movimentos que vão desde a instalação de melhoramentos públicos (ex: arruamento, construção de praças e outros equipamentos públicos) até outros fatores inerentes à vida em um contexto urbano que podem valorizar/desvalorizar determinadas regiões da cidade, como o aumento/diminuição da criminalidade e a construção de novos empreendimentos privados de forma espontânea. Tais movimentos podem variar em um curto espaço de tempo, de modo que rapidamente determinadas regiões podem sofrer forte desvalorização ou serem objeto de grandes disputas entre possíveis adquirentes.

No caso de uma legislação municipal que fixe alíquotas progressivas que variam de acordo com a elevação dos valores de mercado dos imóveis, a própria utilização de tal técnica fica inviabilizada, caso não se tenham dados suficientes para que os imóveis sejam “posicionados” na escala das alíquotas adotadas, exsurgindo, portanto, não apenas a existência dos dados necessários em PGVs, mas a sua constante atualização.

2.4.2 A necessária atualização das PGVs e as distorções do IPTU

Conforme destacado na subseção anterior, não basta que o IPTU estipule isenções tributárias ou até mesmo de alíquotas variáveis para que se torne possível identificar uma progressividade. Empiricamente, por mais que referidos instrumentos sejam utilizados, permanece a possibilidade de que o IPTU carregue, na verdade, natureza regressiva, deixando de tributar de forma proporcional aqueles possuidores e proprietários de imóveis de maior valor de mercado.

A análise feita por Carvalho Jr., nesse sentido, bem elucida a questão. Dependendo-se do uso das PGVs para viabilizar a cobrança do IPTU pelos municípios, estes, diante da falta de

⁴⁹CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1998, p. 56-57.

atualização dos referidos dados relativos aos valores dos imóveis, acabam na verdade por evidenciar uma regressividade (grifos nossos):

A principal justificativa para a regressividade verificada entre os contribuintes do IPTU, que apesar de ser um imposto direto e real, podendo inclusive ter alíquotas progressivas, na prática acaba tendo uma carga tributária regressiva entre os pagantes, seria a grande regressividade das avaliações imobiliárias municipais para incidência do IPTU. De fato, o sistema avaliatório se constitui no principal desafio da tributação sobre a propriedade em todo o mundo. **O que acontece na maior parte dos municípios brasileiros são sistemas avaliatórios antigos e desatualizados que não refletem o dinamismo do mercado imobiliário do município.** O instrumento em que o município, estipula o valor do metro quadrado do terreno por face de quadra, zona fiscal ou qualquer outra divisão urbana que se possa estabelecer para determinar o valor de mercado do solo urbano chama-se Planta Genérica de Valores (PGV). A PGV deve ser elaborada pela administração municipal e como projeto de lei ser aprovado pela Câmara de Vereadores, que pode alterá-lo ou revogá-lo.⁵⁰

As Plantas Genéricas de Valores, conforme sustenta o autor, é o fator preponderante para que se perceba a regressividade da tributação do IPTU. A partir do momento em que estes instrumentos estão desatualizados, de modo a não repercutir de forma minimamente satisfatória o comportamento imobiliário e o valor de mercado dos imóveis urbanos, as distorções aparecem, repercutindo automaticamente nas consequências expostas nos dados anteriormente expostos: o IPTU, além da timidez quanto à arrecadação no conjunto das receitas tributárias municipais, passa a apresentar grave regressividade, em clara oposição à capacidade contributiva.

Aqui, inclusive, nem só a progressividade fica comprometida. Até mesmo a própria graduação do tributo. A falta de atualização das PGVs, de modo a não acompanhar o crescimento das cidades e as novas construções na zona urbana do município, é capaz de fazer surgirem situações em que imóveis novos, por mais suntuosos que sejam, passem à margem da tributação imobiliária, diante da ausência de dados atualizados que permitam a colheita de dados, pela Administração Tributária, que sirvam para a mensuração das bases de cálculo *in concreto*.

2.5 Fatores que influenciam a baixa arrecadação do IPTU e o papel das PGVs

O exercício das competências tributárias pelos municípios brasileiros, conforme destacado anteriormente, traz consigo diversos fatores que interferem no desempenho da instituição e da própria arrecadação tributária, como forma de composição das receitas

⁵⁰ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras**. [s.l.] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 2009. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/ipe/ipetds/1417.html>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 19.

municipais, destacando-se, inclusive, que determinadas municipalidades possuem índices econômicos em patamares que tornam a arrecadação inexpressiva, como destacado por Maria Raquel Firmino Ramos⁵¹ e, no âmbito estadual, por Julio Caio Vasconcelos Sobrinho⁵².

Quanto ao IPTU, obviamente o fator citado é relevante. Esta, porém, não é a única causa que explica a baixa performance dos municípios quanto à arrecadação do imposto urbano. Há diversos outros fatores que podem contribuir para um quadro de subtributação.

De início, surge a questão da falta de vontade política para a arrecadação do tributo, que pode estar situada desde a sua instituição até a efetiva cobrança pelos meios cabíveis (inscrição em dívida ativa, propositura de execução fiscal, etc.), passando pela falta de contratação de corpo técnico para operacionalizar a cobrança de forma eficiente⁵³, incentivando uma cultura de inadimplemento contumaz do referido tributo pelos proprietários e possuidores de imóveis, que não se veem minimamente compelidos ao recolhimento dos valores devidos aos cofres públicos⁵⁴.

Outro ponto relevante que impacta na arrecadação é uma política de isenções que estipula critérios descuidados, sobre os quais a própria municipalidade não possui controle, ampliando a quantidade de possíveis contribuintes do tributo que passam a não recolher qualquer imposto, sendo mais razoável a fixação de requisitos com base na localização do imóvel, tamanho, etc.⁵⁵, considerando-se que a adoção de critérios como a renda dos contribuintes pode dar espaço à sonegação tributária.

⁵¹ RAMOS, Maria Raquel Firmino. **Crise financeira do município e o federalismo fiscal cooperativo no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 72.

⁵² “É evidente que as limitações econômicas e sociais do Estado prejudicam e, por vezes, impedem a exigência de certos tributos municipais. O cenário econômico de qualquer ente federativo reflete-se diretamente nas arrecadações. A atividade financeira do Estado (em sentido amplo), exercida por meio da arrecadação de receitas, tem como principal fonte real a incidência dos tributos sobre as relações da economia. Quanto melhor a situação econômica, maior será a receita proveniente do recolhimento dos tributos.” (VASCONCELOS SOBRINHO, Júlio Caio Cesar Rodrigues. **Consórcio público como instrumento para melhoria das contas municipais**: um estudo envolvendo o contexto alagoano a partir da dependência financeira municipal em relação às transferências intergovernamentais. 2022. 151f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2021. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/jspui/handle/123456789/8976>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 67.).

⁵³ VASCONCELOS SOBRINHO, Júlio Caio Cesar Rodrigues. **Consórcio público como instrumento para melhoria das contas municipais**: um estudo envolvendo o contexto alagoano a partir da dependência financeira municipal em relação às transferências intergovernamentais. 2022. 151f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2021. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/jspui/handle/123456789/8976>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 68-69.

⁵⁴ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras**. [s.l.] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 2009. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/ipe/ipetds/1417.html>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 27.

⁵⁵ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras**. [s.l.] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 2009. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/ipe/ipetds/1417.html>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 27.

Além disso, o aspecto político novamente se faz presente quando analisamos a questão da tributação dos imóveis urbanos. O âmbito da administração municipal se caracteriza como aquele que está mais próximo dos cidadãos, ainda mais em um contexto urbano, em que as cidades congregam um conjunto de serviços necessários, exemplificados, por exemplo, no critério espacial do IPTU, com base nos melhoramentos urbanos. Ao mesmo tempo, é no contexto urbano onde as pressões políticas se acentuam, até mesmo diante das atribuições próprias dos municípios como o arruamento, esgotamento sanitário, iluminação pública, controle do tráfego, provimento de saúde e educação básica⁵⁶, serviços (inclusive diante da deficiência na prestação) visíveis à coletividade de forma fácil, ocupando o cotidiano dos cidadãos que habitam as cidades.

O IPTU, nesse sentido, é exemplo claro. Os gestores resistem a uma eventual mudança nos parâmetros utilizados na cobrança do referido tributo, considerando-se que esta é uma medida sujeita a forte pressão social⁵⁷, muito pelo fato de se estar diante do tributo municipal que afeta um larguíssimo universo de contribuintes anualmente.

Diante de tal entrave, os políticos se negam a dar iniciativa a projetos legais que de qualquer maneira majorem os valores a serem recolhidos a título de IPTU, diante das suas claras pretensões eleitoreiras, alimentando-se um “círculo vicioso”⁵⁸ que compromete a saúde financeira das municipalidades, seja a partir de uma majoração de alíquotas, seja com a edição de novas PGVs ou com a revisão das políticas de isenção.

Aqui, inclusive, cabe observar que, conforme exposto anteriormente, o Direito Tributário não é um fim em si mesmo, sendo inevitável o contato com as Finanças Públicas, de modo que a atuação dos Tribunais naturalmente afeta concretamente a realidade dos municípios brasileiros, de modo que uma construção do direito de maneira questionável pode comprometer

⁵⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 16. Ed. São Paulo: Malheiros, 1990, p. 444-477.

⁵⁷ Pedro Carvalho Junior cita o exemplo do município do Rio de Janeiro, com iniciativas fracassadas de mudanças na cobrança do IPTU: “Houve uma tentativa, através do Decreto no 28.726/2007, instituído pelo prefeito César Maia, de reduzir o número de imóveis isentos de IPTU no município, que chegava a mais de 70% do cadastro. O decreto diminuiu de R\$ 40 mil para R\$ 23 mil o valor venal máximo para concessão do desconto de 40% na base de cálculo do IPTU (aliado ao desconto de R\$ 260 e ao fator idade, acabava tornando nulo o imposto lançado). A pressão política e por parte da mídia foi muito forte na época. Houve muita contestação jurídica e concessão de liminares, embora o critério de desconto fosse incumbência pelo Executivo municipal. A própria imprensa noticiava aumentos de 900% com a medida, muito embora esse aumento fosse aplicado em cima de uma base irrisória. (CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Defasagem do IPTU no município do Rio de Janeiro: uma proposta de reforma**: Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada 1746. Brasília, DF: IPEA, 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1746.pdf, <http://hdl.handle.net/10419/91153>>. Acesso em: 15 mar. 22, p. 53.).

⁵⁸ VASCONCELOS SOBRINHO, Júlio Caio Cesar Rodrigues. **Consórcio público como instrumento para melhoria das contas municipais**: um estudo envolvendo o contexto alagoano a partir da dependência financeira municipal em relação às transferências intergovernamentais. 2022. 151f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2021. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/jspui/handle/123456789/8976>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 68.

o exercício da competência tributária, frustrando iniciativas que poderiam dar maior autonomia financeira aos municípios, no caso do IPTU.

Se de um lado a exigência de lei em sentido estrito para aprovação e atualização das PGVs traz controvérsias jurídicas relevantes, que serão abordadas no presente estudo, de outro, empiricamente a referida condição atrapalha a atualização por significar mecanismo sujeito às pressões políticas e inseridas em um processo menos dinâmico, dados todos os trâmites para deliberação e aprovação de uma lei, conforme destaca Carvalho Junior,

O fato de um trabalho técnico ter que passar por processo político aumenta a chance de tornar as PGVs no Brasil excessivamente defasadas. Isso se justifica porque o poder político municipal está sujeito à maior pressão política por parte da sociedade local e de grupos de interesse organizados e o IPTU é um imposto direto e altamente visível, sendo objeto de mais antipatia pelos contribuintes, se comparado aos impostos sobre consumo.⁵⁹

No mesmo sentido, José Américo Martelli Tristão confirma a razoabilidade desta hipótese ao tratar sobre municípios que, em direção contrária, são bons arrecadadores de IPTU. Estes, além de gozarem de uma base tributável maior⁶⁰, haja vista a existência de propriedades valorizadas, que possuem a característica comum de terem forte potencial turístico:

Outra hipótese explicativa para os bons resultados que os municípios turísticos apresentam na arrecadação do IPTU refere-se à possibilidade de tributar não residentes. Grande parte dos imóveis situados nestas localidades é utilizada apenas em férias e finais de semana e seus proprietários residem em outros municípios, onde exercem o seu direito de voto. Diante da impossibilidade desses proprietários expressarem sua insatisfação com a carga tributária no processo eleitoral, as autoridades locais se sentem mais confortáveis para tributar. Esta conclusão aponta a existência de restrições políticas sobre a capacidade das esferas municipais em exercer seu poder de tributar, por não desejarem se indispor com o eleitor.⁶¹

De fato, a necessidade de se ter uma cobrança de IPTU pautada em valores que reflitam o contexto do mercado imobiliário é premente, de modo que o único meio para se chegar a tal realidade é mediante a atualização periódica das PGVs, de modo que não há como se cogitar

⁵⁹ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras**. [s.l.] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 2009. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/ipe/ipetds/1417.html>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 19.

⁶⁰ TRISTÃO, José Américo Martelli. **A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação**. São Paulo: EAESP/FGV, 2003. 172 p. (Tese de doutorado apresentada ao Curso de Pós-Graduação da EAESP/FGV. Área de Concentração: Organização, Recursos Humanos e Planejamento). Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2568/86620.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 22, p. 154-155.

⁶¹ TONETO JUNIOR, Rudinei; GREMAUD, Amaury P.; CHAGAS, André L. S. **Tributação Municipal em São Paulo: Quem Cobra e Quem Paga?** In: Encontro Nacional de Economia Política, VII, 2001, Curitiba. Anais. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2001. *Apud* TRISTÃO, José Américo Martelli. **A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação**. São Paulo: EAESP/FGV, 2003. 172 p. (Tese de doutorado apresentada ao Curso de Pós-Graduação da EAESP/FGV. Área de Concentração: Organização, Recursos Humanos e Planejamento). Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2568/86620.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 22, seção 10.1, p. 154-155.

uma tributação eficiente do IPTU sem uma avaliação realista dos imóveis da municipalidade como um todo.

Além disso, a adoção de alíquotas progressivas não leva, por si só, a uma progressividade da tributação imobiliária, considerando-se que se as PGVs estiverem desatualizadas, a regressividade permanecerá, perpetuando-se as discrepâncias. Não basta, por exemplo, que as alíquotas de imóveis de alto valor sejam majoradas se a avaliação, pautada em dados defasados, servir a uma mensuração muito inferior à realidade de mercado.⁶²

Uma apuração das bases de cálculo concretas do IPTU que se dê de forma eficiente, de modo a evitar a consolidação de uma política fiscal distorcida e privilegiar uma tributação conforme a capacidade contributiva, perpassa uma mudança na postura dos gestores municipais, além da própria mudança jurisprudencial, no sentido de possibilitar a veiculação das PGVs, como ferramentas de Administração Tributária que são, prescindindo de lei para a fixação dos valores de referência dos imóveis urbanos.

Deve-se destacar, ainda, que a pactuação de consórcios públicos entre municípios se demonstra como interessante possibilidade de dotar as municipalidades (principalmente aquelas de menor porte) de meios operacionais para coleta de dados, fundamentais à formação das plantas genéricas⁶³. Considerando-se a utilização de mecanismos providos por meio de empresas especializadas como o georreferenciamento, que naturalmente demandam custos dos municípios, além da troca de informações fiscais entre os Fiscos municipais, observa-se que a gestão do IPTU pode ganhar em eficiência com a adoção de tais medidas.

⁶² “Considera-se que o impacto distributivo de um sistema de alíquotas progressivas será pequeno se as avaliações imobiliárias estiverem muito abaixo do valor de mercado dos imóveis e se as alíquotas legais não forem calibradas com base na distribuição dos valores venais estabelecidos na PGV. Para um sistema de alíquotas progressivas num imposto sobre propriedade gerar uma carga tributária de fato progressiva, esses dois atributos – avaliações realistas e uma calibragem das alíquotas associadas às avaliações – devem estar presentes. Por exemplo, não adianta um município ter em lei que imóveis de valores acima de R\$ 200 mil serão tributados a uma alta alíquota, se a PGV é muito defasada e irrealista, concentrando todos os imóveis que de fato têm valores de mercado acima de R\$ 200 mil em níveis inferiores e tributando-os de fato com menores alíquotas.” (CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras**. [s.l.] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 2009. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/ipe/ipetds/1417.html>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 25.).

⁶³ VASCONCELOS SOBRINHO, Júlio Caio Cesar Rodrigues. **Consórcio público como instrumento para melhoria das contas municipais**: um estudo envolvendo o contexto alagoano a partir da dependência financeira municipal em relação às transferências intergovernamentais. 2022. 151f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2021. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/jspui/handle/123456789/8976>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 112.

3 A LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1 Histórico legal: Legalidade como decorrência da consolidação do poder democrático

O princípio da legalidade se estabelece como uma das mais relevantes garantias individuais dos cidadãos, acompanhando a formação do estado democrático de direito em sua essência. Quando analisado no contexto do Direito Tributário, vê-se que o referido princípio reflete, inclusive, a demarcação do próprio fenômeno tributário⁶⁴ além da própria consolidação do Estado Fiscal, favorecendo a arrecadação de tributos como forma de custear as atividades estatais.

Perquirir sobre a evolução da referida garantia no tempo nos fornece elementos para traçar seus contornos, considerando-se que a consolidação da legalidade em matéria tributária caracteriza-se como intrínseca ao fenômeno tributário dentro do Estado de Direito.

Veja-se que uma análise mínima da relevância para fins de legalidade tributária nos permite realizar um corte metodológico do ponto de vista histórico, situando o estudo a partir da formação do Estado de Direito, considerando-se que é a partir daí que a legalidade passa a ter maior relevância.

Dentro do Estado Patrimonial, por exemplo, a legalidade aparece apenas como liberdade estamental ou corporativa, em que os súditos conquistam o direito de consentir e assim limitam o poder fiscal do rei, ainda que referidas iniciativas tenham sido adotadas de forma desigual pelas soberanias europeias⁶⁵.

Em tal período, que antecede a formação do Estado de Direito, o princípio da legalidade tributária evolui como forma vinculada à noção de autotributação, de modo que o imposto só poderia ser criado a partir da atividade das assembleias legislativas, representantes do povo, ligando-se à noção de um “sacrifício coletivamente consentido”⁶⁶.

⁶⁴ SILVA, José Afonso da. **Fundamentos do Direito Tributário e Tributos Municipais**. São Paulo: Bushatsky, 1978, p. 17.

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 415-416.

⁶⁶ Conforme acentuado por Alberto Xavier: “A verdade é que, a partir do século XI, tinha-se já definitivamente enraizado nos povos europeus a ideia de que os tributos não poderiam ser cobrados sem que tivessem sido criados por lei; e, com efeito, o art. XII da Magna Carta, ao estabelecer que “no scutage ora id shall be imposed on our kingdom unless by the common counsel o four kingdom”, limitou-se a consagrar formalmente uma regra que – mercê de uma prática reiterada – já tinha sido consuetudinariamente imposta. (...) esse princípio surgiu ligado à ideia de que os impostos só podem ser criados através das assembleias representativas e, portanto, à idéia de sacrifício coletivamente consentido, ou seja, à de autotributação.” (XAVIER, Alberto. **Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 6-7.).

A formação de pilares dos direitos dos contribuintes se liga à noção da representatividade e pode ser verificada também na contrariedade ao *Stamp Act*, ainda em meados do séc. XVIII, imposto criado pela Coroa Britânica para incrementar a arrecadação de receitas fiscais sobre as colônias americanas, que adotaram como bandeira principal do seu protesto o “*no taxation without representation*”, opondo-se ao controle central da Metrópole britânica e condicionando o exercício do poder de tributar à efetiva representatividade dos colonos americanos no Parlamento Britânico. Referido protesto, inclusive, contribuiu para a independência dos Estados Unidos.⁶⁷

Além disso, após o período do Estado Corporativo (Estamental), no século XVIII, é possível falar, inclusive, em uma regressão do fenômeno tributário às necessidades do Estado⁶⁸, em que o monarca não mais se reporta às cortes e assim legitima a exigência tributária, mas atua conforme suas necessidades, o que por si só justificaria as imposições.⁶⁹

A Inglaterra do início do séc. XIX, por exemplo, fornece-nos interessante cenário que contribuiu para motivar a efetivação do princípio da legalidade em matéria tributária, percebendo-se, desde a referida época, a inevitável ligação entre o fenômeno tributário e os gastos públicos:

Para fazer frente às suas despesas crescentes e desarrazoadas, a monarquia, de modo geral, se via forçada a aumentar os tributos. Isso levou ao descontentamento de todos e, especialmente, da burguesia, a classe emergente de comerciantes e profissionais autônomos que enriqueciam sem depender diretamente dos benefícios do rei. Para Gomes, a burguesia viria, então, a exercer um papel determinante na mudança de rumos políticos do continente europeu, dando impulso a uma relação tributária distinta, essencialmente atrelada ao princípio da legalidade.⁷⁰

Mesmo se reconhecendo os momentos históricos em que a proteção dos direitos do contribuinte caminhou minimamente, destacando-se, por exemplo, a formação do Estado Nacional⁷¹, apenas com a evolução do Estado de Direito é que a legalidade adquire contornos

⁶⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação**. São Paulo: Saraiva, 2017. Edição do Kindle, cap. 10, seção 10.4, posição 3493, paginação irregular.

⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Valores e princípios constitucionais tributários. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 417.

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Valores e princípios constitucionais tributários. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 418.

⁷⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação**. São Paulo: Saraiva, 2017. Edição do Kindle, cap. 10, seção 10.4, posição 3903, paginação irregular.

⁷¹ Ricardo Lodi Ribeiro destaca na passagem do Estado Feudal para o Estado Moderno importante momento de gênese de direitos fundamentais dos contribuintes: “Documento ilustrativo desse momento histórico é a Magna Charta, de 1215, em os barões ingleses obrigam o Rei João Sem Terra a aceitar a prévia autorização do Commune Consilium Regis, gérmen do parlamento inglês, para a imposição dos tributos. A despeito de se traduzir numa afirmação oligarca da nobreza sobre o rei, no doloroso processo de transição descentralizadora do regime feudal para a formação do Estado Nacional, a declaração coroou historicamente a luta dos contribuintes contra o arbítrio do poder de tributar estatal, muito antes, historicamente, da consolidação do princípio da legalidade como decorrência da soberania popular, o que só ocorreu após a Revolução Francesa.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 43.).

que o legitimam como uma das bases fundamentais do fenômeno tributário, não só partindo da noção de consentimento por meio da representatividade do Parlamento, conforme destaca Alberto Xavier:

Com o advento do Estado de Direito, o princípio da auto-imposição ou do geral consentimento aos impostos perdeu a sua força inicial. Mas, em contato com as novas ideias, a mesma regra viria a desdobrar-se em dois grandes corolários que, esses sim, se encontravam na base das modernas concepções: por um lado, o princípio de que os impostos só podem ser criados por lei formal, o que, no rigor de uma estrita separação de poderes, se traduzia na ideia de que a criação dos tributos é da exclusiva competência das assembleias legislativas; por outro lado, o princípio de que as intervenções do poder na esfera da liberdade e da propriedade dos cidadãos carecem de lei que as autorize, o que é a essência mesma do conceito de reserva de lei.⁷²

Da análise do autor se verifica que a legalidade tributária se estabelece aqui com contornos mais bem delineados, desdobrando-se tanto na necessidade de lei formal quanto na noção geral de que eventuais intervenções estatais sobre o patrimônio dos indivíduos só poderão vir à tona mediante processo legislativo, propriamente dito. O destaque da legalidade tributária em dois aspectos (material e formal) é reflexo direto das influências trazidas pelo surgimento do Estado de Direito, após a Revolução Francesa, em que o sistema jurídico se robustece de meios para contenção do arbítrio no poder estatal.

O Estado de Direito, decorrente do constitucionalismo, pode ser conceituado como “aquele em que os governantes e governados, desde que estabelecida a regra jurídica, com o consentimento destes, a ela estão obrigados”⁷³, trazendo em seu bojo além de critérios formais como a separação de poderes e a legalidade da administração pública, critérios materiais como a efetiva garantia de direitos dos cidadãos.⁷⁴

A lei, nesse sentido, passa a ser meio para a realização da justiça, de modo que o Estado deve pautar suas atividades na “(...) utilização exclusiva de formas jurídicas, de que sobressai a lei formal.”⁷⁵

O novo panorama da legalidade, ademais, traz dentro da superação da arbitrariedade estatal a vedação aos tratamentos desiguais em matéria tributária, conforme o princípio da igualdade⁷⁶, uma resposta à realidade anteriormente percebida, em que as isenções

⁷² XAVIER, Alberto. **Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 7.

⁷³ NETTO, J. M. de Arruda Alvim. Da Jurisdição. In: Revista de Direito Público, 13/70, p. 74 apud ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 67, p. 231-268, 1972, p. 235.

⁷⁴ ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 67, p. 231-268, 1972, p. 235.

⁷⁵ XAVIER, Alberto. **Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 8.

⁷⁶ XAVIER, Alberto. **Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 9.

injustificadas para determinados estratos sociais e a ausência de critérios claros na exigência dos tributos estavam presentes.⁷⁷

Acompanhando a evolução histórica da legalidade, de forma genérica ou específica (na esfera tributária), José Roberto Vieira e Mauricio Timm do Valle destacam exatamente a representatividade e o favorecimento da construção da democracia por meio dos referidos institutos (grifos no original):

Ora, enquanto a Legalidade Genérica firma seus pés na representatividade popular, para funcionar como instrumento democrático privilegiado, estabelecendo o autogoverno, a Legalidade Tributária finca seus pés no mesmo terreno da representatividade, para servir como excepcional ferramenta democrática, instituindo a autotributação. Ambas as legalidades unidas pela **premissa representativa**, para contribuírem poderosamente para a **construção e realização da Democracia**.⁷⁸

A consolidação da legalidade dentro do fenômeno da tributação, portanto, caminha junto ao surgimento e afirmação da representatividade no contexto democrático, e, além disso, à própria possibilidade de controle da atividade tributária estatal, no sentido de evitar o poder arbitrário, balizas estas sobre as quais uma eventual conceituação da legalidade tributária não poderá se afastar.

3.2 Contornos constitucionais e legais da legalidade tributária

Diante de todo arcabouço histórico que acompanha a consolidação da legalidade em matéria tributária, torna-se essencial delimitar seus contornos, buscando uma definição fundamentada e com pretensões científicas.

Anteriormente, os presentes estudos buscaram, como requisito essencial à compreensão da legalidade em relação às PGVs, investigar como a legalidade tributária poderia ser entendida à luz de duas categorias principais: regras ou princípios. No decorrer das análises, porém, viu-se que tal discussão se torna irrelevante para compreender o tema, de modo que perquirir minuciosamente tais categorias poderia desvalorizar discussões mais relevantes, como o

⁷⁷ No contexto do sistema tributário francês do séc. XVII, por exemplo, destaca Fernando Zilveti ao abordar a figura da *taille*, imposto central da arrecadação francesa: “Os tributos eram sobrepostos e atingiam diversas vezes a mesma riqueza. Na França, ao menos nesse período histórico, ninguém sequer sonhava em igualdade na tributação. As isenções injustificadas tornavam esse imposto ainda mais injusto, contando algumas classes sociais e políticas com benefícios fiscais próprios de um Estado absolutista.” (ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação**. São Paulo: Saraiva, 2017. Edição do Kindle, cap. 9, seção 9.1, posição 2854, paginação irregular.)

⁷⁸ VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Direitos Fundamentais Tributários: Em Busca dos Fundamentos da sua Fundamentalidade. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). **Texto e contexto no direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 757-794, p. 769.

próprio conteúdo da legalidade tributária dentro do sistema tributário nacional, esteja-se falando em regra ou em princípio.

Reconhece-se, nesse sentido, as relevantes contribuições de autores que trataram sobre a legalidade tributária do ponto de vista da sua natureza jurídica (se regras ou princípios)⁷⁹. Parece-nos mais relevante, porém, traçar os limites de referida garantia constitucional em contato com a matéria aqui estudada, qual seja o diálogo com a instituição e aplicação das PGVs como ferramenta para operacionalizar a cobrança do IPTU.

Nesse sentido, não apenas o disposto no art. 5º, II versa sobre a matéria, abordando a legalidade como formatadora de todo o sistema jurídico, mas também o art. 150, I da Constituição Federal, aparentemente se dirigindo diretamente ao subsistema tributário, estabelecendo a impossibilidade de que determinado ente político institua ou aumente tributos sem lei anterior que assim o estabeleça, repercutindo-se exatamente a premissa da representatividade expressa no contexto histórico que acompanha a legalidade tributária.

De início, convém observar que, apesar de se reconhecer as importantes doutrinas que versam sobre a redundância da Constituição Federal ao versar sobre a legalidade, seja a partir do texto do seu art. 5º, II⁸⁰, seja ao abordar a legalidade aplicada ao fenômeno tributário, conforme o art. 150, I^{81 82}, para fins didáticos, o último destes será aqui utilizado como ponto de partida, evitando-se maiores discussões, por nos parecerem prescindíveis.

⁷⁹ Vejam-se, por exemplo, as contribuições de Ricardo Lobo Torres e Paulo de Barros Carvalho, para quem a legalidade tributária seria um princípio jurídico (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Valores e princípios constitucionais tributários. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 194; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 308) e Luis Eduardo Schoueri, Diogo Olm Ferreira e Victor Lyra G. Luz, que advogam que a legalidade tributária poderia se manifestar tanto como regra como princípio (SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 23-24.).

⁸⁰ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁸¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁸² Paulo de Barros Carvalho destaca a interdefinibilidade de modais deônticos, levando à possibilidade de identificar a mesma prescrição diante de dois enunciados diversos: “Em situação ilustrativa, o comando veiculado por meio da expressão ‘é obrigatório passar pelo caminho das pedras’ – em linguagem formal (Op) –, pode ser transmitido com a proposição ‘é proibido transitar por qualquer outro lugar que não o caminho das pedras’ – formalizando (V-p). (...) O exemplo serve para demonstrar como, apesar de serem diversos os enunciados, permanece a identidade da prescrição por eles transmitida: uma obrigação de conduta que se mantém a mesma, não importa quais e quantas palavras se utilizem para descrevê-la.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 86.).

No mesmo sentido, o autor trata da introdução do “princípio da legalidade” no sistema jurídico por meio da sua formulação genérica (art. 5º, II, da CF) e da sua formulação específica para o direito tributário (art. 150, I, da CF). (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 308.).

Abordando tal assunto, inclusive, Fabiana Del Padre Tomé sustenta que a repetição por parte do constituinte não se dá de forma despropositada, tendo ele disciplinado especificamente a legalidade em matéria tributária como forma de evitar que o referido limite ao poder de tributar pudesse ser burlado de alguma forma.⁸³

A compreensão do conteúdo do art. 150, I, da Constituição Federal, que expressamente veda às pessoas políticas (União, Estados, DF e Municípios) a possibilidade de exigirem ou aumentarem tributos sem lei anterior, conversa de maneira distinta quando o analisamos conforme os paradigmas anteriormente expostos.

Parece-nos, inclusive, que a própria esquematização do legislador constitucional ao prever, dentro da Seção II do Capítulo da Constituição Federal que versa sobre o Sistema Tributário Nacional parece deixar clara a importância atribuída à legalidade, elencado como o primeiro limite objetivo ao poder de tributar dentro do rol dos incisos do art. 150.

O paradigma utilizado por autores na delimitação dos princípios e dentro dos quais se insere a legalidade tributária expressa valor que está vinculado à própria garantia da segurança jurídica dentro do sistema, destacando a importância atribuída à legalidade:

Os princípios constitucionais, conseqüentemente, embora não se confundam com os valores, se vinculam ou decorrem dos ditos valores da liberdade, da justiça, da segurança jurídica. Alguns princípios, contudo, pela sua grandeza, se vinculam a valores diversos sob diferentes perspectivas, como ocorre, por exemplo, com o princípio da Federação, que serve de garantia à liberdade e, simultaneamente, propicia a concretização da justiça (especialmente no que concerne à distribuição de rendas) e da segurança jurídica (competência processual).⁸⁴

Ricardo Lobo Torres, nesse sentido, encaixa a legalidade tributária como princípio constitucional cujo conteúdo se vincula à segurança jurídica, conforme se depreende da abordagem realizada em seu Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário (vol. II), elencando os princípios que se referem a valores (ou ideias básicas do direito) dentre os quais a segurança jurídica.

Referida importância também pode ser encontrada na análise de autores como Paulo de Barros Carvalho, ao tratar sobre o “princípio da legalidade tributária”, repetindo a relação entre

⁸³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. O Resgate da Legalidade Tributária. In: COSTA, Alcides Jorge [et al]. **Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira: IX Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses. 2012. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/05/O-Resgate-da-Legalidade-Tribut%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 22.

⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Valores e princípios constitucionais tributários. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 194.

o mesmo e a segurança jurídica⁸⁵, posicionando-o como dado essencial para a compreensão do próprio fenômeno jurídico:

Sua importância marca com tal intensidade a presença do fenômeno jurídico que não seria exagerado afirmar tratar-se de dado inafastável, decisivo para a compreensão dessa realidade. Refletir sobre o princípio da legalidade, aqui, equivale a meditar sobre o próprio direito.

O princípio da legalidade é limite objetivo que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar observância ao primado constitucional da tripartição dos poderes.⁸⁶

De fato, o dispositivo já delimitou que o aumento ou instituição de tributo só podem ser empreendidos no sistema jurídico mediante a instituição de lei, sendo norma jurídica que controla, baliza o sistema tributário como um todo.

O que se percebe, ainda, é que não apenas o art. 150, I da Constituição Federal versa sobre a legalidade tributária. O art. 97 do Código Tributário Nacional delimita, de maneira mais específica, a reserva de lei em matéria tributária para dispor não apenas sobre a instituição/extinção de tributos, mas também sobre elementos próprios da regra-matriz de incidência⁸⁷, como a disposição específica prevista no seu §1º, segundo o qual “Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.”

Considerando-se que o Código Tributário Nacional ingressou no sistema jurídico em um contexto constitucional distinto, anterior à Constituição Federal de 1988, torna-se essencial verificar de que forma o referido dispositivo se relaciona com os novos paradigmas constitucionais, perquirindo se a referida especificação, quase exaustiva do controle da legalidade, foi efetivamente recepcionada pela nova Carta Constitucional e se as normas que daí decorrem podem ser entendidas como normas gerais em matéria tributária, servindo como base para o sistema tributário conforme o art. 146, III da Constituição Federal.

⁸⁵ Visão compartilhada por José Roberto Vieira e Maurício Timm do Valle (grifos no original): “Nas constituições contemporâneas, os mais eminentes princípios encontram seus fundamentos, via de regra, nos valores da **segurança jurídica e da justiça**. O primeiro deles realiza-se, em matéria tributária, por certos princípios constitucionais tributários, dos quais se destacam alguns: no que tange ao conteúdo de certeza do direito da segurança jurídica, realçaremos a **Legalidade** e a **Irretroatividade**; no que concerne ao conteúdo da previsibilidade da segurança jurídica, distinguiremos, mais uma vez, a Legalidade, e, secundariamente, a **Anterioridade**. ” (VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Direitos Fundamentais Tributários: Em Busca dos Fundamentos da sua Fundamentalidade. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). **Texto e contexto no direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 757-794, p. 766 – grifos no original.).

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 309.

⁸⁷ As bases teóricas relativas à teoria da regra-matriz de incidência tributária serão abordadas no capítulo 4 da presente dissertação.

Neste ponto, é importante destacar que conforme o art. 146 da CF e o art. 34 da ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), o CTN, apesar de anterior à CF/88, foi recepcionado com status de lei complementar⁸⁸, ressaltando-se, porém, aqueles dispositivos que não compatíveis com as normas constitucionais.

Nesse sentido, além do *caput* do art. 150 da CF disciplinar especificamente que as limitações ao poder de tributar, verdadeiras garantias do contribuinte, não se exauririam naquelas previstas nos incisos indicados logo a seguir, é fundamental notar que as disposições mais específicas trazidas pelo art. 97 do CTN tratam exatamente do conteúdo das leis que disciplinam a incidência tributária.

As especificidades tratadas pelo CTN, dessa forma, além de significarem garantias do contribuinte, estão umbilicalmente inseridas na esfera da instituição/extinção de tributos, considerando-se que, sem a correta estipulação de elementos como a base de cálculo de um imposto, por exemplo, a incidência tributária se torna impossível.

Vê-se, nesse sentido, que houve sim a recepção do referido dispositivo (o art. 97 do CTN) pela Constituição Federal de 1988, e, além disso, está se estabelece como norma geral em matéria tributária, responsável por disciplinar os caracteres essenciais do tributo, conforme o art. 146, III da CF.

Observa-se, nesse sentido, que o constituinte primeiramente reservou como requisito à observância da legalidade tributária um aspecto formal, referindo-se ao procedimento necessário para elaboração de uma lei como relevante para o sistema jurídico, de modo que o não atendimento ao procedimento legislativo previsto na própria CF vicia o ato como um todo, em clara inconstitucionalidade⁸⁹. O suporte normativo previsto pelo constituinte, desse modo, é claro – a lei, de modo que os eventuais vícios no procedimento que comprometem a higidez do processo legislativo são capazes de tornar a norma inconstitucional.

Além disso, a legalidade tributária também diz respeito à própria relação entre determinada lei e as demais, principalmente as de hierarquia superior. A partir do momento em que o constituinte fixa determinadas balizas constitucionais, a lei formal que dispor sobre obrigação tributária, por exemplo, deve, além de respeitar o procedimento legislativo

⁸⁸ CESAR BALTHAZAR, Ubaldo; DA SILVA STEIN, Jaqueline. Da Recepção do Artigo 104 do Código Tributário Nacional pela Constituição Federal: Análise sobre sua validade, vigência e eficácia. In: **Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista Eletrônica da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, v. 7, n. 13, p. 605-619, 3 nov. 2020, p. 608-609.

⁸⁹ SILVEIRA, Victor Limeira Barreto da. **Legalidade Tributária: Conteúdo jurídico e requisitos**. 2018. 94 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/22010>>. Acesso em: 10 mai. 22, p. 69.

competente, adequar-se aos demais termos da Constituição Federal⁹⁰, a exemplo da delimitação de competências tributárias, de modo que a legalidade tributária só pode ser tida como atendida quando determinada lei formal tiver origem na pessoa política constitucionalmente competente para legislar sobre aquela matéria⁹¹.

3.3 Legalidade tributária e tipicidade tributária

É de se destacar que a evolução do Direito Tributário brasileiro, na esteira da evolução histórica já abordada anteriormente, desemboca em um contexto que privilegia a legalidade e a tipicidade tributárias como ferramentas essenciais à luta contra o arbítrio dos governantes, principalmente no período anterior à redemocratização, o que explicaria a consolidação da referida garantia de maneira intensa no contexto nacional (“aferramento à legalidade”, nos dizeres de Ricardo Lodi Ribeiro)⁹².

Nesse sentido, a doutrina tributária nacional muitas vezes privilegia a legalidade tributária como afirmação da segurança jurídica de maneira praticamente absoluta, vilipendiando e até mesmo criticando as defesas de valores como a justiça, a igualdade e a capacidade contributiva.⁹³

Como será abordado adiante, o fenômeno tributário deve ser entendido não a partir de uma incidência automática de normas jurídicas sobre um determinado fato, mas a composição de linguagem competente desde o fato até a norma, o que pressupõe traçar as diferenças entre as normas gerais e abstratas, por exemplo, as individuais e concretas.

No âmbito da doutrina tributária, muitas são as menções à legalidade tributária de forma coligada à tipicidade tributária, geralmente classificando-os como princípios aplicáveis ao

⁹⁰ ASSONI FILHO, S. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, [S. l.], v. 98, p. 181-206, 2003. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67585>. Acesso em: 20 set. 2022, p. 189.

⁹¹ ASSONI FILHO, S. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, [S. l.], v. 98, p. 181-206, 2003. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67585>. Acesso em: 20 set. 2022, p. 198.

⁹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta, Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais Tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, v. 229, p. 313-334, 2002. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46446/45192/0>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 317.

⁹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta, Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais Tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, v. 229, p. 313-334, 2002. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46446/45192/0>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 318.

Direito Tributário, havendo, inclusive, autores que confundem os referidos institutos e outros que defendem a tipicidade como um dos aspectos em que a legalidade tributária se desdobra.⁹⁴

Ricardo Lobo Torres, por exemplo, destaca a tipicidade como corolário da legalidade tributária e princípio específico da segurança jurídica⁹⁵, situando-o de forma autônoma quanto à legalidade tributária. Alberto Xavier, por sua vez, destaca o princípio da tipicidade como técnica e de forma coligada à legalidade tributária (grifos no original):

O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que já uns sustentaram, um princípio autônomo do da legalidade: antes *é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei*, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica.

A técnica da tipicidade é, porém, a mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo da reserva absoluta e, portanto, dos limites que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do direito em matéria tributária. É precisamente pela análise da origem normativa dos tipos, do objeto da tipificação e dos caracteres da tipologia tributária, que resulta com nitidez o alcance da regra *nullum tributum sine lege* e que se poderá traçar com rigor o âmbito das matérias que, pelo princípio da legalidade, estão reservadas à lei e as que, eventualmente, estejam confiadas à vontade dos seus órgãos de aplicação.⁹⁶

Partindo-se dos conceitos utilizados por autores como Alberto Xavier, percebe-se a preocupação empreendida de que o Direito Tributário esteja pautado em rígidos parâmetros (o autor fala, inclusive, em uma tipicidade fechada), advogando a tipificação de “(...) todos os elementos necessários à fixação do quantum da prestação tributária”⁹⁷, assumindo aqui a tipicidade contornos semelhantes àqueles percebidos no Direito Penal, tendo a doutrina criminal influenciado sensivelmente a compreensão da tipicidade no contexto tributário, conforme destacado por Ricardo Lobo Torres.⁹⁸

Nota-se, ainda, que há autores que advogam a tipicidade como uma qualificação da legalidade no âmbito da tributação, no sentido de dar contornos mais sólidos a esta, que a diferenciam da legalidade administrativa, por exemplo (grifos no original):

Vale dizer, os principais elementos da obrigação tributária devem ser *definidos pela própria lei*. O legislador, portanto, não pode simplesmente *autorizar* a cobrança de

⁹⁴ XAVIER, Alberto. **Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 59-60.

⁹⁵ “O princípio da tipicidade é um corolário do princípio da legalidade. Este último, em sentido lato, como já vimos, pode abranger os diversos princípios de segurança jurídica: irretroatividade, anterioridade, proibição de analogia, etc. Mas, pela sua relevância e conteúdo, a tipicidade deve ser tratada como princípio específico de segurança jurídica.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 479-480.).

⁹⁶ XAVIER, Alberto. **Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 69-70.

⁹⁷ XAVIER, Alberto. **Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 78.

⁹⁸ “Importante também para o desenvolvimento da teoria do tipo foi a contribuição dos penalistas.”; “A teoria da imputação objetiva, de influência neokantiana e também neo-hegeliana (Larenz), abriu a problemática do tipo para os valores jurídicos.” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 486-487.).

um tributo e deixar que seus elementos principais sejam fixados por ato do Poder Executivo.

Mas a tipicidade ainda significa algo mais do que isso. Significa que a lei deve *definir* os principais aspectos do tributo *com um alto grau de precisão e concreção*, sem recorrer a conceitos vagos ou indeterminados e sem dar margem à discricionariedade administrativa na cobrança do tributo.

[...]

Em conclusão, pode-se dizer que a *legalidade tributária* (art. 150, I, da Constituição), qualificada pela *tipicidade*, tem uma conotação muito mais rígida e exigente do que a legalidade genérica estabelecida no art. 5º, II, da Constituição (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”). *Exaustividade, precisão, delimitação conceitual e impossibilidade de delegação a atos infralegais* são os elementos da legalidade tributária qualificada tipicidade, mas não da legalidade genérica do art. 5º, II, da Constituição.⁹⁹

De fato, a própria instituição do tributo predispõe a definição em lei dos elementos necessários à constituição da obrigação tributária, até no sentido de proteger a propriedade privada e garantir segurança jurídica aos contribuintes. Não se pode perder de vista, porém, que o rígido controle da atividade do Fisco, conforme a tipicidade tributária deve ser entendida, a partir de uma fenomenologia adequada.

Veja-se que a conceituação da tipicidade tributária e o balizamento da relação que guarda quanto à legalidade tributária, também variam de acordo com o paradigma teórico escolhido. A defesa empreendida por Alberto Xavier, por exemplo, parte praticamente de uma noção exegética do direito, condicionando a constituição do crédito tributário por parte da Administração Tributária a uma atividade de simples dedução lógica, com base estrita nos elementos dispostos na própria lei¹⁰⁰, única e exclusivamente.

Considerar o fenômeno tributário em tais parâmetros, porém, desconsidera o fato de que esgotar todos os dados necessários à percução tributária e permitir uma aplicação da norma de forma automatizada, unificando a solução de todos os casos é tarefa impossível¹⁰¹, já que a compreensão do sentido das normas decorre da atividade do intérprete, construindo um sentido a partir do texto, de modo que este não “descobre” ou “extraí” o sentido conforme os parâmetros exaustivamente fixados na lei.¹⁰²

⁹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71-99, p. 72-73.

¹⁰⁰ GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71-99, p. 75.

¹⁰¹ GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71-99, p. 75.

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 205.

Além disso, deve-se observar que a atividade do intérprete é essencial à própria construção do Direito, sendo condição indispensável à incidência das normas jurídicas, em atividade provida de uma apreciação valorativa, fator que não compromete a possibilidade de se admitir a tipicidade como formatadora do fenômeno tributário, mas antes de tudo serve à compreensão de que a “subsunção” desprovida de qualquer carga axiológica como forma de consagrar a segurança jurídica, se revela como alheia à realidade jurídica.¹⁰³

Até mesmo a utilização de conceitos aparentemente simples de compreensão por parte dos intérpretes predispõe a necessária atividade interpretativa, sendo impossível admitir a mera subsunção lógica a partir dos elementos disponibilizados no próprio texto, conforme destaca Marciano Seabra de Godoi:

[...] mesmo que a norma de incidência tributária seja redigida sem o auxílio de cláusulas gerais, conceitos vagos ou indeterminados; mesmo que a lei de incidência tributária defina ela própria os elementos do tributo sem delegar tal tarefa ao Poder Executivo; mesmo que a lei de incidência tributária retire qualquer margem de discricionariedade administrativa no procedimento de fiscalização e cobrança do tributo, ainda assim não será possível subsumir fatos a normas por *simples dedução lógica* e sem qualquer valoração da realidade que não seja aquela “definitiva” contida no tipo legal.¹⁰⁴

O próprio desenho normativo dos tributos em geral impossibilita a colheita completa dos dados necessários à constituição do crédito tributário de forma automatizada, até mesmo porque se está diante de norma geral e abstrata, sobre a qual uma atividade humana ainda se debruçará como fundamento de validade, a fim de construir a norma individual e concreta¹⁰⁵, própria daquela relação jurídica tributária.

Partindo do exemplo da legislação sobre o Imposto sobre a Renda, por exemplo, cuja hipótese de incidência está expressa na conjugação do verbo e do complemento “auferir renda”, inevitável se faz perquirir o alcance da referida hipótese no cotejo das situações vividas pelos

¹⁰³ “Como se vê, portanto, a subsunção de um fato impositivo a um tipo tributário inexistente como fenômeno representativo de uma atividade desprovida de apreciação valorativa da realidade. O que ocorre por ocasião da incidência tributária é a coordenação de um fato jurídico praticado pelo contribuinte a um tipo legal, que como tal, ao ser aplicado, carece sempre, ou quase sempre, de uma apreciação axiológica, em maior ou menor grau, por parte do aplicador da lei. É a definição da hipótese de incidência pelo legislador que vai definir a maior ou menor abertura do tipo. No entanto, sempre restará ao intérprete um espaço de adequação da norma à realidade.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta, Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais Tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, v. 229, p. 313-334, 2002. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46446/45192/0>>. Acesso em: 12 mai. 22, p. 320.).

¹⁰⁴ GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71-99, p. 81-82.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Para uma Teoria da Norma Jurídica: Da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. **Publicação eletrônica do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>>. Acesso em: 13 jan. 22, p. 28.

contribuintes no seu cotidiano, considerando-se que não é todo e qualquer acréscimo patrimonial que será objeto de tributação por meio do IR, conforme se depreende, por exemplo, das discussões envolvendo a tributação das indenizações por danos morais¹⁰⁶, no sentido de identificar se aqui estamos diante de acréscimo patrimonial tributável, por meio do referido tributo, ou se se constitui como mera recomposição que refoge à hipótese prevista pelo legislador tributário, no desenho da regra-matriz de incidência.

De fato, as leis possuem finalidade própria afeita à composição das normas gerais, tendo o legislador se utilizado, por exemplo, de linguagem que demonstra situações genéricas, como adverte Elizabeth Carrazza:

Não se nega que, em termos ideais, a lei deveria dispensar, a cada pessoa, o tratamento jurídico que melhor atendesse às suas necessidades, seja enquanto indivíduo, seja enquanto membro de um dado grupo social.

De fato, como a idade, a cultura, as condições familiares, a fortuna e assim avante, mudam com o tempo, haveria a necessidade de atualizações constantes e intermináveis destas ‘leis sob medida’, inútil suplicio para o legislador.

Muito bem, sendo impossível editar leis específicas para atender a cada caso individual (e *ad impossibilia nemo tenetur*), a mais satisfatória alternativa encontrada pelo legislador foi tomar em atenção o que acontece na maioria dos casos e, a partir daí ir editando as leis.¹⁰⁷

As leis, nesse sentido, são instrumentos cuja natureza serve à disciplina de forma abstrata e geral, de modo que entender a tipicidade tributária de forma imprópria, possivelmente nos levará a pensar na necessidade de lei prévia para dispor sobre toda e qualquer situação jurídica de forma individual.

A exigência que decorre da tipicidade tributária diz respeito à disposição na lei tributária de todos os elementos necessários à composição da regra-matriz de incidência, abstratamente prevista:

Uma exigência, contudo, se faz presente: na lei tributária há que se conter todos os elementos necessários à chamada regra-matriz de incidência, isto é, aquele mínimo irreduzível, aquela unidade monádica que caracteriza a percussão do tributo, vale dizer, a descrição de um evento de possível ocorrência para a norma poder operar, e a prescrição de uma relação jurídica que vai nascer quando ocorrer esse acontecimento.¹⁰⁸

A compreensão da tipicidade tributária aplicada à definição dos elementos da regra-matriz de incidência, que, inclusive, será objeto de análise mais apurada no próximo tópico, fornece-nos elementos para exame da relação que guarda com a legalidade tributária.

¹⁰⁶ GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71-99, p. 78.

¹⁰⁷ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1998, p. 56.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 310.

Apesar de não ser a intenção do presente estudo adentrar de forma exaustiva a delimitação da tipicidade tributária, perquirindo sua natureza jurídica, por exemplo, observa-se que o conteúdo do art. 150, I, da Constituição Federal, instrumento por meio do qual a legalidade tributária se manifesta precipuamente, já dá conta de controlar a atividade dos aplicadores do direito.

A tipicidade tributária, nesse sentido, construção que pode ser encontrada amplamente tanto na doutrina e na jurisprudência¹⁰⁹, merece ser entendida como componente ínsito à legalidade tributária, dispensando uma conceituação em apartado, tendo em vista que a instituição de um tributo não se dá, senão, com a expressa previsão dos seus componentes indispensáveis, quais sejam os elementos da regra-matriz de incidência.

Ao se considerar que o tributo apenas nasce com a delimitação dos componentes da regra-matriz de incidência, de modo que todas as espécies tributárias obrigatoriamente devem apresentar uma estrutura formal que abarque os referidos elementos¹¹⁰, bem como que a legalidade tributária exige a instituição de tributos pela via necessariamente legislativa, conforme o art. 150, I, da CF, conclui-se que a tipificação dos componentes da regra-matriz em lei já decorre da legalidade tributária.

3.4 Análise da legalidade tributária e os componentes da regra-matriz de incidência tributária

Apesar de já terem sido antecipadas algumas reflexões sobre a fenomenologia da tributação e como a legalidade tributária deve ser analisada em tal sentido, faz-se necessário examinar de forma mais analítica como a norma tributária se manifesta abstrata e concretamente, buscando conformá-la com a legalidade tributária.

A regra-matriz de incidência tributária se constitui como interessante instrumento metódico, que agrega os componentes essenciais próprios da norma tributária de forma a facilitar sua compreensão, como desdobramento da teoria do construtivismo lógico-semântico¹¹¹. A utilidade da abordagem já se justifica ao se considerar que, muitas vezes a composição da norma demanda a análise de vários fragmentos de enunciados normativos (ex:

¹⁰⁹ GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71-99, p. 72.

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 628.

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 153.

artigos distintos de uma mesma lei ou até mesmo situados em leis diferentes), de modo que o esquema lógico da regra-matriz de incidência agrega os componentes mínimos para o estabelecimento da relação de modo consideravelmente didático, reduzindo complexidades e retirando dados meramente acessórios, que não dizem respeito propriamente à relação tributária analisada¹¹².

Além disso, o próprio controle das normas tributárias (consideradas de forma abstrata ou concreta) pode ser sensivelmente facilitado por meio da composição da regra-matriz de incidência, a fim de se verificar, por exemplo, a constitucionalidade de um novo tributo criado por um Município ou a regularidade de um lançamento tributário de IPTU sobre imóvel objeto de contrato de cessão a terceiros e pertencente à União.¹¹³

3.4.1 A composição da norma tributária a partir da regra-matriz de incidência

Com base na análise de vários dispositivos, a regra-matriz de incidência resulta da observação de diversos componentes comuns descritos pelo legislador na seleção daquilo que será regulado pelo Direito, podendo-se considerar que toda e qualquer norma se utiliza de propriedades dos fatos e das relações jurídicas previamente delimitadas pelo legislador.¹¹⁴

A norma tributária, desse modo, apresenta a estrutura lógica de um juízo hipotético, “(...) em que o legislador enlaça uma consequência jurídica (relação deôntica entre dois ou mais sujeitos), desde que acontecido o fato previsto no antecedente”¹¹⁵. Daí então ser possível falar em hipótese e consequente da norma jurídica, em que se de um lado a hipótese normativa deve fazer referência às (i) propriedades da ação do referido acontecimento; (ii) ao local; e (iii) ao

¹¹² Paulo de Barros Carvalho fala da regra-matriz de incidência como norma jurídica (expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico, com sentido completo) resultado do isolamento das unidades que servem especificamente ao fenômeno da percussão impositiva. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, v. 1, 2011. p. 293.).

¹¹³ “A norma individual e concreta, produzida pelo aplicador, deve guardar consonância com a regra-matriz de incidência que lhe serve como fundamento. Caso isso não ocorra, o ato pode ser impugnado. O esquema da regra-matriz funciona como instrumento para detalhamento da fundamentação jurídica do ato de aplicação, possibilitando ao intérprete verificar o devido enquadramento da norma individual e concreta produzida.

Na mesma medida o esquema é útil para se apurar a constitucionalidade da própria regra-matriz (enquanto norma jurídica). De elevado poder analítico, o preenchimento de sua estrutura lógica permite esmiuçar a linguagem do legislador para averiguar se ela se encontra em consonância com as regras jurídicas que a fundamentam.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 460-461.).

¹¹⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 423.

¹¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 154.

momento em que ele ocorre¹¹⁶, de outro o consequente identifica (i) os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídica; e (ii) o objeto da relação¹¹⁷, que podem ser resumidos conforme “critérios” que decorrem diretamente da construção das normas:

(...) o descritor das normas do tipo geral e abstratas, não traz a descrição de um acontecimento especificamente determinado, alude a uma classe de eventos, na qual se encaixam infinitas ocorrências concretas. Da mesma forma, o consequente não traz a prescrição de uma relação intersubjetiva especificamente determinada e individualizada, alude a uma classe de vínculos intersubjetivos, na qual se encaixam infinitas relações entre os sujeitos.

Haverá, assim, para construção dos conceitos conotativos destas normas, no antecedente: (i) um critério material (delineador do comportamento/ação pessoal); (ii) um critério temporal (condicionador da ação no tempo); e (iii) um critério espacial (identificador do espaço da ação). E, no consequente: (iv) um critério pessoal (delineador dos sujeitos ativo e passivo da relação); e (v) um critério prestacional (qualificador do objeto da prestação).¹¹⁸

Dentro do antecedente (hipótese), em que se inserem os identificadores do fato, o critério material se estabelece como seu núcleo, caracterizando-se como a referência a um comportamento específico de pessoas físicas ou jurídicas, escolhido pelo legislador. O critério espacial, por sua vez, veicula o lugar onde o acontecimento deve ocorrer para permitir a instauração da relação jurídica, enquanto o critério temporal cuida do momento em que ocorre o fato em questão.¹¹⁹

Unidos ao antecedente pelo operador deôntico, que conecta ambos os lados da norma jurídica de forma interproposicional (deve-ser)¹²⁰, o consequente prescreve condutas intersubjetivas, formando a relação jurídica em que o sujeito ativo gozará de um direito subjetivo face ao sujeito passivo (devedor), que no caso da obrigação tributária trata de uma prestação pecuniária¹²¹.

Tem-se, portanto, dentro do consequente, os critérios pessoais (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota), finalizando assim o plano geral da regra-matriz de incidência e possibilitando a sua descrição lógica, conforme acentua Paulo de Barros Carvalho:

(...) descrever um fato social é apresentar as notas conceptuais que elegemos para transmitir sua ideia a nossos interlocutores. Significa apontar critério de identificação, diretrizes para seu reconhecimento, toda vez que ocorra no contexto social, ainda que o sucesso pertença ao mundo dos objetos físicos ou naturais. Em outras palavras,

¹¹⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 424.

¹¹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 424.

¹¹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle p. 425.

¹¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 156.

¹²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, Edição Digital, cap. 1, seção 4, posição 43/266, paginação irregular.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 157.

equivale a consignar o critério material (verbo + complemento), o critério espacial e o critério temporal, isto é, o núcleo do acontecimento fático e seus condicionantes de espaço e tempo. Em linguagem formalizada teremos:

$$Ht \equiv Cm (v.c) . Ce . Ct$$

onde “Ht” é a hipótese tributária, “Cm” o critério material, “v” o verbo, “c” o complemento, “Ce” o critério espacial, “Ct” o critério temporal e “.” O símbolo conjuntor.

[...]

Em face de tais considerações que se pode afirmar que o prescritor da regra-matriz de incidência contém dois critérios: o pessoal (sujeito ativo e passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota). [...] Sua representação lógica poderia ser expressa com a seguinte notação simbólica: Cst''Cp(sa.sp).Cq(bc.al). Em que “Cst” é o consequente tributário; “Cp” é o critério pessoal; “as” o sujeito ativo; “sp” o sujeito passivo; “Cq” o critério quantitativo; “bc” a base de cálculo; “al” a alíquota; e “.” novamente o conjuntor ou multiplicador lógico.¹²²

Estabelecidas as premissas, necessário se faz delimitar de que forma a legalidade tributária se insere dentro do referido esquema da regra-matriz de incidência, que busca compreender o fenômeno tributário. Referidos questionamentos, porém, resvalam no estabelecimento das premissas necessárias que tratam sobre a aplicação das normas jurídicas e o caminho desenvolvido desde a previsão em abstrato, conforme o instrumento normativo, até o efetivo estabelecimento da relação jurídica, o que será realizado a seguir.

3.4.2 Fenomenologia da incidência: O caminho entre o instrumento normativo e a formação da relação jurídica

A identificação dos critérios presentes na regra-matriz de incidência e o modo como a legalidade tributária conversa com os referidos componentes da norma jurídica claramente demandam, de início, a fixação dos pontos de partida referentes à fenomenologia da incidência. Parece-nos, nesse sentido, que conforme o referencial teórico adotado a questão da legalidade pode ser analisada de forma mais ou menos coerente.

O modo como as normas incidem sobre as relações cotidianas sempre foi objeto de grande controvérsia na doutrina que estuda a Teoria Geral do Direito. Em geral, o que se percebe é que dois paradigmas teóricos, considerando-se a sua importância para a Ciência do Direito no âmbito nacional merecem uma análise mais detida.

Conforme aborda Aurora Tomazini de Carvalho, autores como Miguel Reale e Pontes de Miranda podem ser vistos como integrantes de uma “teoria jurídica tradicional”, que analisa o fenômeno jurídico a partir da incidência automática e infalível das normas no plano factual.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 155-157.

Segundo tal teorias, assim que ocorridos os fatos descritos na hipótese normativa, os direitos e deveres jurídicos nascem automaticamente.¹²³

Incidência e aplicação, neste sentido, seriam coisas distintas, cujos momentos em que ocorrem não se confundem. Diante de determinado fato que ocorre dentre do mundo dos fatos a norma automaticamente incide, juridicizando-o e daí nascendo as relações jurídicas dali decorrentes, sendo aplicada somente diante da atuação da autoridade competente (mediante um ato de vontade humano), que pode ocorrer ou não em momento posterior.¹²⁴

Já a teoria defendida por autores como Paulo de Barros Carvalho apresenta um referencial teórico completamente distinto. Conforme tal teoria, as normas não incidem por força própria, sendo sempre necessária uma atividade humana como condição para a incidência das normas no processo de positivação normativa, a partir do devido relato em linguagem competente.¹²⁵ Partindo de tal pressuposto, há uma nítida distinção entre aquilo que é tomado para o direito, que ingressa no mundo do direito, e o que se percebe no mero ambiente social:

Não se confundem consequências jurídicas com consequências sociais. Antes da ocorrência, verificada nos termos da hipótese, ser relatada em linguagem competente e transformar-se em fato jurídico, nada existe para o mundo do direito, nenhum efeito de ordem jurídica é constatado. Somente com a produção de uma linguagem própria, que pressupõe um ato de vontade humano, instauram-se direitos e deveres correlatos desta natureza.¹²⁶

As normas jurídicas abstratamente definidas, neste sentido, de nada valem em relação aos eventos enquanto não houver a devida enunciação em linguagem, noção que não se verifica ao analisarmos as teorias tradicionais, analisadas acima.

Note-se que enquanto para a teoria tradicional, que advoga a incidência automática e infalível das normas, estas (ainda que abstratamente consideradas) incidem sobre os fatos percebidos no seio social, regulando assim, cada situação específica, para a teoria de Paulo de Barros Carvalho isto não ocorre:

O direito não dispõe de normas individuais e concretas para regular cada caso específico. Dispõe de um aparato de normas gerais e abstratas, que não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas, exatamente em decorrência da sua

¹²³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 477-479.

¹²⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 478.

¹²⁵ “Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. [...] Com o mero evento, sem que adquira expressão em linguagem competente, transformando-se em fato, não há que se falar em fenômeno da incidência jurídica. A percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria: *é a linguagem do direito constituindo a realidade jurídica.*” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, Edição Digital, preâmbulo, seção 1, posição 32/266, paginação irregular.).

¹²⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 479.

generalidade e abstração. O sistema pressupõe, por isso, que, a partir destas normas gerais e abstratas, sejam criadas outras regras (individuais e concretas) diretamente voltadas aos comportamentos dos indivíduos, para atuarem especificamente em cada caso, o que só ocorre com a aplicação do direito.¹²⁷

Conforme tal teoria, portanto, há diferenças sensíveis entre as normas gerais e abstratas, as individuais e concretas, de modo que apenas estas últimas atuarão especificamente sobre os casos, mediante ato humano que, por sua vez, busca seu fundamento de validade na norma geral e abstrata.

Há que se perceber, desse modo, que diante do surgimento de uma obrigação tributária relativa ao IPTU, por exemplo, a partir de um lançamento tributário, aquilo que está vertido no lançamento e irá regular propriamente aquela situação jurídica (propriedade de bem imóvel e seus efeitos para fins tributários) não é a norma geral e abstrata, incidindo automaticamente sobre aquele fato¹²⁸, mas a norma individual e concreta, introduzida pelo lançamento e fundamentada nas disposições normativas que decorrem da legislação tributária de determinado município.

3.4.3 O controle da legalidade conforme os componentes da regra-matriz de incidência: norma geral e abstrata e norma individual e concreta

De posse das considerações trazidas pelas teorias indicadas na subseção anterior, observa-se que a disciplina da legalidade tributária pode ser mais bem analisada pela segunda das concepções apresentadas, considerando-se a utilidade da exposição acerca da fenomenologia da incidência e a classificação das normas conforme os graus de generalidade e abstração (gerais e abstratas; gerais e concretas; individuais e abstratas; individuais e concretas).

Conforme anteriormente exposto, não se pode demandar do direito positivo que este se utilize da lei como instrumento para regulação minuciosa das relações jurídicas individuais, considerando-se que está possui caráter genérico e abstrato¹²⁹.

No contexto da fenomenologia da incidência tributária, ou seja, de como surgem as relações tributárias a partir de todo o percurso do ciclo de posituação do direito, a referida

¹²⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 484-485.

¹²⁸ “Na hierarquia do direito posto, há forte tendência de que as normas gerais e abstratas se concentrem nos escalões mais altos, surgindo as gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas à medida que o direito vi se positivando, com vistas à regulação efetiva das condutas interpessoais. Caracteriza-se o processo de posituação exatamente por esse avanço em direção aos comportamentos pessoais.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, Edição Digital, cap. 1, seção 7, posição 50/266.).

¹²⁹ Conforme a parte final da subseção 3.3 Legalidade tributária e tipicidade tributária do presente estudo.

separação serve melhor à compreensão do tema, conforme as contribuições de Aurora Tomazini de Carvalho:

[...] o direito, enquanto objeto cultural, é produzido pelo homem e por ele manipulado no intuito de direcionar condutas intersubjetivas. Mas é o próprio direito que regula e disciplina tal manipulação. É o ordenamento jurídico que prescreve a criação, transformação e extinção de suas normas, determinando como suas estruturas devem ser movimentadas e os requisitos a serem observados para a transformação de sua linguagem.

Neste sentido, temos um ciclo ininterrupto: uma linguagem jurídica é produzida mediante uma série de procedimentos pré-estabelecidos e realizados pelo homem com base em outra linguagem jurídica que, por sua vez, também foi produzida da mesma forma.¹³⁰

Ao que nos parece, nesse sentido, a regulação do sistema trazida pelo art. 150, I, da Constituição (como norma que regula a produção de outras normas) – no sentido de condicionar exigência de lei prévia para instituição e cobrança de tributos ao estipular todas os componentes da regra-matriz de incidência –, serve diretamente às normas gerais e abstratas, e não às individuais e concretas.

De fato, conforme exposto anteriormente, todos os componentes da hipótese e do consequente da regra-matriz de incidência devem estar dispostos em lei. Referida concepção exsurge do relevo dado à legalidade tributária, a partir das disposições constitucionais. Não se pode, porém, condicionar a disposição em lei de determinados componentes que são próprios das relações individualmente consideradas, já que estas são reguladas diretamente e ingressam no sistema jurídico a partir de uma norma individual, concreta e não da norma geral e abstrata, que servirá como instrumento de regulação (criação, extinção, etc.) daquelas normas hierarquicamente inferiores.¹³¹

¹³⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 496.

¹³¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 496-498.

4 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU)

4.1 Considerações iniciais

Conforme exposto anteriormente, tanto o antecedente quanto o consequente obrigatoriamente apresentam determinados critérios que, no caso do antecedente conceituam o fato que dará ensejo ao nascimento da relação tributária, trazendo os elementos necessários à identificação do fato sempre que acontece no mundo das realidades¹³² e em relação ao consequente se manifestam como fatores essenciais à revelação da relação jurídica em si, no que se refere à identificação dos sujeitos envolvidos e a intensidade do fato jurídico tributário¹³³.

Note-se que a posição que cada um dos cinco critérios essenciais à norma tributária (critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) e a própria forma como a regra-matriz de incidência é formulada podem ser modificadas conforme o parâmetro teórico adotado, tornando-se essencial analisar qual o referencial que melhor explica a incidência tributária.

4.2 A hipótese de incidência conforme quatro “aspectos”

Geraldo Ataliba aborda a norma jurídica a partir de um esquema em que restam presentes, além da hipótese, o mandamento e a sanção. Nesse sentido, especificamente as normas relativas à constituição de obrigações tributárias seriam apenas aquelas que nasceriam por força do mandamento e aquelas decorrentes da sanção seriam não-tributárias.¹³⁴ A norma tributária, como observa o autor, estaria esculpida da seguinte forma:

Hipótese – “se acontecer o fato Y”.

Mandamento – “pague X, em dinheiro, ao estado” (ou pessoa designada pela lei).

Sanção – “se não pagar, incidirão as seguintes normas...”

Posta a norma, se e quando acontecerem os fatos descritos, incide o mandamento.¹³⁵

Desse modo, prefere o autor abordar os componentes da hipótese de incidência como “aspectos” que a integram, como entidade¹³⁶, que se estabeleceriam como meras qualidades,

¹³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 291-292.

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 320-321.

¹³⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 53.

¹³⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 58.

¹³⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 76.

atributos da mesma coisa, una e indivisível, qual seja a hipótese de incidência, não sendo razoável falar, por exemplo, em elementos.¹³⁷

Os aspectos da hipótese de incidência, para Ataliba, seriam quatro: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial¹³⁸. Não caberia, destarte, falar-se em consequente da regra-matriz de incidência, já que todos os aspectos integrariam a hipótese, notando-se, ainda, que o autor toma a quantificação do tributo de forma a tratar a base de cálculo (base imponible, como prefere o autor) como “perspectiva mensurável do aspecto material” da hipótese de incidência:

A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita da h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua.¹³⁹

A alíquota, por sua vez, estaria presente no mandamento da norma tributária, de modo que a combinação desta com a base imponible seria essencial para valorar a obrigação tributária.¹⁴⁰

Partindo dos mesmos referenciais, Aires F. Barreto também advoga a existência dos mesmos quatro aspectos da hipótese de incidência¹⁴¹, abordando a base de cálculo como “padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário”¹⁴², enquanto a alíquota seria “o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo”¹⁴³.

Haveria, na visão defendida pelo autor, um aspecto quantitativo, porém o mesmo, além de também estar situado na hipótese da norma tributária, de apresentar-se a partir da conjugação da base de cálculo e da alíquota, estaria aparentemente atrelado ao aspecto material da hipótese de incidência, desprovido de autonomia:

Envolvendo a própria consistência da hipótese de incidência, haveria de o aspecto material abrigar o caráter essencial dessa substância: a possibilidade de mensuração, de transformação em uma expressão numérica. É no aspecto material da hipótese de

¹³⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 77.

¹³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78.

¹³⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 108.

¹⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 114-115.

¹⁴¹ “Preliminarmente, haveria de registrar-se que por aspectos da hipótese de incidência devemos entender as qualidades que ‘... esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento’.

Em outras palavras, na hipótese de incidência tributária vamos encontrar os aspectos material, temporal, espacial e pessoal, na preleção do mestre Geraldo Ataliba”. (BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 127-128).

¹⁴² BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 51.

¹⁴³ BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 58.

incidência que, por seus atributos, encontramos a suscetibilidade de apreciação e dimensionamento, com vista à estipulação do objeto da prestação. Aos atributos dimensíveis do aspecto material da hipótese de incidência designa-se base de cálculo.¹⁴⁴

Observa-se que o autor, assim como Ataliba, teve o cuidado de fixar seus pontos de partida conforme a noção de que a hipótese de incidência deveria ser tratada como um todo, uno e indecomponível, de modo que a abordagem dos aspectos seria apenas no sentido de “por em evidência” determinados fatores¹⁴⁵. Ainda assim, a formulação lógica da norma tributária e os referidos aspectos ou critérios trazidos por esta também devem ser analisados, a partir de um critério de utilidade para melhor compreensão do fenômeno tributário.

4.3 Antecedente, consequente e os seus cinco critérios

A abordagem utilizada por autores como Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, parte de pressupostos distintos ao traçar um esquema lógico da norma tributária, a partir da composição da norma jurídica conforme um esquema lógico de antecedente e consequente, situando em posições diversas um determinado evento social passível de ocorrer (antecedente) e a relação jurídica desenhada pelo legislador (consequente).

Conforme brevemente abordado no capítulo anterior (subtópico 2.4.1), a regra-matriz de incidência tributária significa importante ferramenta científica para descrição da norma tributária, estabelecendo analiticamente os componentes rigorosamente necessários, presentes em toda e qualquer norma geral e abstrata que estabeleça abstratamente um vínculo de natureza tributária.

A regra-matriz de incidência, desse modo, condensa o que Paulo de Barros Carvalho denomina “mínimo irreduzível do deôntico”, considerando-se que o direito positivo, como conjunto de normas jurídicas, é um objeto cultural expresso a partir da linguagem¹⁴⁶, de modo que tais normas carecem de uma estrutura formal mínima para que possam assim (como normas

¹⁴⁴ BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998, p. 50.

¹⁴⁵ “Assinala Ataliba que, no mundo pré-jurídico, poderão ser arrecadados pelo legislador os mais variados fatos compondo um todo complexo. Do ponto de vista jurídico, porém, representam uma unidade, um só todo, que não se pode decompor sem vir a perder a sua característica unitária. Por conseguinte, em se tratando de ente unitário e indecomponível, não é de rigor científico galar em elementos da hipótese de incidência. A análise dessa entidade, no entanto, pode ser feita pondo em evidência os seus aspectos.” (BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 127.).

¹⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, Edição Digital, cap. 1, seção 1, posição 37/266, paginação irregular.).

jurídicas, prescritoras de condutas) serem compreendidas pelos destinatários, devendo conter, portanto, uma estrutura formal mínima.¹⁴⁷

A utilidade da atuação do intérprete, ao decompor analiticamente a norma tributária, se demonstra exatamente na condensação dos elementos essenciais ao estabelecimento das relações tributárias, seja dispensando elementos não essenciais, seja posicionando de forma correta aqueles que são indispensáveis para o fenômeno tributário.

Nesse sentido, parece-nos que estudar o critério quantitativo como aspecto não-autônomo¹⁴⁸, situando-o dentro do critério material da hipótese, na verdade, dificulta a análise do intérprete ao ter que verificar a sua “perspectiva mensurável” a partir do texto, na lição de Geraldo Ataliba. Além disso, não abordar o critério quantitativo como critério autônomo parece retirar um pouco da essencialidade que referido critério possui na formação do fenômeno tributário, considerando-se que assim como alguém não pode figurar como sujeito passivo em uma relação tributária sem que o legislador previamente defina, também não haverá obrigação tributária caso a lei não delimite a base de cálculo ou alíquota aplicáveis.

Além de ser mais razoável abordar a norma tributária enumerando todos (e somente) aqueles critérios que lhe são essenciais, também a própria estruturação lógica da norma tributária merece uma conceituação consoante critérios científicos bem delimitados.

Há que se notar, destarte, que a norma jurídica se estabelece como um juízo hipotético que vincula dois ou mais agentes, sempre simbolizada em esquema lógico que reflita tanto a ocorrência de determinado evento no âmbito das realidades quanto a relação jurídica que se forma entre os sujeitos. Conforme adverte Paulo de Barros Carvalho, devem ser repelidas as conceituações que diminuam o alcance da consequência da norma tributária, deslocando os elementos para a hipótese da regra-matriz de incidência¹⁴⁹. Prossegue o autor:

Nos termos em que a doutrina o coloca, temos a negação tácita da norma jurídica como juízo hipotético, em que se enlaça uma consequência a um antecedente. Seria, ademais, desmentir a afirmação mediante a qual a consequência das normas jurídicas é sempre a instauração de liame entre pessoas. Representaria, finalmente, mesclar

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, Edição Digital, cap. 1, seção 1, posição 39/266, paginação irregular.

¹⁴⁸ A menção à autonomia dos critérios da regra-matriz de incidência no presente estudo diz respeito apenas à divisão conforme a estruturação lógica da norma, ressaltando-se que cada um dos critérios necessariamente devem estar relacionados uns com os outros, não sendo entidades independentes, conforme bem destaca Paulo de Barros Carvalho: “Quero insistir que, para além do exame analítico do discurso normativo, não se pode considerar os critérios que formam a regra-matriz de incidência como entidades independentes, não relacionadas entre si. Muito ao contrário, eles se mostram intimamente relacionados sendo, inclusive, uma das funções da base de cálculo confirmar ou infirmar o critério material. Mas não é só entre esses critérios que deve o legislador buscar a identificação, é necessário que *todos* os critérios da regra-matriz guardem algo que os conecte de maneira a formar um todo coerente.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, Edição Digital, cap. 1, seção 20, posição 108/266, paginação irregular).

¹⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 632.

aspectos de realidades distintas, enformando curiosa figura híbrida. Verdaderamente melancólico o papel que se atribui à consequência das normas primárias tributárias, enquanto se reserva à hipótese a virtude de conter os dados essenciais, os elementos definidores dessa classe de fenômenos jurídicos.

[...]

A única postura que nos parece válida diante do problema é precisamente aquela que respeita a integridade do ente que se analisa, examinando com cuidado a realidade jurídica normativa para, de seus elementos estruturais – hipótese e consequência –, elaborar os critérios que cada qual possa, efetivamente, hospedar.

Se no suposto há a descrição de um fato, obviamente que lá apenas encontraremos critérios para o reconhecimento desse evento. Debalde procuraremos informações estranhas, porque o suposto não as conterà.¹⁵⁰

Efetivamente, antecedente e consequente ocupam posições características e essenciais dentro da estrutura lógica da norma, de modo que cada um destes desempenha papel que lhe é próprio. Tal circunstância se reflete, ademais, nos critérios situados em cada polo da norma tributária, de modo que os critérios que dizem respeito à descrição do evento se situam na hipótese, enquanto aqueles que falam sobre a relação jurídica estão localizadas na consequência.

De um lado, o antecedente da norma tributária sempre se apresenta como descrição normativa de um evento passível de ocorrência no campo das realidades materiais e consequentemente relatada em norma individual e concreta¹⁵¹. Para tanto, torna-se essencial que o referido evento esteja descrito conforme linguagem jurídica propriamente dita, a fim de possibilitar a formação do antecedente normativo e o aparecimento da relação jurídica entre os agentes envolvidos.¹⁵²

De outro, o consequente normativo estipula a regulação de uma conduta¹⁵³, traçando a relação jurídica que se estabelecerá quando da norma individual e concreta, ou seja, quando o evento descrito na hipótese vier a ser praticado por determinado contribuinte, por exemplo, sendo efetivamente descrito em linguagem competente.

¹⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 632-633.

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 283.

¹⁵² “Parto da premissa de que o *status* dos fatos é diferente do *status* dos objetos a que se referem. O evento, na visão ontológica, no sentido de realidade social concreta, para vestir o caráter jurídico precisa ser transcrito em linguagem competente, ou seja, aquela linguagem juridicamente admitida como capaz para constituir o antecedente normativo e estabelecer o vínculo relacional entre agentes do direito no plano concreto e individual.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 481.)

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 320.

Em tal sentido, o antecedente normativo conteria obrigatoriamente três critérios, quais sejam: critérios material, espacial e temporal. O consequente da regra-matriz de incidência, por sua vez, apresentaria outros dois critérios: o pessoal e o quantitativo.¹⁵⁴

A fim de melhor situar os referidos critérios no escopo do presente trabalho, a definição de cada um deles será realizada a seguir, junto à própria composição da regra-matriz de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU.

4.4 Antecedente normativo da regra-matriz de incidência do IPTU

4.4.1 Critério material

O critério material da hipótese de incidência pode ser definido como núcleo da hipótese normativa, em que se faz referência a um comportamento das pessoas físicas ou jurídicas¹⁵⁵, descrito pelo legislador como passível de tributação.

Por meio da sua vontade, expressa por meio do direito positivo, o legislador seleciona as propriedades do evento qualificado como fato jurídico que lhe interessam, no intuito de atribuir determinados efeitos jurídicos.¹⁵⁶

O isolamento do critério material, nesse sentido, retirando os limites espaciais e temporais circunscritos pelo legislador, requer a identificação de um verbo e de um complemento, estrutura básica e invariável por meio do qual o critério material se apresenta como forma de delimitar um proceder humano, em que o verbo representa a ação a ser realizada, enquanto o seu complemento descreve as peculiaridades daquela ação.¹⁵⁷

Especificamente quanto às normas tributárias, além do verbo do critério material ser sempre um comportamento humano, não cabe utilizar aqueles impessoais ou sem sujeito, mas aqueles de caráter pessoal e predicação incompleta, o que reforça a essencial presença de um

¹⁵⁴ “Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 629.).

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 156.

¹⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 291.

¹⁵⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 432.

complemento.¹⁵⁸ De fato, torna-se impossível considerar, por exemplo, a composição da hipótese tributária do Imposto sobre a Renda apenas a partir do verbo “auferir”, considerando-se que aqui se inserem infinitas situações cotidianas (predicação incompleta), sendo essencial a presença do complemento “renda” de forma obrigatória.

Em tal contexto, o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) apresenta critério material estritamente ligado à atribuição de competências tributárias previstas na Constituição Federal, nos termos do seu art. 156, I¹⁵⁹, como também às disposições do Código Tributário Nacional, em seu art. 32¹⁶⁰.

Conforme tais dispositivos, além do “ser proprietário” (verbo + complemento), incluem-se ao critério material do IPTU “ter o domínio útil” e “ter a posse” de bem imóvel, de modo que não apenas o proprietário, mas todo aquele que exerça o direito de propriedade de um imóvel (e dos poderes que daí decorrem) conforme o exercício das outras duas categorias (domínio útil e posse) também se inserem como contribuintes do referido tributo.

Não há que se falar, portanto, que o CTN tenha ultrapassado a delimitação de competências prevista pela CF ao disciplinar o IPTU, considerando-se que os atributos intrínsecos ao direito de propriedade também estão presentes tanto no exercício do domínio útil quanto na posse de bem imóvel, de modo que a legislação infraconstitucional estaria apenas “desdobrando” a propriedade como situação jurídica em outras duas que nela se integram.¹⁶¹

Nesse sentido, Aires F. Barreto ressalta a forma como a Constituição Federal se utilizou do termo “propriedade”, bem como a indevida limitação do campo de incidência do IPTU que adviria ao se fazer uma análise restritiva do termo “propriedade”:

O vocábulo “propriedade” não foi utilizado pela Constituição em sentido técnico. O termo foi empregado na sua acepção corrente, comum, vulgar.

[...]

Estamos convencidos de que a interpretação sistemática exige se conclua pela utilização do termo “propriedade” no sentido comum e não em seu significado jurídico. Não fora o bastante, supor que o vocábulo possa ser visto como equivalente a domínio pleno implicaria manifesta afronta ao princípio da igualdade (art. 150, II) e até mesmo à diretriz da capacidade contributiva (art. 145, §1º). Circunscrevendo a criação do tributo à propriedade (imóvel), no sentido jurídico do termo (direito pleno de uso, gozo e disposição), ficariam fora do campo de incidência, por qualificação constitucional, todos os titulares de domínio útil e todos os possuidores com ânimo de donos. Se assim fosse, bastaria desdobrar as propriedades (em sentido jurídico) e transformá-las em direito de superfície, e, com a mera celebração desse contrato de

¹⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 293-294

¹⁵⁹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;

¹⁶⁰ 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.

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no Direito Tributário**, v. II, 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 295.

direito real, forrar-se-iam os proprietários – agora transmudados em superficiários – à incidência do imposto.¹⁶²

De fato, não só a propriedade (como instituto jurídico), mas também institutos que refletem o exercício de poderes decorrentes do direito de propriedade, como a posse *ad usucapionem*, também se inserem como critérios materiais do IPTU, devendo-se destacar, desse modo, que não será toda posse que ensejará a formação da relação tributária, mas apenas aquela em que o possuidor tiver ânimo de dono em relação ao imóvel¹⁶³, cumprindo os requisitos para usucapir o bem posteriormente.

4.4.2 Critério temporal

Além da escultura do comportamento humano que será qualificado como fato jurídico para fins de tributação (por meio do critério material da hipótese), cabe ao legislador fixar o momento em que ocorre o fato jurídico tributário, a partir do qual poderá surgir a relação jurídica entre os sujeitos ativo e passivo.

É a partir do isolamento do critério temporal que se pode chegar a referido instante, de modo que o legislador delimita o momento em que será considerado como ocorrido o fato jurídico descrito na hipótese, de maneira discricionária¹⁶⁴, caracterizando-se, no tempo, o momento em que surge o direito subjetivo do Estado-Fisco de exigir determinada prestação pecuniária do contribuinte.¹⁶⁵

Conforme adverte Paulo de Barros Carvalho, há ocasiões em que o legislador deixa implícita a indicação do critério temporal, cabendo ao intérprete se debruçar sobre o texto no sentido de isolar referido dado, enquanto outras em que o próprio texto já define com clareza qual será o critério temporal, facilitando, assim, a atividade do intérprete.¹⁶⁶

No caso do IPTU, isolar seu critério temporal perpassa interessantes discussões, considerando-se que a materialidade própria do referido imposto, fundada no exercício de direitos de propriedade sobre um bem imóvel (ser proprietário, titular de domínio útil ou posse), requer do legislador a fixação de um critério temporal de forma ficta, já que, via de regra, o IPTU é apurado anualmente.¹⁶⁷

¹⁶² BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 179.

¹⁶³ FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 309.

¹⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 95.

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 491.

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 491.

¹⁶⁷ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 185.

Cabe à legislação municipal, nesse sentido, delimitar uma data específica do ano em que a propriedade de determinado bem imóvel, por exemplo, é relevante para fins de incidência do IPTU, possibilitando o surgimento do direito do Fisco de cobrar aqueles valores, conforme a hipótese descrita em lei. De fato, a delimitação de competências aos Municípios prevista pela Constituição Federal para instituírem e cobrarem o IPTU abrange também a definição do critério temporal, sendo uma opção política de cada municipalidade fixá-lo.

Delimitada referida data, as modificações havidas no decorrer do ano, seja no estado do imóvel, seja em relação à titularidade do bem, conforme adverte Aires F. Barreto, em nada influenciariam nos fatos tributários ocorridos. O que importa é apenas a condição do bem imóvel naquela específica data eleita pelo legislador como critério temporal, pouco importando se aquela determinada condição (ex: comprometimento do estado de conservação do bem) se altera em curto espaço de tempo.^{168 169}

A partir do momento em que a lei municipal delimita a data de 1º de janeiro de cada ano como critério temporal, por exemplo, estaremos diante de uma ficção jurídica em que o legislador abstrai a continuidade típica do exercício de direitos de propriedade sobre os bens e elege aquele recorte do primeiro dia do ano como único dado relevante:

No momento em que alguém passa a ser proprietário de um bem, essa relação se torna contínua, até que esse sujeito se desfaça de seu bem por qualquer razão (alienação, execução por dívida, doação, etc.). Os tributos incidentes sobre a propriedade elegem marcos específicos, via de regra determinados dias do ano fiscal para considerar que, naquela data, para efeitos da incidência do tributo, o contribuinte é proprietário daquele bem. Assim é com o IPTU e com o IPVA, cujo dia escolhido costuma ser o primeiro do ano.¹⁷⁰

Conforme abordado por Cristiano Carvalho, a própria materialidade de impostos como o IPTU permite e até mesmo requer a delimitação do critério temporal conforme ficção jurídica, considerando-se que a materialidade do tributo, fundamentada nos direitos de propriedade, exige do legislador municipal a eleição de um “momento” específico para a realização deste recorte.

¹⁶⁸ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 185-186.

¹⁶⁹ Prossegue o autor no sentido de que: “(...)uma vez estabelecido o marco instaurador do fato imponible, reafirma-se a irrelevância da efetiva concretização dos efeitos do estado de fato (manutenção ou continuação do patrimônio, por um período de tempo, em regra de um ano civil), para gravá-lo de acordo com as mutações havidas no período. Estabelecido esse momento, ainda que o tributo seja lançamento mensal, semestral ou anual, a mensuração do imposto dá-se em razão e nas circunstâncias do instante, desprezadas quaisquer alterações que se processem ao longo do período coberto pela obrigação.” (BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 187).

¹⁷⁰ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 282.

4.4.3 Critério espacial

O terceiro critério que compõe o antecedente da regra-matriz de incidência reflete exatamente os elementos necessários à identificação do lugar, como dado indispensável ao fato jurídico¹⁷¹, ou seja, a regra-matriz de incidência de cada tributo deve delimitar, no espaço, onde determinado evento deve ocorrer para que seja possível a identificação do fato tributário.

Conforme adverte Paulo de Barros Carvalho, o critério espacial não diz respeito simplesmente ao âmbito geográfico de incidência das normas tributárias, considerando-se as hipóteses em que, apesar da norma tributária incidir em todo o território nacional, por exemplo, o legislador estipula determinado complemento no condicionante espacial, mais específico, que modifica a consequência normativa, possibilitando, por exemplo, que os eventos ocorridos em determinado espaço não sofram a incidência do tributo¹⁷². O próprio IPTU, como adverte Cintia Estefania Fernandes, possui critério espacial limitado à zona urbana do Município, porém o âmbito de validade da legislação municipal se estende para todos os seus limites territoriais, exatamente no sentido de diferenciar as zonas urbanas e rurais, o que torna crucial, portanto, estabelecer as diferenças entre referidos institutos, que nem sempre se confundem¹⁷³.

No caso do IPTU, a delimitação do critério espacial adquire contornos interessantes, considerando-se que a definição do imóvel como urbano depende da correta delimitação do fato jurídico no espaço, até mesmo porque a materialidade do referido tributo se assemelha à do ITR (Imposto Territorial Rural), incidindo sobre a propriedade, posse ou domínio útil de imóveis, com a distinção de que este último se refere especificamente aos imóveis rurais¹⁷⁴, incidindo cada um dos tributos (de forma excludente entre si) conforme a localização do bem imóvel, seja na zona urbana (IPTU), seja na zona rural (ITR).

¹⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 487.

¹⁷² As operações de industrialização de produtos na Zona Franca de Manaus ilustram este exemplo: “Tratando-se de gravame da competência da União, por imperativo constitucional, o âmbito de incidência é aquele estabelecido pelas fronteiras geográficas do país. Dentro desses quadrantes, em qualquer lugar que aconteça o fato hipoteticamente descrito, estará satisfeito o requisito geral da territorialidade. Mas, se o fato suceder nos limites da ‘zona franca de Manaus’, não desencadeará os mesmos efeitos jurídicos de semelhante evento, porém ocorrido no Município de São Paulo. Este último determinará o surgimento da relação jurídica (...). Enquanto isso, semelhante fato acontecido na ‘zona franca de Manaus’ realiza o pressuposto da ‘isenção’, não havendo para a Fazenda Federal o direito de exigir o pagamento do imposto.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 488-489.).

¹⁷³ FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 275.

¹⁷⁴ “Considerando que o art. 153, VI, da Constituição prescreve competir à União instituir imposto sobre a *propriedade territorial rural*, e que o art. 156, I, desse Diploma autoriza os Municípios a criarem impostos sobre a *propriedade predial e territorial urbana*, fica evidente que a delimitação da competência a ser exercida por esses tais entes reside no caráter rural ou urbano do imóvel”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e posituação no Direito Tributário**, v. II, 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 300-301.).

O critério espacial do IPTU, nesse sentido, é o perímetro urbano do Município, delimitado por lei municipal, conforme prevê o art. 32, §1º, do CTN¹⁷⁵, espaço em que, localizado determinado imóvel, o Município poderá exercer sua competência para instituir e cobrar o IPTU.

O legislador complementar (por meio do CTN), considerando-se a possibilidade de que os Municípios viessem a alargar, de forma desmedida, suas zonas urbanas a fim de aumentar a sua base de arrecadação, gerando conflitos de competências entre municípios e União, estipula um critério adicional para definir as zonas urbanas, quais sejam os melhoramentos mínimos mantidos pelo Poder Público, de modo que para que determinada região seja tida por integrante do perímetro urbano, essencial a presença de pelo menos dois dos equipamentos delineados nos incisos I a V do §1º do art. 32 do CTN:

§ 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.

Não basta, portanto, que determinada localidade seja definida como urbana pela legislação municipal. Os melhoramentos indicados pelo CTN funcionam como requisitos mínimos de habitabilidade tipicamente urbana, de modo que a presença de pelo menos dois dos equipamentos descritos nos incisos I a V do §1º se somam à prévia delimitação do perímetro em lei municipal.¹⁷⁶

¹⁷⁵ 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:

¹⁷⁶ Eduardo Pugliese Pincelli critica a adoção do critério de melhoramentos previstos no CTN, sustentando que o referido critério teria se pautado na observação de uma realidade distinta e que inexistia atualmente (considerando-se a época em que o CTN foi promulgado), estando em desconformidade com as disposições constitucionais. Nesse sentido, o autor vislumbra a existência de um conceito constitucional de zona urbana, que teria delimitado um “critério espacial possível” do IPTU, baseado unicamente na destinação/utilização da propriedade: “O *critério espacial possível* do aludido imposto é conotado pela locução *zona urbana*, podendo ser compreendida como a área ou o perímetro dentro do qual se realizam, preponderantemente, atividades industriais, comerciais, de prestação de serviços, financeiras, etc.” O autor conclui, portanto, que os critérios previstos no §1º do art. 32 do CTN não teriam sido recepcionados pela Constituição Federal. (PINCELLI, Eduardo Pugliese. Pressupostos constitucionais para a construção do critério espacial da regra-matriz do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPTU: Aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 157-159.). Apesar da notável utilidade da exposição teórica, entende-se que o dispositivo constitucional, que em seu art. 156, I, estipula a competência para instituir o IPTU, apenas menciona o vocábulo

Aires Barreto, em sentido diverso, entende que a simples presença dos dois melhoramentos previstos já seria necessária para se considerar determinada localidade como integrante da zona urbana, de modo que a delimitação do perímetro em lei municipal seria apenas um elemento acessório, sendo necessário apenas que o legislador municipal insira os melhoramentos (preservando o mínimo previsto no CTN) em lei, o que já significaria delimitar a zona urbana.¹⁷⁷

Referida posição doutrinária possibilitaria, por exemplo, que determinado Município estipulasse em lei municipal que sua zona urbana se estenderia formalmente por todas os espaços em que existissem ao menos dois dos melhoramentos descritos, o que, porém, não parece a melhor análise sobre o tema, considerando-se que o legislador claramente condiciona a abrangência da zona urbana definida em lei municipal prévia à existência dos melhoramentos descritos. Pode-se afirmar, portanto, que além do legislador municipal delimitar por meio de lei a zona urbana, referida demarcação, para fins tributários, não pode ser feita de modo a abarcar espaços em que não estejam presentes aos menos os dois melhoramentos urbanos essenciais.¹⁷⁸

“urbano”. Parece-nos que, como norma de estrutura que estipula a competência, não se faz possível retirar daí conceito tão complexo como o proposto pelo autor, ainda que os traços básicos estejam presentes, destacando-se, ainda, que é exatamente função da legislação complementar, conforme art. 146 da CF, exatamente dispor sobre conflitos de competência e estabelecer normas gerais, sendo opção do legislador definir os critérios necessários, de modo que a não-recepção indicada pelo autor, ao nosso sentir, não se faz presente.

¹⁷⁷ “A inserção em lei municipal dos equipamentos construídos ou mantidos pelo poder público, quaisquer que sejam ressalvados o mínimo indicado pelo Código, já significa definir, em lei municipal, zona urbana. O perímetro é elemento acessório, sempre vinculado ao *prius* – ‘melhoramentos’. Nestes está a caracterização do que seja urbana; naquela, a configuração de ordem prática, a mera questão de fato.” (BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 197.)

¹⁷⁸ Pode-se citar, ainda, a relevante posição defendida por Paulo de Barros Carvalho, que além dos dispositivos do CTN, destaca o Decreto-lei nº 57/66, que em seu art. 15 modula a aplicação do art. 32 do CTN, no sentido de retirar da incidência do IPTU os imóveis que comprovadamente sejam utilizados à “exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial”, sobre os quais incidirá o ITR. Nesse sentido, estariam conjugados três critérios como essenciais para determinar a incidência do ITR ou do IPTU: (i) geográfico, com base na localização do bem; (ii) melhoramentos, conforme o §1º do art. 32 do CTN; e (iii) destinação dada ao imóvel. Esta fundamentação, inclusive, reverbera nas Primeira e Segunda Turmas do STJ. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no Direito Tributário**, v. II, 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 302-306.). Apesar de se entender a relevância desta posição, deve-se notar que ela vale à distinção entre ITR e IPTU, de modo que nela estão congregados não só o critério espacial como definidor à identificação de qual tributo incidirá, mas de discussões que parecem se estender desde o critério material até o critério pessoal da regra-matriz, ultrapassando, portanto, o corte metodológico feito na presente subseção, que trata apenas do critério espacial do IPTU.

4.5 Consequente normativo da regra-matriz de incidência do IPTU

4.5.1 Critério pessoal

O primeiro dos critérios do consequente (suposto) da regra-matriz de incidência diz respeito aos sujeitos envolvidos na relação jurídica. Aqui, portanto, o intérprete será capaz de identificar quem pode ocupar a posição de sujeito ativo, habilitado a exigir determinada prestação de outrem, e aquele qualificado como sujeito passivo, sobre quem recairá o dever de arcar com aquela obrigação, estabelecendo-se, assim, os dois polos da relação.¹⁷⁹

No contexto da clássica relação tributária, o objeto desta relação será sempre uma prestação pecuniária, em que ao sujeito ativo caberá um direito subjetivo de exigir referido pagamento¹⁸⁰, confundindo-se com a própria pessoa jurídica de direito público competente para instituir e cobrar o tributo, conforme estabelece o art. 119 do CTN, ao passo que o sujeito passivo ficará obrigado a recolher aos cofres públicos determinada quantia, atendendo ao dever subjetivo que lhe é imposto.¹⁸¹

Conforme afirma Paulo de Barros Carvalho,

A cada um dos eventos eleitos para compor a hipótese da regra-matriz de incidência, a autoridade legislativa apanha um sujeito, segundo o critério de sua participação direta e pessoal com a ocorrência objetiva, e passa a chamá-lo de contribuinte, fazendo-o constar da relação obrigacional, na qualidade de sujeito passivo.¹⁸²

No âmbito do IPTU, a sujeição ativa caberá justamente ao Município em que está encravado o imóvel urbano, conforme sua localização geográfica, o que não demanda maiores debates por parte dos intérpretes. Destaca-se apenas que a competência não cabe exclusivamente aos Municípios, considerando-se que o art. 147 da Constituição disciplina ser possível o exercício de tal competência tributária pela União, em relação aos Territórios Federais, caso estes não forem divididos em Municípios, bem como pelo Distrito Federal.¹⁸³¹⁸⁴

¹⁷⁹ FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 279.

¹⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 514.

¹⁸¹ FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 280.

¹⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 515.

¹⁸³ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 214.

¹⁸⁴ 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.

Já na sujeição passiva do IPTU se inserem, via de regra, as pessoas, físicas ou jurídicas, que guardem uma relação patrimonial de direito de gozo de imóvel urbano, de forma plena ou limitada¹⁸⁵, ou seja, que participam do fato descrito na hipótese da regra-matriz de incidência.¹⁸⁶

O sujeito passivo, destarte, está intimamente ligado ao critério material da hipótese, de modo a refletir quem, efetivamente, manifesta riqueza por meio do exercício do direito de propriedade, de modo que a definição dos contribuintes do IPTU requer a mesma análise daquela já abordada no critério material da hipótese.

Além dos proprietários dos imóveis urbanos, aqueles que exercem a sua posse e que podem ser qualificados como contribuintes do referido tributo são apenas aqueles que a exerçam na forma *ad usucapionem*, ou seja, aqueles cuja posse pode conduzir ao domínio, afastando-se, por conseguinte, os eventuais locatários ou arrendatários do imóvel¹⁸⁷, cuja posse se dá sem a existência de ânimo de dono.

A específica ressalva é importante, inclusive, para afastar possíveis confusões diante da relação que o critério pessoal há de guardar com a base de cálculo, por exemplo. A partir do momento em que restringe a incidência do tributo à posse *ad usucapionem*, afasta-se um possível conflito com a base de cálculo eleita do IPTU, como será abordado posteriormente.

Ousa-se discordar, nesse sentido, das contribuições de Ana Amélia Pereira Tormin, que defende a inconstitucionalidade do art. 32 do CTN, que teria ultrapassado o conceito fixado constitucionalmente, advogando que o CF/1988 teria restringido a incidência do tributo para a propriedade dos imóveis urbanos. Partindo de tal pressuposto, a autora afirma que as legislações municipais que estabelecessem a tributação dos possuidores acabariam por infirmar a base de cálculo do referido tributo, o valor venal do imóvel¹⁸⁸.

De fato, inserir na relação tributária possuidores como locatários ou arrendatários transborda a competência tributária prevista constitucionalmente. Deve-se, porém, ressaltar

¹⁸⁵ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 214.

¹⁸⁶ FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 322.

¹⁸⁷ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 216.

¹⁸⁸ “Diversos Municípios, valendo-se da norma veiculada pelo Código Tributário, em seu art. 32, instituíram, ou tentaram instituir, a incidência do IPTU sobre a posse ou o domínio útil de bens imóveis urbanos. Nesse sentido é, exemplificativamente, a legislação do Município do Rio de Janeiro: ‘Lei 691, de 24.12.1984 Art. 52. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel, por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. (...) Art. 62. Contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. Parágrafo único. São também contribuintes os promitentes-compradores imitidos na posse, os posseiros, ocupantes ou comodatários de imóveis pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios, ou a quaisquer outras pessoas isentas do imposto ou a eles imunes.’ Apesar do acima disposto, para a fixação da base de cálculo de cálculo do imposto, o Município do Rio de Janeiro estabeleceu apenas o valor venal da unidade imobiliária, o que acabaria por infirmar, pelo menos por hora, a tributação do possuidor.” (TORMIN, Ana Amélia Pereira. A Hipótese de Incidência do IPTU–Inconstitucionalidade do Artigo 32 do CTN. **Revista Tributária das Américas**, v. 5, 2012, p. 19.).

que os possuidores com ânimo de dono usufruem do imóvel como se proprietários fossem, de modo que a inserção destes sujeitos na relação abstrata, além de não significar uma inconstitucionalidade (considerando-se a competência prevista constitucionalmente), não guarda qualquer incompatibilidade em relação à base de cálculo do IPTU, considerando-se que a sua posse é qualificada a ponto do sujeito usufruir do direito de propriedade, ao ponto de manifestar riqueza compatível com o valor venal do imóvel.

Há que se ressaltar, portanto, que nem todo exercício de posse abre espaço à sujeição passiva do IPTU, porém alguma posse (aquela com ânimo de dono, *ad usucapionem*) – e não nenhuma posse – admite a sujeição passiva do imposto predial e territorial urbano.

Por fim, destaca-se a possibilidade da sujeição passiva por responsabilidade tributária também em relação ao IPTU, hipótese em que, apesar de não praticar o critério material descrito na hipótese (ser proprietário de bem imóvel urbano, por exemplo), o legislador expressamente o insere como sujeito passivo, obrigando-o juridicamente. É o que ocorre, por exemplo, na sucessão imobiliária, em que o nu proprietário assume os direitos e obrigações do transmitente, conforme art. 130 do Código Tributário Nacional.^{189 190}

4.5.2 Critério quantitativo

Por conter precipuamente o instituto sobre o qual se debruça a presente dissertação, este subtópico se resumirá à abstrata definição deste último critério, responsável por delimitar objetivamente a exata medida da prestação pecuniária que obrigará o sujeito passivo.

O critério quantitativo serve exatamente para mensurar o fato tributário, conforme o critério material da hipótese, traduzindo-o em proporções econômicas e tornando possível ao intérprete precisar a exata quantia que deve recolher aos cofres públicos, mediante a conjugação de duas entidades: a base de cálculo e a alíquota.¹⁹¹

Ambos os elementos são fundamentais para se fixar a medida da riqueza, objeto da relação jurídica, de modo que sem a alíquota, por exemplo, a base de cálculo apenas não serve à delimitação de tal *quantum*.¹⁹²

¹⁸⁹ FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 285-286.

¹⁹⁰ “Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.”

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 360-361.

¹⁹² FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 293.

No âmbito do IPTU, a base de cálculo do referido tributo, conforme o art. 33 do CTN, é o valor venal do imóvel, entendido como o valor que o imóvel estaria mensurado em uma possível venda, ou seja, seu valor de mercado, de modo que o legislador municipal não está habilitado a adotar qualquer outra base de cálculo.¹⁹³

A alíquota, por sua vez, usualmente fixada em termos percentuais, é elemento representativo do fator que, aplicado sobre a base de cálculo concretamente verificada, terá como produto o valor efetivamente devido a título de tributo.¹⁹⁴ Aqui, inclusive, é onde se vê importante ferramenta para a consecução do princípio da igualdade, por exemplo, mediante a adoção, pelo legislador, de alíquotas variáveis conforme a quantidade de riqueza tributada.¹⁹⁵

No que se refere ao IPTU, cabe ao legislador municipal delimitar as alíquotas a serem utilizadas, não havendo na Constituição, por exemplo, dispositivo expresso que estipule um “teto”, o que, conforme Aires Barreto, fundamenta-se na “diversidade das características regionais, a exigir tratamento consentâneo com as peculiaridades socioeconômicas dos milhares de comunas brasileiras”.¹⁹⁶

4.6 Regra-matriz de incidência do IPTU: sistematização

Ao fim das considerações que trataram sobre a regra-matriz de incidência do IPTU, convém sistematizá-la, como forma de sintetizar as premissas fixadas:

Antecedente:

Critério material: ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse (*ad usucapionem*) de bem imóvel;

Critério espacial: perímetro urbano do Município;

Critério temporal: conforme escolhido pelo legislador municipal (normalmente 1º de janeiro de cada ano);

Consequente:

Critério pessoal: sujeito ativo – Município; sujeito passivo – proprietário, detentor do domínio útil ou possuidor de bem imóvel localizado na zona urbana;

Critério quantitativo: base de cálculo – valor venal do imóvel; alíquota – conforme previsto na legislação municipal.

¹⁹³ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 206-207.

¹⁹⁴ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 212-213.

¹⁹⁵ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1998. p. 56-57.

¹⁹⁶ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 213.

4.7 Relação entre critérios da regra-matriz de incidência e a dualidade critério material x base de cálculo

Fixadas as bases teóricas acerca da regra-matriz de incidência tributária e o desenho de cada um dos critérios relativos ao IPTU, torna-se essencial analisar como os critérios do antecedente e do consequente, componentes da norma, relacionam-se uns com os outros, seja no contexto da norma geral e abstrata, seja quando da disciplina de situações individuais e concretas, que efetivamente estabelecem obrigações diante de situações fáticas propriamente ditas.

No estudo do fenômeno tributário, a Ciência do Direito se utiliza de ferramentas que buscam explicar da melhor forma como se estruturam as normas jurídico-tributárias, como se depreende da utilização da lógica como metodologia ao estudo do direito positivo e a estruturação das normas jurídicas, conforme antecedente e consequente.

A norma tributária, por conseguinte, apesar de ser considerada como uma só, permite uma decomposição pelo intérprete conforme estruturas sintáticas, como bem assevera Paulo de Barros Carvalho:

Tratando-se de elaboração do espírito humano, construída a partir dos enunciados constantes do direito posto, a norma, como juízo implicacional que é, desfruta de integridade conceptual, o que não impede sua desagregação para efeitos analíticos. Decomposemos o conceito implicante, suposto ou antecedente e fizemos o mesmo com o conceito implicado, tese ou consequente. Convém assinalar, entretanto, que tais procedimentos são autorizados única e exclusivamente para fins de análise da linguagem, uma vez exteriorizados os conceitos nos termos correspondentes.¹⁹⁷

De fato, seccionar os critérios da regra-matriz de incidência constitui importante ferramenta científica, porém não se pode perder de vista que estes compõem uma só norma tributária, relacionando-se proximamente uns com os outros, o que inclusive não é apenas uma constatação do cientista, mas uma exigência do sistema jurídico como requisito de coerência interna da norma jurídica.

Referida relação, inclusive, fez com que autores como Geraldo Ataliba e Aires Barreto, como citado no início do subtópico 3.1, adotassem a nomenclatura “aspectos” a despeito de “critérios”, ressaltando que seriam apenas formas distintas de se observar um só objeto, uno e indecomponível: a norma jurídica.¹⁹⁸

¹⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, Edição Digital, cap. 1, seção 20, posição 107/266, paginação irregular.

¹⁹⁸ “A fim de situar, com precisão, as razões do emprego da terminologia *aspectos da hipótese de incidência*, em vez de elementos da hipótese de incidência, mister se faz trazermos à tona, uma vez mais, os ensinamentos, sempre escoreitos, de Geraldo Ataliba sobre a unidade lógica da hipótese de incidência. (...). Por conseguinte, em se tratando de ente unitário e indecomponível, não é de rigor científico falar em elementos da hipótese de incidência.

O desenho normativo que abstratamente delimita o dever de pagar determinado tributo há que repercutir a estreita ligação entre os critérios da regra-matriz, seja na hipótese, seja no consequente.

Partindo da própria materialidade do IPTU, por exemplo, eleger contribuintes que não guardam uma relação direta com a propriedade do imóvel urbano ou estipular como base de cálculo fundada no valor do aluguel significa comprometer a necessária conexão entre os critérios da regra-matriz de incidência, considerando-se que o critério material do referido tributo está fundado no exercício do direito de propriedade sobre o imóvel, de onde o legislador não pode se distanciar, conforme destaca Paulo de Barros Carvalho:

Quero insistir que, para além do exame analítico do discurso normativo, não se pode considerar os critérios que formam a regra-matriz de incidência como entidades independentes, não relacionadas entre si. Muito ao contrário, eles se mostram intimamente relacionados sendo, inclusive, uma das funções da base de cálculo confirmar ou infirmar o critério material. Mas não é só entre esses critérios que deve o legislador buscar a identificação, é necessário que *todos* os critérios da regra-matriz guardem algo que os conecte de maneira a formar um todo coerente.¹⁹⁹

O exemplo da base de cálculo bem demonstra essa estrita relação entre os critérios, principalmente quando abordamos a necessária coerência entre este elemento do critério quantitativo e o critério material, o que pode ser percebido até mesmo na forma como parte da doutrina se posiciona ao conceituar o referido instituto como a “perspectiva dimensível da hipótese de incidência”, ou o próprio deslocamento da base de cálculo para junto do critério material.²⁰⁰

Além de se estabelecer como a grandeza que cuida da dimensão da intensidade do comportamento abordado no critério material da hipótese quando combinado com a alíquota, lembra Paulo de Barros Carvalho que, em paralelo, também serve para “(...) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.”²⁰¹ De fato, sobram exemplos em que o legislador, à despeito de pretensamente criar um novo tributo como

A análise dessa entidade, no entanto, pode ser feita pondo em evidência os seus aspectos. Para demonstrar o caráter unitário da hipótese de incidência, Geraldo Ataliba traz à coleção exemplo de Paulo de Barros Carvalho que lhe parece bastante sugestivo para demonstrar essa evidência. Ei-lo: no estudo de uma esfera metálica, é inequívoco o seu caráter unitário; por isso, a esfera não pode ser decomposta e continuar sendo uma esfera. Dividi-la será, por exemplo, estar diante de outros objetos: duas semi-esferas. Nada obstante, poderá ser considerada (a esfera) na sua estrutura uma e indecomponível, em razão dos seus aspectos. Vale dizer, quanto ao seu brilho, matéria, peso, simetria, cor, tamanho, consistência, mobilidade, etc.” (BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 127).

¹⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, Edição Digital, cap. 1, seção 20, posição 108/266, paginação irregular.

²⁰⁰ BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 50.

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 364.

sendo uma taxa ou uma contribuição, por exemplo, em verdade se tratar de um imposto ou outra espécie tributária, considerando-se que aquilo que indicará efetivamente a natureza jurídica daquele tributo não será a nomenclatura empregada, mas o seu próprio desenho normativo.

Definir qual espécie normativa estar-se-á estudando será possível apenas quando da análise do critério material da hipótese, em conjunto com a base de cálculo definida para aquele tributo específico, de modo que apesar do legislador gozar de certa liberdade para escolher, dentre as propriedades inerentes à conduta, aquela que será utilizada como base de cálculo²⁰², referida opção deve ser apropriada à materialidade em questão:

A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.^{203 204}

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho enumera as três funções da base de cálculo no fenômeno tributário, quais sejam: a) função mensuradora: medição das proporções reais do fato; b) função objetiva: específica determinação da dívida; e c) função comparativa: quando analisada em conjunto ao critério material, a base de cálculo é capaz de confirmá-lo (quando há estrita coerência), infirmá-lo (quando os referidos elementos forem incompatíveis) ou afirmá-lo (quando a formulação legal for obscura, prevalecerá sobre a ação descrita, substituindo-o como critério material).²⁰⁵

As funções apontadas pelo autor demonstram que o tratamento jurídico afeito à base de cálculos dos tributos requer dos intérpretes substancial atenção, considerando-se a importância do referido componente, sem o qual, inclusive, não há que se falar em tributo.

²⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 365.

²⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 367-368.

²⁰⁴ No mesmo sentido, Aires F. Barreto: “O arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo, conquanto vasto, não é ilimitado. Cumpre-lhe erigir critério mensurável consentâneo com o arquétipo desenhado pela Excelsa Lei. Essa adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição.” (BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 155.).

²⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 367-369.

4.8 Base de cálculo: plano normativo e plano fático

Conforme já abordado anteriormente²⁰⁶, os pressupostos teóricos da presente dissertação levam em conta a fenomenologia da incidência tributária fundada na atividade humana como necessária à aplicação e incidência das normas, de modo a não incidir de forma automática e infalível, conforme defende parte da doutrina tradicional:

(...) não é suficiente que ocorra no mundo concreto o fato descrito hipoteticamente no antecedente da regra-matriz de incidência tributária. (...)

Disso decorre que ocorrido o evento (que corresponde ao que grande parte da doutrina entende por fato), a incidência não é “automática e infalível”. A participação do homem é fundamental não só para a produção das normas gerais e abstratas, mas também para o processo de positivação do direito, que tem o condão de dar o mais próximo possível da conduta humana, expedindo novos comandos normativos, ao certificar a ocorrência de acontecimentos factuais.²⁰⁷

Partindo de tal plano teórico, a atividade humana se torna essencial para a própria incidência das normas, percorrendo o caminho desde a previsão em abstrato de normas constitucionais ou dos dispositivos do CTN que versam sobre o IPTU, até a formação das relações jurídicas que vinculam determinado contribuinte ao dever de recolher uma quantia ao município em que reside, situadas no plano mais específico possível, valendo-se o sistema jurídico de quantas normas forem necessárias durante o referido percurso.

As normas, nesse sentido, estariam classificadas conforme a destinação dos comandos ali emanados, podendo ser: (a) gerais, quando não individualizados os sujeitos da relação, destinando-se a uma classe indeterminada de pessoas; (b) individuais, quando há específica delimitação dos sujeitos ativo e passivo no consequente; (c) abstratas, quando o acontecimento previsto no antecedente significa evento futuro e incerto, que não esteja situado no espaço e no tempo; e (d) concretas, quando já houve o posicionamento no tempo e no espaço, tendo o fato já sido realizado (remete ao passado).²⁰⁸

Analisar a base de cálculo conforme tal perspectiva significa diferenciar a base de cálculo abstratamente prevista em lei, no caso do IPTU a legislação municipal que regula a tributação das propriedades urbanas, da base de cálculo já individualiza no tempo e no espaço, vinculando determinado contribuinte a recolher um valor já determinado aos cofres públicos do município.

²⁰⁶ Vide subtópico 3.4.2 da presente dissertação.

²⁰⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 26.

²⁰⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: (o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 403-405.

Não se pode, desse modo, supor que na norma veiculada pela legislação tributária municipal que regula o IPTU está contida uma relação jurídica. Ali, está-se diante apenas dos critérios a serem utilizados como referência, considerando-se que se estabelece como norma geral e abstrata, ou seja, sem destinatários individualizados e se referindo a fatos futuros e incertos. Nesse sentido, Marcio Alabarce:

O conseqüente da regra-matriz de incidência (norma jurídico-tributária geral e abstrata) não contém uma relação jurídica, e sim os critérios que servem como referência para a constituição de uma relação jurídica. Essa relação consiste em um vínculo entre dois sujeitos – um na posição de sujeito ativo, o outro na posição de sujeito passivo – ao redor de um objeto: uma prestação obrigatória consistente no comportamento do sujeito passivo de entrega de uma quantia em dinheiro ao sujeito ativo. Com a constituição da relação jurídico-tributária, o sujeito passivo passa a ser portador do dever jurídico de entregar quantia certa ao sujeito ativo, que, por sua vez, passa a ser portador do direito subjetivo de exigir o cumprimento dessa prestação.²⁰⁹

Geraldo Ataliba, inclusive, destaca a necessidade de um maior cuidado terminológico, propondo a diferenciação entre a base imponible, que diria respeito ao conceito-legal, de natureza abstrata²¹⁰, da base calculada, situada no plano de aplicação da lei e que “resulta da aplicação concreta da base imponible”²¹¹.

Aires Barreto também aborda o tema em bases semelhantes, porém utilizando as terminologias “base de cálculo” e “base calculada”:

Sendo a base de cálculo a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários, segue-se a mensuração dos fatos tributários, à luz dos critérios dados pela lei.

Base calculada é o resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato (designado base de cálculo) a um caso concreto.

(...)

A base de cálculo é magnitude abstrata; a base calculada é magnitude concretamente considerada.

A base calculada, sendo a concreta mensuração de um fato tributário, só exsurge através do lançamento.²¹²

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, defende a manutenção e utilidade da expressão “base de cálculo”, mesmo nas situações em que se está diante de tributos fixos, cujo valor a ser recolhido já vem consignado no próprio texto normativo. Para tanto, o autor consigna que além da instituição de tributo sem base de cálculo ser impossível diante dos comandos

²⁰⁹ ALABARCE, Marcio Roberto Simões Gonçalves. **Base de cálculo: definição, manipulação e predeterminação**. 2005. 354 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 158.

²¹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 110.

²¹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 113.

²¹² BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 126-127.

constitucionais, mesmo no caso dos tributos fixos haveria, sim, que se falar em cálculo, caso contrário seria possível falar em tributos sem base em sua estrutura normativa.²¹³

Note-se, porém, que a diferenciação da base de cálculo em função dos planos continua a ser destacada por Paulo de Barros Carvalho, que fala em “bases de cálculo normativas” e “bases de cálculo fáticas”:

A base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo. Lá teremos só uma referência abstrata – o valor da operação, o valor venal do imóvel, etc. É com a norma individual do ato administrativo de lançamento que o agente público, aplicando a lei ao caso concreto, individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa – a base de cálculo fática.²¹⁴

Seja a menção à base de cálculo em contexto normativo, ou seja, geral e abstrato, seja no que diz respeito à situação concreta, conforme constituído na relação jurídica, falar-se em “base de cálculo”, utilizando-se de qualificativos como “normativo” e “fático” quando necessários e “base calculada”, conforme a definição de Aires Barreto, parece ser adequado, até mesmo pela ampla adoção dos referidos termos pela doutrina tributária.

4.9 Base de cálculo do IPTU: entre a abstrata previsão normativa e o lançamento tributário

Estabelecidas as premissas referentes à fenomenologia da incidência tributária e o devido realce das distinções entre a base de cálculo em seu contexto normativo e a base de cálculo fática (base calculada), essencial observar, de maneira analítica, como a referida discussão se estabelece em relação ao IPTU, principal objeto de estudo da presente dissertação.

No sistema tributário brasileiro, em que a tributação segue uma hierarquia vertical, estando no topo a Constituição Federal, cada norma situada dentro do percurso que finda no lançamento tributário, em que efetivamente a relação jurídico-tributária se forma, adquire seu fundamento de validade em outra, hierarquicamente superior, destacando o fato de que o direito regula sua própria criação. Nos dizeres de Gabriel Ivo, “o direito se cria conforme o próprio direito”.²¹⁵

Nesse sentido, o IPTU se funda, primeiramente, na norma constitucional veiculada no art. 156, I, da CF, que estabelece a competência dos Municípios para instituírem o referido

²¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 370.

²¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 369.

²¹⁵ IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 1-2.

tributo²¹⁶. Aqui, obviamente, não há que se falar em instituição do IPTU²¹⁷, mas apenas na repartição das competências tributárias, tendo o legislador constitucional delimitado que nenhum outro ente federativo, senão os municípios (ressalvada a competência do DF e da União, no caso dos territórios não divididos em municípios), podem instituir o referido tributo.

Referida norma, nesse sentido, servirá como fundamento de validade para aquela que efetivamente instituirá o tributo, veiculada por meio de lei ordinária municipal, cujos efeitos estão limitados à circunscrição territorial própria daquele município.

Veja-se que, além da norma constitucional que delimita as competências e que já traz certo conteúdo sobre o desenho do tributo, cumpre à legislação complementar, conforme o art. 146, III, da CF²¹⁸, estipular as normas gerais em matéria tributária, até mesmo como forma de articular as normas do sistema tributário de maneira harmônica e assim evitar conflitos de competência, por exemplo, podendo-se cogitar, inclusive, na existência de uma hierarquia material em que as leis complementares servem como âmbito de validade material das leis ordinárias²¹⁹, caracterizando-se como normas de estrutura, dado que regulam a própria produção do direito, dispondo especificamente sobre outras normas.²²⁰

No espectro do IPTU, a legislação complementar que serve à referida função é exatamente o Código Tributário Nacional²²¹, que dispõe sobre o imposto urbano em seus artigos 32 a 34.

²¹⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;

²¹⁷ Conforme adverte Marcio Alabarce: “[...] antes de o legislador infraconstitucional expedir os enunciados que lhe cabem, exercitando, desse modo, a competência que lhe foi outorgada, não há tributo, somente a possibilidade de fazê-lo dentro dos limites demarcados pela norma de competência tributária. O exercício de uma competência tributária – como, aliás, o exercício de qualquer competência legislativa – se dá pela aplicação da norma sobre produção jurídica associada à norma de competência correspondente, resultando na construção da norma veículo introdutor, que introduz um documento normativo contendo novos enunciados no sistema de enunciados de direito positivo cujo significado há de introduzir ou modificar os elementos do sistema de direito positivo.” (ALABARCE, Marcio Roberto Simões Gonçalves. **Base de cálculo: definição, manipulação e predeterminação**. 2005. 354 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 223-224.).

²¹⁸ Art. 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; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

²¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 402.

²²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:(o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 399-401.

²²¹ Apesar do CTN não ter sido promulgado como lei complementar em sua concepção, ainda à luz da Constituição Federal de 1946, referida legislação passou a ser dotada de *status* de lei complementar desde a promulgação da Constituição de 1967.

Caberá à legislação municipal, portanto, instituir o IPTU, conforme a competência definida constitucionalmente, porém não sem antes observar as limitações previstas na própria Constituição Federal, bem como no Código Tributário Nacional, como se percebe quanto à definição de perímetro urbano e os critérios indicados nos §§1º e 2º do art. 32 do CTN, já abordados no presente capítulo.

A lei municipal, portanto, será o instrumento normativo que possibilitará ao intérprete traçar os critérios componentes da regra-matriz de incidência tributária (norma geral e abstrata), que preveem abstratamente uma prestação. Também será o momento em que o critério quantitativo poderá ser compreendido em sua integridade, com a previsão da alíquota prevista pelo legislador municipal, que pode variar conforme o tipo de imóvel (se territorial ou predial), bem como estar escalonada, conforme interesses fiscais (alíquotas se elevam em função da maior capacidade contributiva) ou extrafiscais, com diferenciação de alíquotas de forma progressiva, por exemplo, a fim de se atingir a função social das cidades.²²²

Partindo das contribuições de Aurora Tomazini de Carvalho, que se utiliza exatamente do exemplo do IPTU, pode-se verificar a diferenciação entre as normas de estrutura que dizem respeito ao tema das normas de conduta, exemplificadas aqui como a própria norma que veicula a regra-matriz de incidência tributária:

- (i) Norma de conduta: *Antecedente* – ser proprietária de imóvel, no perímetro urbano do município de Londrina, no primeiro dia de cada ano. *Consequente* – o proprietário do imóvel deverá pagar à Fazenda Municipal a importância correspondente a 1% do valor do imóvel.
- (ii) Norma de estrutura: (a) *Antecedente* – ser pessoa jurídica de direito público municipal. *Consequente* – deve ser a faculdade (direito subjetivo) do legislativo legislar sobre o IPTU e o dever jurídico da União, Estados e Distrito Federal de absterem-se de qualquer investida legislativa acerca de tal matéria; (b) *Antecedente* – se o Município exercer seu direito de legislar sobre IPTU. *Consequente* deve ser a obrigação (dever jurídico) de observar o procedimento estabelecido para a criação de lei municipal e o direito subjetivo da comunidade de ver observada tal disposição.²²³

Traçada a regra-matriz de incidência tributária, veiculada pela lei municipal que dispõe sobre o IPTU, como já destacado, ainda não há que se falar em obrigação tributária, considerando-se que norma geral e abstrata, cujos destinatários não estão definidos. Fundamental se faz, portanto, a atividade humana, neste caso aquela realizada pelos servidores da Administração Tributária Municipal ao realizarem o lançamento.

²²² FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 349-350.

²²³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: (o constructivismo lógico-semântico)**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Edição do Kindle, p. 400-401.

4.9.1 Base de cálculo possível e base de cálculo do IPTU

Analisar o escalonamento das normas que dizem respeito ao fenômeno tributário desde as normas de estrutura situadas no plano constitucional, já fornece elementos básicos das espécies tributárias ali abordadas, o que também se percebe em relação à base de cálculo dos tributos.

Apesar de estarmos diante de normas de competência tributária, fato é que o sistema constitucional “traz pistas” sobre a formulação do tributo, conforme destaca Aires F. Barreto: “[...] embora não se tenha a escultura com todos os seus entalhes, o que só se dará com a edição da lei ordinária, não é menos verdade que o porte, o tipo do lenho e mesmo os traços mais vigorosos são juridicamente tangíveis.”²²⁴

A norma de competência, especificamente em seu consequente, delimita basicamente aquilo que poderá ser prescrito pela regra-matriz de incidência dos tributos.²²⁵ A constatação permite vislumbrar um fator primário da “base de cálculo possível” dos tributos a partir das normas constitucionais, condicionando o legislador no sentido de seguir os traços básicos, as referências do legislador constitucional, quando da estipulação das bases de cálculo dos tributos.²²⁶

No âmbito do IPTU, a simples previsão da competência dos Municípios para instituírem o imposto sobre a “propriedade predial e territorial urbana” já dá conta de traços básicos relativos à sua materialidade (e outros elementos inerentes àquela espécie tributária), que repercutem diretamente na base de cálculo possível do imposto urbano.

A partir daí, sempre com o objetivo de composição de um todo harmônico, a regra-matriz de incidência tributária veiculará os fatores primários sempre voltados para mensuração de um valor, de modo que o teor do critério material da hipótese, definido pelo legislador, limitam a delimitação da base de cálculo.

A materialidade do IPTU, veiculada resumidamente na expressão “ser proprietário de imóvel urbano”, carrega o adjetivo “proprietário”²²⁷, que por sua vez fundamenta a escolha, por

²²⁴ BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 35.

²²⁵ ALABARCE, Marcio Roberto Simões Gonçalves. **Base de cálculo: definição, manipulação e predeterminação**. 2005. 354 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 224.

²²⁶ ALABARCE, Marcio Roberto Simões Gonçalves. **Base de cálculo: definição, manipulação e predeterminação**. 2005. 354 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 225.

²²⁷ Relembra Marcio Alabarce que nem sempre o verbo do critério material servirá como adjunto adnominal do fator-primário da base de cálculo possível, já que em algumas ocasiões estes não revelam um valor, como se vê no caso do IPTU, em que o verbo “ser” não traz qualquer grandeza a ser mensurada. As atenções, nessas ocasiões,

parte do legislador, de adjunto adnominal inerente à base de cálculo que seja compatível com tal situação (exercício da propriedade), conforme lembra Aires F. Barreto:

Em síntese, a base de cálculo será sempre o valor. O legislador é que haverá de, tendo presente o critério material, eleger adjunto adnominal compatível. Assim, por exemplo, se o critério material for a propriedade, poderá ele escolher entre o valor *de venda* da propriedade, o valor (preço) *de custo* da propriedade, o valor (preço) *de mercado*, o valor da área de terreno ou da edificada ou de ambos.²²⁸

Tendo o legislador complementar escolhido como adjunto adnominal do IPTU o valor venal da propriedade, entendido como o valor que o imóvel adquiriria em uma possível venda, uma análise apressada nos conduziria a afirmar que caberia à regra-matriz de incidência do referido tributo dispor de critério quantitativo que prescreva os critérios necessários à determinação do valor da prestação pecuniária, possibilitando, de pronto, do cálculo aritmético (multiplicação) entre base de cálculo e alíquota ($Bc \times Al$).

Na maior parte dos casos, porém, por meio de apenas uma operação matemática não se faz possível determinar o valor da prestação pecuniária efetivamente devido, sobretudo em função do fato de que ainda se está no plano normativo. De fato, até mesmo o conceito de base de cálculo como simples grandeza sobre a qual a alíquota será aplicada para se chegar ao valor da prestação devida repercute essa visão demasiadamente resumida da base de cálculo.

Torna-se mais razoável, nesse sentido, falar-se em um “conjunto de referências” situado no interior do critério quantitativo, considerando-se que até que se chegue à operação final ($Bc \times Al$), outras equações acontecem inicialmente, ainda que no plano da norma geral e abstrata:

As referências prescritas pela base de cálculo compõem, como regra, uma equação matemática, e não uma referência a uma grandeza numérica já determinada. Assim, no interior do critério quantitativo de uma norma jurídico-tributária geral e abstrata podemos distinguir até duas equações: a primeira, interna à base de cálculo, voltada à determinação de uma grandeza numérica (a base calculada); a segunda, no ambiente do critério quantitativo da regra-matriz de incidência, prescreve o cálculo a ser realizado entre o valor determinado com base nos critérios internos à base de cálculo (a base calculada) e a alíquota, voltada à determinação da prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo.²²⁹

O IPTU, inclusive, bem ilustra essa complexidade, considerando-se que, sendo imposto de competência do município, ou seja, observando legislações municipais específicas país

voltam-se ao complemento do critério material: “Se a hipótese normativa é ‘ser proprietário de imóvel urbano’, o fator-primário da base de cálculo só pode ser o valor da propriedade imobiliária. O verbo ‘ser’ não está apto a ser tomado como adjunto adnominal da base de cálculo.” (ALABARCE, Marcio Roberto Simões Gonçalves. **Base de cálculo: definição, manipulação e predeterminação**. 2005. 354 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 234.).

²²⁸ BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 67.

²²⁹ ALABARCE, Marcio Roberto Simões Gonçalves. **Base de cálculo: definição, manipulação e predeterminação**. 2005. 354 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 160-161.

afora, vastíssimo é o campo para se delimitar hipóteses isentivas, por exemplo, subtraindo-se do valor venal do imóvel urbano determinada parcela, conforme disposição prevista em lei municipal, dentro do exercício da competência, que compreende não apenas a efetiva arrecadação, mas o caminho inverso, da fixação de isenções.

4.9.2 Base de cálculo in concreto (base calculada) do IPTU e lançamento tributário

Estabelecidos os parâmetros, os critérios, no interior da base de cálculo prevista no critério quantitativo da regra-matriz de incidência, de maneira abstrata, o aplicador da lei possuirá os elementos suficientes para se chegar ao valor, expresso em moeda, sobre o qual será aplicada a alíquota, permitindo-se, assim, delimitar o *quantum* tributário devido pelo contribuinte, no caso concreto.

Aires F. Barreto, conforme exposto anteriormente, distingue validamente a base de cálculo, relativa aos conceitos que se referem aos parâmetros normativos (abstratos), da base calculada, em que ocorre a efetiva mensuração (*in concreto*) do fato tributário. Conforme o autor, “base calculada é o resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato (designado base de cálculo) a um caso concreto.”²³⁰ O momento em que se determina a base calculada, inclusive, pode ser condição essencial à determinação da alíquota aplicável, o que se vê, por exemplo, nos tributos em que há progressividade de alíquotas conforme a variação da base calculada.²³¹

Observe-se que determinar a base calculada do IPTU significa verificar, diante de cada situação específica e em cada ano, qual o valor venal de cada imóvel situado na zona urbana do município, por meio do lançamento tributário.²³²

Referido exercício, quando comparado com outras espécies tributárias, expõe a dificuldade de se chegar a um valor específico, considerando-se a própria fluidez de valor ao qual um imóvel pode ser atribuído, bem como a infinidade de variações inerentes a cada imóvel em si, tratando-se de bens sobre os quais estabelecer um parâmetro pré-definido com bases bem delimitadas não é possível.

²³⁰ BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 127.

²³¹ ALABARCE, Marcio Roberto Simões Gonçalves. **Base de cálculo: definição, manipulação e predeterminação**. 2005. 354 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005. p. 172.

²³² CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1998. p. 88-89.

Veja-se, por exemplo, o caso do IPVA, que também incide sobre as propriedades, porém de veículos automotores, sendo o valor dos automóveis (geralmente aquela veiculada por tabelas como a formulada pela FIPE) a base calculada. Cada automóvel possui elementos comuns bastantes que os aproximam entre si: motorização, ano de fabricação, modelo, etc. Além disso, o próprio comportamento do mercado é mais previsível, tendendo a valorar de maneira bem próxima dos automóveis distintos quando guardam as mesmas características (ano de fabricação, modelo, etc.).

Essa relativa facilidade, porém, não se percebe quando abordamos as propriedades imobiliárias, conforme adverte Aires F. Barreto:

[...] é temerário afirmar que na sua busca se venha a encontrar alguma coisa mais precisa do que um “valor provável de venda”. Diferença não há quando o que se busca é a obtenção do valor venal dos imóveis. A dificuldade até se acentua, pelo fato de os imóveis serem bens infungíveis e, portanto, impossíveis de serem substituídos por outros, da mesma espécie, quantidade e qualidade. Essa característica dos imóveis torna mais difícil a comparação – única forma razoável de aquilatar o valor das coisas.²³³

Mesmo nos casos em que um imóvel é praticamente igual a outro, construído conforme as mesmas especificações, não há que se falar na absoluta correlação entre os bens, haja vista a infinidade de variáveis que repercutem na valoração dos imóveis: localização (se situado em áreas mais centrais ou mais periféricas; se situado próximo a esquinas ou no meio de um quarteirão; se situado em região plana ou em aclave/declive); equipamentos urbanos (disponibilidade de melhoramentos urbanos como rede de esgoto, asfalto etc.).

Todos os elementos citados repercutem consideravelmente no valor de mercado de determinado imóvel. Não bastassem as inúmeras diferenças entre imóveis, deve-se destacar ainda o fato de que os imóveis, sequer em sua maioria, estão à venda²³⁴, dificultando a colheita de informações em relação a imóveis recém transacionados.

Compor a base calculada do IPTU parece, ademais, requerer uma atividade humana necessária à composição da norma individual e concreta, baseada majoritariamente em vislumbrar a pretensa ocorrência de uma transação imobiliária, ano a ano, sem que qualquer negociação tenha ocorrido. A base calculada do ICMS, por exemplo, em uma operação mercantil, na grande maioria das vezes não oferece maiores esforços para a sua determinação, considerando-se que há efetiva transação entre interessados, o que não é o caso do IPTU.

²³³ BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 207.

²³⁴ BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 209.

A base de cálculo prevista na norma geral e abstrata (valor venal do imóvel) significa critério legal que condiciona e limita o fisco municipal à busca da determinação daquele valor, bem como garante aos contribuintes de que estes terão seu patrimônio tributado sobre aquela específica medida.

Exsurge, nesse sentido, a necessidade da construção de um aparato de informações, por parte da administração tributária municipal, de informações que permitam à fazenda municipal, aí sim, delimitar a base calculada (base de cálculo *in concreto*) daquele fato tributário, determinando o valor venal do imóvel²³⁵, possibilitando-se, assim, a determinação de fator indispensável à constituição da obrigação tributária e, conseqüentemente, do lançamento tributário.

Conforme será abordado no capítulo seguinte, as Plantas Genéricas de Valores visam fornecer tais dados necessários à determinação das bases calculadas do IPTU, o que demanda questionar de que forma tal aparato se amolda com o próprio sistema tributário nacional, considerando-se o regulamento constitucional e as normas gerais em matéria tributária que versam sobre o tema.

²³⁵ “Verificada a ocorrência do fato imponible (gerador), faz-se necessário mensurar, dimensionar, quantificar a matéria tributária. No IPTU, calcular o valor venal do imóvel. Determinada a matéria tributável, segue-se o cálculo do imposto devido, pela aplicação da alíquota fixada em lei à base calculada (base de cálculo fática).” (BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 246.).

5 PLANTA GENÉRICA DE VALORES COMO MÉTODO DE MENSURAÇÃO DOS VALORES VENAIIS DOS IMÓVEIS

5.1 Considerações sobre a construção da realidade no Direito

Conforme exposto nos capítulos anteriores, a regra-matriz de incidência do IPTU traz critérios que devem se comunicar de maneira harmônica uns com os outros, o que se reflete, inclusive, com a necessária correlação entre o critério material da hipótese e a base de cálculo, elemento inserido no critério quantitativo do consequente, conforme sustentam autores como Aires Barreto e Paulo de Barros Carvalho.

O caminho entre a previsão abstrata escolhida pelo legislador e a efetiva cobrança do tributo, com a composição dos critérios do antecedente e do consequente, não se forma de outra forma senão a partir da linguagem, considerando-se que as descrições de eventos e condutas são veiculadas a partir de signos apropriados dentro do sistema jurídico (linguagem prescritiva) ou até mesmo da Ciência do Direito (linguagem descritiva).

O que ocorre no mundo fenomênico, nesse sentido, são eventos que são apreendidos pelo direito de maneira específica, conforme os limites da linguagem jurídica, buscando-se a mais detida aproximação possível entre o acontecimento factual e aquilo que a linguagem jurídica comunica.²³⁶

As limitações quanto à construção dos enunciados que visam descrever os acontecimentos factuais, porém, são inevitáveis. Considerando-se que os eventos ocorridos no mundo fenomênico são vertidos em linguagem jurídica conforme a atividade dos intérpretes, que naturalmente trazem consigo suas próprias convicções e valores, por exemplo, torna-se utópica uma descrição de eventos de maneira absolutamente integral dentro da linguagem das provas.²³⁷

Esse é um ponto, portanto, do qual o intérprete do direito não pode se desvencilhar. De fato, tanto o direito positivo como a Ciência do Direito, naquilo que costumeiramente se chama

²³⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 70.

²³⁷ “Acreditamos, assim, que se afastadas as hipóteses de má-fé, negligência, fraude ou qualquer forma de incapacidade do próprio sujeito, o conhecimento do fato jurídico pode ser alcançado. O direito deve impor regras para a construção de enunciados que permitam conhecer o fato (como, por exemplo, grande parte dos deveres instrumentais, tais como emissão de notas fiscais e escrituração de livros), enunciados esses cujos conteúdos sejam passíveis de refutação e que, principalmente, resistam a ela.

Com isso, o fato jurídico tributário não necessita descrever o evento de forma completa, integral – e nem poderia, já que, insistimos, o conhecimento é um redutor de complexidades –, mas deve buscar a adequada correspondência entre as provas que se tem da versão do evento e sua descrição linguística.” (FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 70-71).

de “busca da verdade”, estão pautados conforme aquilo que Cristiano Carvalho define como “realidade institucional”, ou seja, compõe-se um segmento próprio, com atos de fala e ontologias próprias, tornando-se irrazoável vislumbrar a linguagem jurídica como constituidora total da realidade.²³⁸

Conforme sustenta Florence Haret ao abordar os conceitos de evento e fato, o próprio direito possui limites próprios à sua linguagem, formando-se conforme aquilo que é relevante para os seus próprios fins:

A realidade empírica para o homem é um caos de sensações, inalcançável em termos descritivos. Posto isto, o evento, como forma exterior ou aparente das ações humanas ou da natureza, ultrapassa os limites da linguagem jurídica. A ordem normativa, por sua vez, buscando incidir nesse universo ontológico, o reduz à sua proporção mais simples, recortando-o axiologicamente, enunciando na hipótese apenas algumas características que considera juridicamente relevantes.²³⁹

Não bastasse o extenso debate filosófico sobre a busca da verdade, desde os defensores da verdade objetiva até os completos céticos, quando se analisa referido processo de verificação dentro do sistema jurídico, tem-se o agravante de que o direito é regulador de condutas. Desse modo, os frutos desta busca terão efeitos relevantes a partir da composição de fatos jurídicos, assemelhando-se ao processo científico quanto ao rigor que se exige no processo de enunciação, desde as normas gerais e abstratas até a composição efetiva de relações jurídicas, conforme normas individuais e concretas.²⁴⁰

No Direito Tributário, referido rigor se faz presente de forma ainda mais sensível. Conforme defende parte da doutrina, a legalidade tributária gozaria de uma qualificadora específica, que seria a tipicidade tributária ou até mesmo a existência de uma “tipicidade fechada”, como destacado na subseção 3.3 da presente dissertação.

Ocorre que apesar do legislador, via de regra, prever as normas gerais e abstratas que no campo tributário estabelecem hipoteticamente os eventos que sofrerão a incidência dos tributos, bem como o aplicador do direito compor efetivamente as relações tributárias, em muitas ocasiões a correlação com a realidade não é tarefa simples, de modo que o próprio direito, em determinadas hipóteses, “fecha”, total ou parcialmente, a sua abertura cognitiva, valendo-se de indícios para a criação de relações jurídicas como suficientes.²⁴¹

Exemplificando, no caso de um lançamento tributário de ICMS, há transmissão de uma mercadoria entre o fornecedor A e o lojista Y, incidindo o referido tributo sobre o valor da operação, devidamente comprovado por meio de uma prova direta, considerando-se a

²³⁸ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 93.

²³⁹ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 317.

²⁴⁰ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 110.

²⁴¹ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 209.

escrituração contábil dos empresários e a emissão de documentos a título de deveres instrumentais. Ou seja, tendo em vista a enunciação conforme provas diretamente relacionadas ao evento ocorrido no mundo fenomênico, o direito se aproxima cognitivamente da forma mais estreita possível.

Em outro sentido, quando determinada empresa contribuinte de IRPJ se submete ao regime de lucro presumido como forma de apuração do tributo, em que a quantificação da base de cálculo *in concreto* se dá de forma simplificada, desconsiderando determinados elementos que poderiam compor referida base²⁴², o próprio sistema jurídico já se satisfaz com os indícios de riqueza, fechando sua abertura cognitiva, conforme as intenções do legislador.

5.2 A sistemática das presunções jurídicas no Direito Tributário

A discussão sobre a verdade no contexto jurídico e esse fechamento proposital do fenômeno jurídico, conduzem a uma análise sobre a ontologia das presunções jurídicas e o modo como tais institutos são utilizados dentro do direito, como forma de construção de normas jurídicas.

Conforme os exemplos trazidos na subseção anterior, que tratam da delimitação das bases de cálculo *in concreto* de dois tributos, há hipóteses em que a investigação de fatos se demonstra como de difícil execução dentro do contexto jurídico. O direito, neste sentido, se utiliza de ferramentas que buscam estabelecer uma verdade lógica para o sistema jurídico²⁴³ em que determinados fatos normativos são construídos conforme uma “porção de ocorrências repetidas ao longo da história”, assim delimitadas pelo legislador.²⁴⁴

Em tal contexto é que as presunções jurídicas se inserem. O direito, como criador da sua própria realidade, admite como verdadeiros determinados fatos com base em outros, igualando-os. As presunções, desse modo, seriam “(...) enunciados que admitem um fato pelo outro, como

²⁴² FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 228.

²⁴³ Florence Haret bem delimita os pontos de partida utilizados em relação a esta construção da verdade lógica dentro do sistema jurídico, também no destacar a forma própria de construção da verdade no direito e a necessária distinção entre os discursos, de modo a situar o direito conforme um discurso próprio, jurídico, que obedece as diretrizes próprias deste sistema: “Não se deve buscar a verdadeira correspondência do real com o dito no enunciado, ou, em outras palavras, a possibilidade de o fato ser deduzido de um mundo apriorístico. O ser do discurso jurídico não se refere diretamente ao mundo em sua concretude, e sim às próprias leis discursivas a que se submete. Portanto, para fins prescritivos, a realidade e a verdade não se descobrem, não se revelam, mas se criam, se constroem, se inventam. A verdade juridicamente aceita é tão somente aquela que se submete à lógica do sistema, às formas prescritas, motivo pelo qual o verdadeiro para o direito é aquilo que é formalmente verdade para ele.” (HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 336-337.).

²⁴⁴ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 339-340.

se fossem um só ou o mesmo, instituindo suas verdades e, com elas, atribuindo os efeitos deste àquele. ”²⁴⁵

Ao tratar sobre o tema, Maria Rita Ferragut define as presunções jurídicas como “regras jurídicas de natureza probatória, que contêm fatos indiciários ligados ao fato indiciado por meio de relação jurídica de implicação. ”²⁴⁶ Florence Haret também as define como matérias de ordem probatória, formas de constituição do fato jurídico, classificando-as, no plano semântico, como “(...) verdadeiros entimemas, deduções silogísticas ou silogismo truncado, que, fundado originariamente numa indução, uma vez inseridos nos sistemas, são fortes o suficiente para objetivar uma dada ocorrência factual. ”²⁴⁷

Observa-se, nesse sentido, a relação lógica característica da presunção jurídica. Por meio de um raciocínio indutivo, define-se aquilo que não se conhece a partir dos indícios que o inserem em determinada classe, a partir daquilo que habitualmente ocorre, em que de um lado se tem os fatos indiciários (aquilo que geralmente ocorre) e de outro um fato indiciado (aquilo que previamente não se sabia e que será constituído), podendo-se identificar uma relação jurídica entre ambos os componentes:

O fato indiciário, provado de forma direta, é o conteúdo do antecedente do enunciado, descritor de vestígios, indicações ou sinais vertidos em linguagem competente e aptos a implicar, por força da causalidade normativa, um outro fato, conhecido da forma indireta. Nas presunções relativas, encontramos, no enunciado geral e abstrato que as prevê, critérios para a identificação do fato indiciário, e, nos individuais e concretos, o fato indiciário propriamente dito, que guarda estreita relação com os critérios identificadores previstos no enunciado geral e abstrato. ²⁴⁸

Se as normas jurídicas *lato sensu* podem ser descritas logicamente, conforme a composição do antecedente e do consequente normativos, o mesmo esquema lógico também pode ser depreendido das presunções jurídicas, evidenciando-se a natureza normativa que se expressa tanto de forma hipotética, em que o legislador define os critérios jurídicos a serem utilizados na formação dos fatos jurídicos, como nas hipóteses em que o aplicador as introduz como enunciados fáticos, normas individuais e concretas. ²⁴⁹

As presunções, nesse sentido, também conterão o esquema lógico da hipótese e da consequência, expresso por meio da fórmula D ($A \rightarrow B$), em que “D” reflete o functor deôntico

²⁴⁵ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 340.

²⁴⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 134.

²⁴⁷ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 159-160.

²⁴⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 123.

²⁴⁹ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 158-159.

de dever-se, enquanto “A” significa o fato indiciário, já provado de forma direta, e “B” o fato indiciado, provado de forma indireta.

Referida fórmula, nesse sentido, pode ser descrita como: “dado o fato de terem sido comprovados de forma direta os seguintes indícios, não contestados por outras provas” (hipótese – fato indiciário), deve-se o “reconhecimento jurídico da existência de determinado fato, descritor de evento não provado de forma direta” (consequente – fato indiciado).²⁵⁰

Apesar de se manifestarem como normas aparentemente autônomas, dispondo da formulação lógica necessária, seja em relação à regra-matriz de incidência tributária (no caso das presunções como normas gerais e abstratas) seja quanto à norma individual e concreta (no caso das presunções como normas individuais e concretas), as presunções se dirigem mediatamente à própria regra-matriz, apesar de dela não fazerem parte.²⁵¹

Há uma rigorosa ligação entre tais componentes, portanto, de modo que no processo de positivação das normas presuntivas gerais e abstratas, por exemplo, estas ocupam a posição de proposição jurídica que “(...) institui a relação entre a hipótese presuntiva positivada e aquela outra antecedente da regra-matriz de incidência.”²⁵²

Interessante notar ainda a relação que se estabelece entre a hipótese presuntiva e a própria norma da regra-matriz de incidência, podendo-se vislumbrar a ligação entre ambas as espécies, que se encontram no sentido da formação das consequências jurídicas disciplinadas pelo sistema jurídico, dirigindo-se a determinados sujeitos (ativo e passivo) sob um vínculo subjetivo²⁵³.

5.2.1 Espécies de presunções jurídicas

A doutrina tradicional costuma classificar as presunções jurídicas conforme a definitividade da realidade jurídica construída, de modo que no caso das absolutas (*jure et jure*) a prova em contrário seria inviável, enquanto nas relativas (*juris tantum*) se faz possível, admitindo-se prova em contrário. Somam-se a tais espécies as chamadas ficções jurídicas, em

²⁵⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 125.

²⁵¹ “De notar que, repisemos, a presunção não está na regra-matriz. É norma que se dirige mediatamente a ela e com ela se relaciona de forma indireta. Somente o fato jurídico em sentido estrito, consequente da proposição presuntiva, é que dá ensejo à relação tributária. Contudo, rememorando, este depende sempre em termos composicionais normativos – e para ser constituído enquanto fato antecedente da exação – de seu próprio antecedente, que nada mais é que a proposição factual ou da norma jurídica tributária da presunção.” (HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 521.)

²⁵² HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 558.

²⁵³ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 54-55.

que determinada regra legal veicula elemento que sabidamente não compõe a realidade, com vistas à supressão de lacunas ou a facilitação da atividade arrecadatória.²⁵⁴

As presunções jurídicas, porém, não se resumem a tal classificação conforme os critérios destacados, sendo importante delimitar as formas possíveis de presunções jurídicas, a fim de se evitar incoerências e confusões terminológicas.

Outra forma de classificar as presunções destaca a existência de previsão legal expressa, dividindo as espécies em presunções legais, quando estabelecidas por meio de lei; e *hominis* (comum, humana), quando decorrem do raciocínio humano, a exemplo da atividade do julgador em ação judicial²⁵⁵.

Tal critério, porém, não se adequa às bases teóricas adotadas no presente estudo, de modo a não significar uma classificação útil a partir de tais premissas. Considerando-se que a atividade do intérprete, por meio do raciocínio, é essencial não só na enunciação do direito por um juiz, mas também na própria interpretação do texto legal²⁵⁶, em todos os casos o raciocínio humano estará presente, já que as normas não incidem de forma automática e infalível, mas são incididas mediante atividade cognoscitiva.

Ambas as hipóteses, nesse sentido, podem ser qualificadas como “legais”, haja vista que disciplinadas pelo direito²⁵⁷, sendo mais razoável delimitar as espécies como a) presunções legais *hominis*; e b) presunções legais relativas, de modo a estabelecer as distinções entre estas conforme fatores efetivamente relevantes.

As presunções legais *hominis*, desse modo, expressam-se sempre como normas individuais e concretas, em que o aplicador se utiliza daquilo que ordinariamente acontece e, com base nos indícios hábeis à formação da convicção, declara fato jurídico de forma livre, sem fundamento direto em norma geral e abstrata particular, de modo que o emprego destas espécies será sempre subsidiário.²⁵⁸

As presunções legais relativas, em sentido diverso, podem assumir tanto a natureza de gerais e abstratas, como também de individuais e concretas, trazendo basicamente as características elencadas por Maria Rita Ferragut:

- (a) estarem sempre contidas numa proposição geral e abstrata; (b) poderem também ser uma proposição individual e concreta quando do ato de aplicação do direito; (c) serem meios indiretos de prova; (d) serem compostas por um fato indiciário que implique juridicamente a existência de um outro fato, indiciado; (e) contemplarem

²⁵⁴ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 221-223.

²⁵⁵ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 389-391.

²⁵⁶ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 392.

²⁵⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 119.

²⁵⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 135-136.

uma probabilidade de ocorrência do evento descrito no fato; (f) poderem prever a riqueza da base calculada, quando utilizadas com fundamento no princípio da praticabilidade, e não em decorrência de ilícitos praticados pelo contribuinte; (g) dispensarem o sujeito que tem a presunção a seu favor do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indicado, mas não de provar o fato indiciário e (h) admitirem prova a favor de outros indícios, e em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e ao fato indiciado.²⁵⁹

Observa-se que, ao mesmo tempo em que os elementos descritos qualificam determinados aspectos das presunções legais relativas, estes também preveem requisitos para a sua utilização, de modo que a aplicação das presunções em matéria tributária deve observar uma “probabilidade de ocorrência do evento descrito no fato”, funcionando aqui um interessante mecanismo de controle das presunções.

De fato, as presunções oferecem interessante mecanismo de simplificação e praticabilidade, por exemplo, permitindo a formação probatória a fim de possibilitar a incidência tributária. Há que se perceber, porém, que os fatos jurídicos formados conforme essa ligação entre fatos indiciários e indiciados devem ser construídos conforme uma probabilidade compatível entre ambos os fatores, sob pena de se converterem em verdadeiras ficções jurídicas, desvinculando-se efetivamente o real e o Direito²⁶⁰, institutos estes cuja legitimidade está estritamente ligada a tornar o subsistema tributário operacional, com função meramente integradora e sempre controlada pela capacidade contributiva.²⁶¹

5.2.2 As presunções no Direito Tributário e a delimitação da base de cálculo

Dentre os aspectos e exigências da utilização das presunções legais em matéria tributária, além da probabilidade de ocorrência do fato indiciado merece relevo a possibilidade de previsão da base calculada, conforme as contribuições de Ferragut expostas anteriormente, oportunidade em que o estudo das presunções se encontra de forma mais específica com o objeto da presente dissertação.

Conforme dito linhas acima, a construção da realidade no Direito está inevitavelmente limitada, até mesmo pelas fronteiras da linguagem jurídica, de modo que o direito positivo

²⁵⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 142.

²⁶⁰ Cristiano Carvalho propõe uma definição da ficção jurídica como sendo “(...) *um ato de fala, que propositadamente não vincula algum aspecto da regra à realidade jurídica, à realidade institucional ou à realidade objetiva, de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra forma*. A ficção jurídica é, portanto, uma desvinculação normativa entre o real e o Direito.” (CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 222-223 – grifos no original).

²⁶¹ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 250.

muitas vezes se fecha proposital e parcialmente à compreensão da realidade, até como forma de tornar possível a própria incidência normativa.

É nesse contexto em que se insere a delimitação da base de cálculo (*in abstracto* ou *in concreto*) para fins tributários. Muitas vezes, o universo de informações que será utilizado para delimitar o *quantum* tributário é tão extenso que o direito já limita as ferramentas utilizadas para o estabelecimento desta realidade no momento de apurar a riqueza que será mensurada, conforme a espécie tributária a ser abordada.

Há que se destacar, porém, a sensibilidade da utilização das presunções na mensuração da base de cálculo. De fato, conforme abordado no capítulo antecedente da presente dissertação, deve-se preservar a estrita relação entre os critérios da regra-matriz de incidência, o que se reforça mais ainda quando abordamos a base de cálculo, que além de objetivar a confirmação do próprio critério material (função comparativa), é grandeza que dimensiona a intensidade do comportamento (função mensuradora), dizendo efetivamente sobre o *quantum* a ser recolhido pelos contribuintes.

De fato, todos os critérios da regra-matriz de incidência são fundamentais. A base de cálculo, porém, é o elemento que irá proporcionar o conhecimento da grandeza contida no tributo, por meio da base de cálculo *in concreto*, caracterizando-se como claro elemento de revelação na seara tributária.²⁶²

No caso da apuração da base de cálculo *in concreto*, as ferramentas presuntivas devem estar pautadas no que ordinariamente ocorre em relação, por exemplo, às transações econômicas similares àquela que será apurada, sempre com a pretensão de se igualar àquilo que realmente ocorre. A partir do momento em que há presunção que ultrapassa os referidos limites, ingressa-se no campo das ficções jurídicas²⁶³, e, conseqüentemente, torna flagrante a inconstitucionalidade, já que o contribuinte, além de ser onerado em patamares superiores à base de cálculo eleita pelo legislador, verá suas garantias fundamentais (a exemplo da legalidade tributária) seriamente comprometidas.

Além disso, há que se destacar a necessária busca pela relativização das presunções legais, conforme acentuado por Thiago Maia N. Rocha²⁶⁴, ou seja, principalmente na esfera tributária a possibilidade de produção de prova em contrário deve ser sempre respeitada,

²⁶² MELO, José Eduardo Soares de. IPI – Base de cálculo (“pauta fiscal”) STF. Tema 324 de repercussão geral. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). **Texto e contexto no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2020. p. 717-732, p. 720.

²⁶³ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 698.

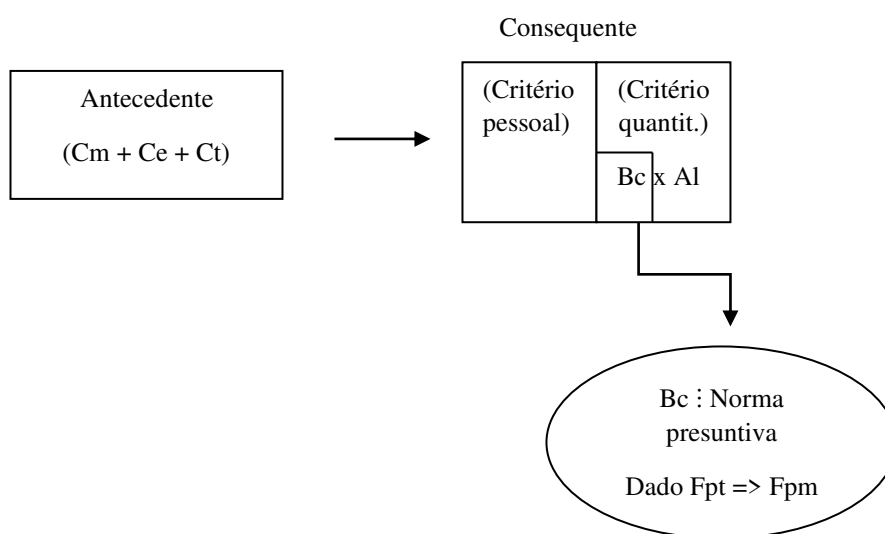
²⁶⁴ ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade fiscal nas presunções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 30.

facultando-se ao contribuinte se manifestar de modo a preservar a relação entre aquele fato jurídico e a realidade.

No contexto de tal revelação, estabelece-se uma relação jurídica baseada no que ordinariamente acontece, tendo como vetor final a própria norma individual e concreta que estabelece a relação tributária, dentro do critério quantitativo. Os exemplos em que a base de cálculo se utiliza de tal técnica tornam tal relação clara. Tem-se a pretensa base de cálculo concreta como desconhecida, a ser verificada como um fato presumido (indiciado), enquanto os dados relativos à mensuração da base de cálculo previstos em listas, plantas genéricas, pautas etc., como ferramentas que funcionarão como fatos presuntivos (indiciários), o que pode vincular dois sujeitos da relação, geralmente os sujeitos ativo e passivo da relação tributária²⁶⁵.

Pode-se vislumbrar, nesse sentido, a composição de uma norma específica (de presunção) situada em apartado à norma tributária, porém está ligada especificamente na base de cálculo, dentro do critério quantitativo, estabelecendo-se uma situação de vínculo implicacional entre dois fatos (o presuntivo/indiciário e o presumido/indiciado), diante da equivalência das situações para o direito:

Figura 1- Esquema Gráfico da norma presuntiva referente à base de cálculo



Legenda: Cm = critério material; Ce = critério espacial; Ct = critério temporal; Bc = base de cálculo; Al = alíquota; (:) = “a ser determinada pela”; Fpt = fato presuntivo, indiciário; Fpm = fato presumido, indiciado; => deve ser.²⁶⁶

²⁶⁵ Considerando-se que a relação sempre há de ser irreflexiva, ou seja, é impossível logicamente determinado sujeito obrigar a si mesmo, percebe-se que no contexto das presunções tributárias sempre haverá a possibilidade de que determinado sujeito exija aquela postura prevista nos critérios utilizados para realização dos cálculos de outra, mesmo que tal fenômeno ocorra apenas de maneira indireta, como se percebe no caso das Plantas Genéricas de Valores, em que a autoridade tributária está vinculada aos dados previstos nas estimativas realizadas, vinculando a sua atuação para determinação do cálculo de cada caso concreto, porém sempre no sentido de estabelecer o fato jurídico tributário em que o contribuinte está inserido como sujeito passivo, considerando-se que surgirá claro direito subjetivo em favor do interessado (seja o Fisco, seja o contribuinte) caso haja incorreção nos cálculos realizados.

²⁶⁶ Elaborado pelo autor (2022), apenas para fins didáticos.

Diante da necessária determinação da base de cálculo concreta em determinado caso, tem-se, conforme as ferramentas previstas pelo próprio direito, fatos presuntivos, indiciários, dispostos em ferramentas como plantas e pautas fiscais, tem-se o reconhecimento (deve-ser) de outro fato (presumido, indiciado), comprovado de forma indireta conforme a norma presuntiva, em que ambos os fatores estão atrelados conforme um vínculo implicacional.²⁶⁷

Desse modo, reforçar a natureza das presunções em matéria tributária é ainda mais importante quando se aborda a utilização em relação à base de cálculo. Deve-se verificar que as presunções não de sempre guardar ligação com a realidade²⁶⁸, baseando-se sempre naquilo que ordinariamente acontece como efetivo meio de controle das figuras presuntivas, sob pena de se estar albergando a incidência tributária em moldes que as ficções jurídicas não podem ser utilizadas.

5.3 Praticabilidade Tributária

Observa-se que, conforme sustenta Carlos Renato Cunha, o termo praticabilidade tem conteúdo polissêmico, carregando uma “grande dose de vaguidade e ambiguidade” que se expressa pelas diversas propostas de tratarem sobre a sua natureza jurídica disponíveis na doutrina brasileira e estrangeira. A análise do tema, porém, muitas vezes é feita de maneira superficial pelos estudiosos, quando em verdade se torna impossível chegar a uma definição razoável sem “separá-la de objetos próximos”, delimitando-se analiticamente os termos empregados em cada estudo²⁶⁹.

²⁶⁷ Em sentido contrário, Florence Haret defende a inexistência de um vínculo implicacional entre os fatos presuntivos e presumidos: “Agora, assim dizendo, imagina-se que exista vínculo implicacional entre fatos presuntivos e fato presumido. Não é bem assim. O que ocorre, em verdade, é que ambos, em cumulação, constituem a presunção de fato. Ou seja, não é possível admitir um ‘ou’ o outro; ou mesmo um ‘implicando’ o outro. Somente juntos é que compõem o enunciado factual completo da presunção. Logo, o conectivo conjuntor (também chamado de operador ou functor conjuntor) que associa fatos presuntivos e fato presumido é um ‘e’, imposição lógica que nos obriga a pensar ambos sempre juntos e cumulativamente.” (HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 515.). Entende-se a relevância das conclusões da autora, porém nos parece que o vínculo entre os fatos presuntivos e presumido ocorre efetivamente de forma implicacional, principalmente no contexto da delimitação da base de cálculo, considerando-se a clara existência de ferramentas prévias a serem tomadas pelo aplicador como fundamento à equivalência entre os componentes da norma presuntiva, em um raciocínio que prova de forma indireta determinado fato.

²⁶⁸ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 696.

²⁶⁹ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>. Acesso em: 10 mar. 2022. p. 210.

Em tal contexto, o autor destaca que muitas vezes se faz necessária uma desambiguação, como se depreende do fato de que alguns autores vinculam a praticabilidade a uma comodidade estatal²⁷⁰ ou até da utilização de mecanismos de simplificação da situação do contribuinte, o que, porém, parece igualar conceitos que não se comunicam, considerando-se que a comodidade se trata muito mais de um conceito próprio à política do Direito, como aspiração, meta, o que também se percebe em relação à adoção dos mecanismos de redução da complexidade tributária.²⁷¹

Nesse sentido, oportuna a contribuição do autor ao fixar inicialmente a praticabilidade como “a técnica de aplicação normativa pelo Estado que seja eficiente sob sua óptica, ainda que possa ter efeitos de ‘eficiência’ também para o contribuinte, na dimensão perlocucionária.”²⁷² Ou seja, a praticabilidade tributária estará sempre ligada à eficiência como valor, não necessariamente ligada, inclusive, a uma maior arrecadação (grifos no original):

Quais as dimensões da Eficiência Administrativo-Tributária afetas à noção de praticabilidade? Trata-se, de forma nuclear, da **eficiência-simplificação procedimental**, acompanhada da eficiência-celeridade e da eficiência-economicidade, sempre no que se refere à atuação do **Estado-Legislator** e do **Estado-Administração**. Nesse sentido restrito que estipulamos, a praticabilidade dá-se para economia procedimental com efeitos secundários benéficos em relação à economia de tempo e de dinheiro para o Estado.

Não é realizada para abarcar a noção de efetividade arrecadatória: a praticabilidade pode redundar em uma maior arrecadação, mas isso é algo conjuntural, não ocorrendo necessariamente; pelo contrário, ela pode servir a desonerações diversas, como no caso do Simples Nacional.²⁷³

A praticabilidade tributária, nesse sentido, configura-se como um conjunto de técnicas que veiculam “modos de fazer” o direito, sempre com a intenção da busca pela eficiência

²⁷⁰ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 211-213.

²⁷¹ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 233.

²⁷² CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022. No decorrer da tese citada, Carlos Renato Cunha avança no sentido de detalhar cada vez mais a sua definição de praticabilidade tributária conforme explicita as nuances do tema, havendo no decorrer do trabalho conceituações mais completas. Para os fins do presente estudo, porém, as primeiras tentativas de definição já são suficientes para a análise aqui empreendida.

²⁷³ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 261.

administrativa, por meio da aplicação de normas jurídicas a partir da criação de outras normas, nela fundamentadas.²⁷⁴

No contexto dessa praticabilidade, conforme destaca Maria Rita Ferragut, as presunções tributárias utilizadas, muitas vezes, para suprir deficiências probatórias sequer decorrem de eventuais omissões dos contribuintes para evitarem a arrecadação dos tributos, mas antes de tudo da própria dificuldade em se definirem todos os elementos necessários à verificação daqueles eventos sujeitos à incidência tributária.²⁷⁵

5.3.1 A praticabilidade tributária e seus limites: os direitos e garantias dos contribuintes

Assim como se vê no campo das ciências, dentro do espectro da praticabilidade tributária os métodos utilizados em determinado sentido não se esgotam em uma única possibilidade, daí a definição do referido termo como um “conjunto de técnicas”. Na busca pela eficiência administrativa, a multiplicidade de métodos inaugurados pela Administração Tributária se insere em um sistema rígido e pautado por balizas constitucionais diversas.

No diálogo entre a praticabilidade e esses limites constitucionais (como também infraconstitucionais), os movimentos feitos pelo Fisco na busca pela eficiência são objeto de estudo pela Ciência do Direito de forma muitas vezes crítica, questionando-se se as ferramentas adotadas estariam em conformidade com os direitos e garantias do contribuinte²⁷⁶, destacando-se, ainda, que a Constituição Federal deu especial atenção à Administração Tributária, de modo que a regulação analítica da tributação no texto constitucional também se percebe quanto à organização da atividade administrativo-tributária.²⁷⁷

²⁷⁴ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 251-254.

²⁷⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 147.

²⁷⁶ Nesse sentido, Abel Escórcio Filho adota posição crítica à atuação do Fisco visando à praticabilidade tributária, afirmando que “(...) essa simplificação vem na maioria das vezes acompanhada de abusos e investidas contra os direitos e garantias do contribuinte, situação está que não é observada em nenhum outro país do mundo que utiliza a praticabilidade como instrumento de se alcançar a eficiência. É por isso que se diz que no âmbito de discussões administrativas, a aplicação da praticabilidade tem o escopo de arrecadar receitas de forma mais “cômoda” para o Fisco.” (ESCÓRCIO FILHO, Abel. Praticabilidade: entre Eficiência Administrativa e a Simplificação do Discurso Jurídico. Uma Análise das Discussões do Ágio na Esfera Administrativa. **Revista Direito Tributário Atual**, n.48, p. 27-45, p. 36.).

²⁷⁷ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 179.

A própria definição conceitual, nos moldes expostos anteriormente, já demonstra que a praticabilidade não pode ser confundida com a mera comodidade da Administração Tributária nas suas atividades, quando esta se coloca em posição, por exemplo, de mera espectadora, adotando como regra a terceirização majoritária dos deveres instrumentais tributários para os próprios contribuintes.²⁷⁸

Além disso, principalmente quando abordamos balizas constitucionais como a legalidade e a igualdade em conformação com a eficiência as tensões vêm à tona, considerando-se que a efetivação de um pode comprometer significativamente a efetivação de outro, de modo que uma atuação da Administração Tributária que preze majoritariamente pela eficiência pode, por meio de uma massificação indevida, vilipendiar a análise de casos concretos, prejudicando a igualdade tributária.²⁷⁹

Vê-se que a compreensão da realidade e o fechamento parcial do direito em tal operação, permitem vislumbrar como direitos e garantias fundamentais são influenciados. A adoção de técnicas para dotar de maior eficiência a mensuração e arrecadação de tributos majoritariamente se vale de simplificações, colocando em situação análoga determinados fatos mediante a identificação dos fatores que os igualam. A partir do momento em que determinada técnica decorrente da praticabilidade tributária é adotada no sentido de igualar determinados contribuintes, “colocando-os sob o mesmo guarda-chuva” apesar de determinadas vicissitudes que os diferenciam, exigindo-lhes o mesmo ônus (seja em relação ao ônus tributário em si, seja quanto aos deveres instrumentais, por exemplo), a igualdade (conforme a capacidade contributiva) ficará comprometida.

Além disso, a disciplina da legalidade tributária levanta diversos questionamentos quando abordamos a praticidade tributária, considerando-se que a praticabilidade também se expressa por meio de expedientes infralegais caracterizados pela delegação de vários elementos característicos da percussão tributária à Administração Tributária.

Conforme abordado no capítulo I, a legalidade tributária é motivo de grandes discussões na doutrina, que com base nos dispositivos constitucionais depreendem inclusive uma rigidez que demandaria uma tipificação de todos os elementos necessários à delimitação do quantum

²⁷⁸ ESCÓRCIO FILHO, Abel. Praticabilidade: entre Eficiência Administrativa e a Simplificação do Discurso Jurídico. Uma Análise das Discussões do Ágio na Esfera Administrativa. **Revista Direito Tributário Atual**, n.48, p. 27-45, p. 35-37.

²⁷⁹ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 359.

tributário em lei²⁸⁰. Como, portanto, garantir este grau de efetivação da legalidade tributária quando da efetivação da eficiência por meio da praticabilidade tributária? Estaria a norma constitucional que prevê a necessidade de lei sendo descumprida a partir da adoção de tais ferramentas?

Referidos questionamentos conversam diretamente com o exemplo das plantas genéricas de valores no contexto da tributação de imóveis urbanos, conforme será exposto a seguir.

5.4 As Plantas Genéricas de Valores (PGV)

5.4.1 Definições iniciais

Fixadas as premissas sobre a aplicação de presunções tributárias e a utilização da praticabilidade como conjunto de técnicas pautadas na eficiência administrativa, chega-se à análise de uma ferramenta que reflete exatamente a aplicação desta última em relação à tributação de imóveis urbanos.

Conforme abordado anteriormente, o IPTU possui como critério material a propriedade, a posse ou o domínio útil de imóvel urbano, tendo como base de cálculo o seu valor venal, conforme o art. 33 do CTN, entendido aqui como o valor que aquela propriedade alcançaria em caso de uma possível venda, ou seja, o valor de mercado propriamente dito.

A elaboração das plantas genéricas de valores (ou mapas genéricos de valores) é técnica que consiste no mapeamento do valor do metro quadrado dos terrenos e construções situados na zona urbana dos municípios. Na definição de Aires Fernandino Barreto:

Os Mapas Genéricos de Valores podem ser definidos como o complexo de plantas, tabelas, listas, fatores e índices determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado (ou linear) de terreno e de construção, originários ou corrigidos, acompanhados de regras e métodos, genéricos e específicos, para a apuração do valor venal dos imóveis.²⁸¹

Referida técnica surge exatamente da dificuldade de se proceder à avaliação individual de cada imóvel, indispensável ao lançamento anual do IPTU, por meio da atividade fiscalizatória dos agentes fiscais dos municípios, diante da quantidade de terrenos e prédios urbanos, podendo-se delimitar o pioneirismo da sua adoção pelo Município de São Paulo/SP,

²⁸⁰ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 78.

²⁸¹ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 227.

com a publicação, em 1952, da primeira iniciativa em tal sentido, como “Planta Genérica de Valores de Terrenos”²⁸².

Por meio das Plantas Genéricas, que passaram a ter ampla adoção pelos municípios brasileiros²⁸³, as municipalidades passam a mapear as características básicas que repercutem no valor venal dos imóveis, conforme critérios técnicos e uniformes, tais como a contemporaneidade, os atributos físicos dos imóveis, além dos equipamentos comunitários da região, por exemplo. Tal atividade decorre muito da atuação de engenheiros, urbanistas, estatísticos e cartógrafos, que desenvolvem técnicas diversas para avaliação das características das regiões estudadas, conforme o comportamento de dados de mercado.²⁸⁴

As metodologias, inclusive, são várias, destacando-se, por exemplo, os métodos diretos, em que se analisam dados de transações imobiliárias semelhantes ou na determinação do custo para reprodução do bem, além dos métodos indiretos, que partem da renda que os imóveis podem gerar, conforme a capacidade de aproveitamento ou a partir da análise das diferenças entre os imóveis edificadas e os terrenos²⁸⁵.

Via de regra, a partir da coleta dos dados físicos do imóvel no caso concreto, o agente fiscal encontrará na PGV os valores genéricos disponíveis nos mapas e os fatores de correção, a fim de delimitar o valor venal daquele imóvel. A apuração em relação aos terrenos se dá a partir do valor médio do metro quadrado disposto na PGV, por exemplo, multiplicando-se pelas áreas das propriedades e os fatores de correção. Quanto aos imóveis edificadas, além da análise quanto aos padrões de construção e outros fatores delimitados na planta, somando-se, a partir daí o valor do terreno com o valor das construções.²⁸⁶

A elaboração das Plantas, desse modo, partirá sempre da apuração do valor médio dos terrenos daquela região, cabendo aos municípios avaliarem os critérios a serem utilizados para

²⁸² BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 226.

²⁸³ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 227.

²⁸⁴ Os métodos para elaboração das Plantas Genéricas de Valores são discutidos academicamente nas áreas dos referidos profissionais, havendo diversos trabalhos que tratam sobre a matéria: Veja-se: MONTANHA, Enaldo Pires. **Geoprocessamento e planta de valores genéricos – uma discussão das tendências e vantagens da associação dessas tecnologias**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de São Carlos, 2006. Disponível em: < <https://repositorio.ufscar.br/handle/ufscar/4201>>. Acesso em: 15 mar. 22; FONSECA, Diego Ferreira. **Padrões e modelagem espacial dos tributos imobiliários em Belo Horizonte: uma ferramenta de auxílio ao planejamento urbano**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Instituto de Geociências, 2014. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1843/IGCM-A9ZMAJ>>. Acesso em: 15 mar. 22; STIVANIN, Arioaldo Hiancki. **Verificação de variáveis de avaliações imobiliárias residenciais no Município de Curitiba-PR**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, 2009. Disponível em: < <https://hdl.handle.net/1884/19809>>. Acesso em: 15 mar. 22.

²⁸⁵ MONTANHA, Enaldo Pires. **Geoprocessamento e planta de valores genéricos – uma discussão das tendências e vantagens da associação dessas tecnologias**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de São Carlos, 2006. Disponível em: < <https://repositorio.ufscar.br/handle/ufscar/4201>>. Acesso em: 15 mar. 22, p. 39.

²⁸⁶ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 228-229.

segmentar a zona urbana do município, de modo a refletir da melhor forma os valores de cada parte do perímetro. Ou seja, caso determinado bairro apresente elementos em comum que se estendam por todo o seu perímetro (ex.: todo o espaço urbano esteja em região plana), será possível a avaliação conforme tal fator geográfico de maneira mais uniforme em toda aquela zona, o que não poderia se admitir caso houvesse variação neste sentido em curtos espaços (grifos no original):

Para efetuar tal segmentação, existem alguns critérios, cuja validade depende de sua adequação às características específicas de cada Município. A maior ou menor homogeneidade dos núcleos do Município determinará seu maior ou menor fracionamento, para atribuição dos valores genéricos diferenciados.^{287 288}

Por fim, é de se pontuar que a elaboração das Plantas Genéricas vem sofrendo significantes mudanças, conforme o avanço da tecnologia. A partir da utilização de mecanismos de georreferenciamento, por exemplo, a zona urbana do município pode ser mapeada pela utilização de imagens via satélite (ou outros mecanismos como drones), coletando-se dados georreferenciados que possibilitam construir um amplo aparato de informações pelos fiscos municipais²⁸⁹, seja em relação às próprias mudanças físicas nos imóveis, seja quanto aos equipamentos urbanos disponíveis, que naturalmente repercutem na valorização dos imóveis urbanos.

²⁸⁷ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 231-232.

²⁸⁸ Prossegue o autor no sentido de elencar as possibilidades de segmentação: “Assim, conforme o critério que se adote, os Mapas consignarão valores de metro quadrado de terreno:

a) *por face de quadra*: permite a atribuição de valores diferentes a faces que, embora fronteiriças, apresentam declive, aclave, restrições de qualquer ordem, inclusive decorrentes do tipo de destinação dos imóveis nelas situados;

b) *por trecho de face de quadra*: garante a atribuição de valores diversos a trechos integrantes de uma mesma face, no caso de quadras irregulares, com características absolutamente distintas;

c) *por rua ou logradouro*: quando as vias ou logradouros possuírem características semelhantes em toda a sua extensão, permitindo a adoção de um único valor, com a ressalva de gradação apenas junto aos pontos principais da cidade;

d) *por área ou núcleos*: realiza a distinção entre áreas residenciais, comerciais e industriais, ou regiões homogêneas;

e) *por zonas*: divide-as em central, intermediárias e periféricas (ou zona classe 1, 2, 3, etc.);

f) *por zonas de uso e ocupação do solo*: considera o aproveitamento máximo, médio, mínimo, etc., fixado para cada área da cidade.” (BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 231-232.)

²⁸⁹ MONTANHA, Enaldo Pires. **Geoprocessamento e planta de valores genéricos – uma discussão das tendências e vantagens da associação dessas tecnologias**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de São Carlos, 2006. Disponível em: < <https://repositorio.ufscar.br/handle/ufscar/4201> >. Acesso em: 15 mar. 22, p. 46.

5.4.2 O comportamento do mercado imobiliário e a coleta de dados para elaboração da Planta Genérica de Valores

Sem desconsiderar os demais dados utilizados na feitura das Plantas Genéricas, que são de plena utilidade para a correta delimitação das bases de cálculo *in concreto* dos imóveis urbanos, fato é que o mais importante para a composição das bases cadastrais das PGVs é exatamente o exame do comportamento do mercado imobiliário dos municípios.

Por meio do levantamento das transações imobiliárias referentes aos imóveis urbanos é que se faz possível mensurar os valores de mercado dos imóveis efetivamente transacionados, sendo ponto de partida para a feitura de uma boa PGV, conforme preleciona Aires Fernandino Barreto²⁹⁰. Neste sentido, a análise dos preços de transações imobiliárias registradas em Cartório de Registro de Imóveis e as ofertas veiculadas em anúncios de forma geral, significam meios válidos para a apuração dos valores genéricos de determinada região²⁹¹.

Atualmente, inclusive, outro meio para a coleta de dados se demonstra bastante relevante, considerando-se que a Caixa Econômica Federal (CEF) se apresenta como maior expoente da concessão de crédito imobiliário no Brasil. Uma metodologia da confecção da PGV que se utiliza deste aparato consegue se aproveitar de dados bastante próximos dos efetivos valores venais dos imóveis.²⁹²

Aqui, inclusive, a sistemática das presunções se demonstra de forma clara. Seria impossível cogitar que todos os imóveis urbanos de um município fossem transacionados em um mesmo exercício, facilitando a atividade do Fisco. Obviamente, a menor parte dos imóveis urbanos sobre os quais recairá o IPTU estará à venda, em condições normais de mercado. Apurar os valores venais dos imóveis, conseqüentemente, é tarefa que requer a construção de uma realidade pautada naquilo que ordinariamente ocorre e daí formar, em um juízo

²⁹⁰ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 232.

²⁹¹ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 232.-234.

²⁹² “Essa base de dados é mais vantajosa do que a utilização de dados de ofertas de jornais, para este tipo de análise, porque é comum ocorrer que o ofertante anuncie um preço mais elevado do que o valor transacionado de fato ou pode haver oferta de imóveis com dívidas ou restrições legais, o que reduz o valor de mercado. Já a utilização de dados dos valores de transações imobiliárias declaradas aos cartórios, que servem de base de cálculo para o pagamento de ITBI e de IR, costuma apresentar viés de subdeclaração. As avaliações imobiliárias individuais realizadas pela CAIXA tendem a apresentar pouco viés e com isso elas podem ser uma boa aproximação do valor venal ideal do imóvel. O valor de mercado deve, em tese, ser a base de cálculo do IPTU e será utilizado para se calcular a tributação efetiva e a distribuição do imposto, ou seja, a relação entre o montante lançado do IPTU e o valor de mercado do imóvel.” (CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Defasagem do IPTU no município do Rio de Janeiro: uma proposta de reforma**: Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada 1746. Brasília, DF: IPEA, 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1746.pdf, <http://hdl.handle.net/10419/91153>>. Acesso em: 15 mar. 22, p. 59.).

implicacional, a relação com a informação que se quer buscar, no caso, o valor venal de determinado imóvel.

Tem-se, portanto, que a colheita das informações das transações imobiliárias ocorridas no município, por exemplo, estrutura os fatos indiciários (aquilo que se conhece) para se presumir os fatos indiciados (aquilo que se quer conhecer), quais sejam os valores venais dos imóveis.

Oportuna, nesse sentido, a lição de Florence Haret:

A base de cálculo, dimensionando e quantificando o fato, toma por critério o *valor venal* do imóvel que, em tese, corresponde ao preço de venda à vista do bem. Agora, não havendo efetiva venda, considerada esta apenas em termos imaginativos para tê-la como ponto de partida, como alcançar esse valor? Vê-se desde o início, pois, o importante papel das presunções nesta matéria. Somente mediante essa técnica presuntiva é que se torna praticável a incidência do IPTU.²⁹³

Nesse sentido, torna-se essencial que os cadastros imobiliários e, consequentemente, a Planta Genérica de Valores do município, esteja devidamente atualizada conforme intervalos curtos de avaliação²⁹⁴, caso contrário a própria uniformidade, a homogeneidade dos dados constantes nas PGVs pode ficar comprometida:

Quando os Mapas não consideram, por mais de um exercício, os elementos acima indicados (valorização real certos núcleos ou ruas), e que surgem por força de alterações no zoneamento, de construção, de novos melhoramentos ou por tendências de mercado (p. ex., tornar-se “moda” morar ou comprar em certos bairros), a homogeneidade dos valores desaparece. Surgem e logo se acentuam as discrepâncias, e os Mapas deixam de atender sua missão.²⁹⁵

De fato, a atualização periódica das informações serve efetivamente como forma de manter dados indiciários que efetivamente reflitam o comportamento do mercado imobiliário em cada exercício, considerando-se que os preços dos imóveis podem sofrer a influência de fatores externos (ou até mesmo internos, como o estado de conservação dos imóveis) que não repercutem apenas na valorização do imóvel, mas também na diminuição do seu valor, como por exemplo a ocorrência de fenômenos da natureza, o aumento da criminalidade em determinada região, destinação dos imóveis situados na vizinhança²⁹⁶ ou a deterioração de equipamentos públicos disponíveis.

²⁹³ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 696-697.

²⁹⁴ FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU – Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 339.

²⁹⁵ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 241.

²⁹⁶ A partir de um Plano Diretor que não organize devidamente a delimitação das regiões e sua destinação, seria possível cogitar, por exemplo, a instalação de indústrias que aumentem o nível de poluição (sonora, ambiental, etc.) em determinada região.

5.4.3 Planta Genérica de Valores: natureza jurídica e espaço na fenomenologia do tributo

Estabelecida a definição básica das Plantas Genéricas e a sua utilidade para determinar o valor venal dos imóveis em sede de incidência de IPTU, para os fins propostos na presente dissertação delimitar a natureza jurídica, bem como o seu espaço na fenomenologia tributária é tarefa essencial.

Conforme exposto acima, por meio da PGV, o Fisco Municipal reúne os dados necessários à apuração dos valores dos imóveis, com base na coleta de dados prévios pautados na análise do comportamento do mercado imobiliário no perímetro urbano dos municípios, estabelecendo um vínculo entre as informações já disponíveis e as pretensas bases de cálculo *in concreto*, próprias de cada situação específica.

Demonstra-se clara, portanto, a inserção das Plantas Genéricas no campo das presunções tributárias, conforme pontua Florence Haret:

Muitas hipóteses tributárias, em face da sua materialidade, são difíceis de apurar, criando, portanto, entraves na determinação do *quantum* do tributo. Algumas presunções atuam no direito tributário como técnica de apuração, que, por métodos aproximados, e levando-se em conta outros signos indicativos de riqueza, determinam o valor devido pelo contribuinte ao fisco. O sentido assumido no enunciado volta-se ao campo pragmático das presunções, revelando o motivo e a finalidade jurídica no uso de tais técnicas prescritivas. Exemplo de presunção como método para apurar tributo é a Planta Genérica de Valores (PGV) no IPTU.²⁹⁷

Em sentido semelhante, Carlos Renato Cunha sustenta que as Plantas Genéricas de Valores (grifo no original):

(...) fixam “fatores e índices determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado de terreno e de construção” por meio de “padrões numericamente definidos, que são índices gerais aplicáveis a quadras, áreas, zonas ou bairros e a espécies de construção (luxo, normal, popular, etc.). Tratam-se, portanto, de **padronizações** tributárias (presunções para apuração da base de cálculo) por meio da avaliação de preços médios de mercado dos imóveis; são aproximações ou estimativas com base em pesquisas de mercado.²⁹⁸

Pode-se delimitar a natureza jurídica das Plantas Genéricas de Valores como instrumentos que veiculam regra (s) jurídica (s) situada (s) no campo das presunções tributárias, no sentido específico de regular a mensuração da base de cálculo *in concreto* do IPTU, dispondo dos elementos necessários para o cálculo dos valores venais dos imóveis urbanos a partir de padronizações.

²⁹⁷ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 89.

²⁹⁸ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 551.

Veja-se, nesse sentido, que a tributação dos imóveis urbanos percorre um caminho determinado pelo ordenamento jurídico, desde a regra-matriz de incidência tributária até o efetivo nascimento da relação tributária. Referido trajeto predispõe a existência de diversas normas que se conectam entre si, muitas vezes servindo à regulação de outras normas, o que se verifica, inclusive, em relação a todos os critérios da regra-matriz de incidência. Seja o critério material da hipótese, seja o critério quantitativo ou o pessoal do consequente, por exemplo, inúmeras regras são necessárias à incidência tributária.

Com a delimitação da base de cálculo *in concreto* (ou base calculada) não é diferente. A partir do momento em que a norma veiculada pelo CTN, no art. 32²⁹⁹, estabelece norma geral em matéria tributária dispondo sobre os contornos do IPTU, o município edita lei municipal que veicula norma geral e abstrata que disciplina a incidência do referido tributo, fixando a base de cálculo *in abstracto*, qual seja o valor venal do imóvel.

A partir de então, surge a necessidade de mensurar a base de cálculo *in concreto*, tendo-se em vista cada caso individual (cada uma das propriedades imobiliárias do perímetro urbano do município), o que diante das limitações já citadas na presente dissertação, requer a utilização de mecanismos de praticabilidade.

As Plantas Genéricas de Valores, desse modo, não se caracterizam nem como base de cálculo abstrata, nem como base de cálculo concreta, mas antes de tudo se situam entre um e outro, sendo a sua criação fundamentada na norma que delimita a base de cálculo abstrata (“a base de cálculo do IPTU deve-ser o valor venal do imóvel”) e regulando, por meio dos elementos ali constantes, a forma como será fixada a base de cálculo concreta³⁰⁰.

Apesar de trazer os elementos necessários à apuração das bases de cálculo concretas, não se pode dizer que a própria PGV já veicule a base calculada, considerando-se que esta última carece de outra norma que, com base nos elementos disponibilizados na referida Planta, efetivamente constitua os créditos tributários por meio do lançamento.

²⁹⁹ 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.

³⁰⁰ “Situa-se, portanto, entre a base de cálculo fixada em lei para o tributo (‘o valor venal do imóvel’) e o lançamento individualizado por meio da base calculada (‘o valor venal de determinado imóvel em determinado ano’), servindo de critério de aferição do caso individual, mas já contendo elementos concretos que decorrem de aplicação da norma de incidência tributária.” (CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 551.)

5.4.4 PGV e a legalidade tributária

Investigar a fenomenologia da incidência tributária, especificamente no que se refere à base de cálculo, influencia diretamente na disciplina da legalidade tributária, pelo que se torna imprescindível não só fixar as bases sobre as quais se fundamentam a legalidade em matéria tributária, mas também demarcar as divisas que dizem respeito à referida regra disposta no art. 150, I da Constituição Federal.

Conforme abordado anteriormente (seção 3.4.3), cabe reprisar que no debate sobre a disciplina da legalidade tributária, conforme a fenomenologia da incidência não se pode demandar do direito positivo que sejam emanadas leis como instrumentos para regulação minuciosa de situações concretas. De fato, a face da legalidade tributária que exige a publicação de lei em sentido estrito, para instituir e majorar tributos (bem como para estipular todos os elementos da regra-matriz de incidência) serve às normas gerais e abstratas, e não às individuais e concretas.

No contexto do IPTU, portanto, a disciplina da legalidade tributária em tais moldes se faz necessária não para a regulação da base de cálculo *in concreto*, delimitada no lançamento, mas à necessária disposição em lei do valor venal do imóvel, como base de cálculo do tributo. Referido paradigma, inclusive, foi abordado por Elizabeth Carrazza:

Correta, neste ponto, a lei municipal que considera base de cálculo do imposto em exame, o valor venal do imóvel, isto é, a importância que poderia ser obtida acaso ele fosse submetido a uma operação de compra e venda à vista, de acordo com as condições usuais de mercados (ALIOMAR BALEEIRO).

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

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

Portanto, disso deve se ocupar, não a lei (que já firmou critérios gerais e abstratos), mas a Administração Fazendária, que, mediante perícias, levantamentos, plantas de valores etc., vai verificar, *in concreto* (caso a caso), quanto vale o imóvel “A”, quanto vale o imóvel “B”, quanto vale o imóvel “C” e assim avante.³⁰¹

É comum, nesse sentido, que as municipalidades regulem a incidência do IPTU por meio de leis municipais e disciplinem a aplicabilidade da Planta Genérica, como fonte de parâmetros para a delimitação dos valores venais em cada caso individual mediante lançamento, até mesmo junto à própria avaliação individual *in loco*.

De tal raciocínio decorre, portanto, que as Plantas Genéricas de Valores são instrumentos intermediários para mensuração da base de cálculo do IPTU, de modo que não se pode exigir que estejam obrigatoriamente veiculados em lei, considerando-se que além de não

³⁰¹ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1998, p. 88-89.

modificar a base de cálculo abstrata (que já foi disciplinada em lei como sendo o valor venal do imóvel), não define o valor dos imóveis, conforme destaca Aires F. Barreto:

O mapa (planta) de valores imobiliários, como instrumento infralegal, em nada inova a ordem jurídica. Não altera a lei. Não muda o direito existente. Não constitui a obrigação tributária. É ato que simplesmente declara fatos: os valores apurados pela Administração. Não “atribui” valor aos imóveis. Nada cria. Não inova. Não diz, nem pode dizer, se não o que já é, por força dos fatos, por força das leis econômicas, por virtude das leis de mercado. Espelha fatos. Retrata situações. Não os estabelece, nem fixa, nem institui. Apenas os colhe da realidade.³⁰²

Em sentido diverso, a posição de Florence Haret sobre o tema:

Somente mediante essa técnica presuntiva é que se torna praticável a incidência do IPTU. Cabe, portanto, à repartição competente, mediante lei, apurar e determinar o valor venal dos imóveis.³⁰³

Lembrando sempre que o veículo normativo apto para a fixação da base de cálculo do IPTU é sempre a lei, em sentido estrito, inadmitindo-se por outros meios a substancialmente inferior como decretos legislativos e, muito menos, como instrumentos normativos secundários, como decretos regulamentares, instruções normativas, circulares, portaria, entre outros, conforme orienta a Súmula 160 do STJ: “É defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante Decreto, em percentual superior ao índice oficial da correção monetária”.³⁰⁴

Ainda que não tenha sido o enfoque central do referido estudo, o posicionamento da autora, ao dispor sobre as Plantas Genéricas e a necessidade de lei em sentido estrito como veículo normativo adequado não nos parece adequado, considerando-se que iguala a técnica presuntiva da PGV à própria base de cálculo *in abstracto*, qual seja o valor venal do imóvel, mesmo quando já tenha sido delimitada em lei em sentido estrito (ex.: artigo X da lei municipal que veicule que a base de cálculo será o valor venal do imóvel).

Ao nosso sentir, desse modo, sequer seria necessário argumentar sobre os limites da legalidade tributária, mutações constitucionais ao decorrer dos tempos ou a deslegalização do Direito Tributário, considerando-se que nada haveria de contrariedade ao sistema jurídico a veiculação e atualização das PGVs por veículos infralegais, mediante mera autorização legal. A partir do momento em que se dispõe que o valor venal do imóvel será a base de cálculo, a legalidade tributária surge como instrumento de controle dos parâmetros delimitados na própria Planta, já que os valores ali fixados devem sim corresponder minimamente à realidade, caso contrário ingressaríamos no campo das ficções jurídicas, conforme destacado anteriormente. Além disso, o controle da atividade da Administração Tributária quanto à edição das PGVs ainda permanece, de modo que a autorização legal para edição e atualização das referidas

³⁰² BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 227-228.

³⁰³ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 697.

³⁰⁴ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 697, notas de rodapé.

plantas servirá como mecanismo de controle, sendo importante que a lei municipal discipline tal atividade administrativa a partir de uma moldura, a exemplo da metodologia a ser empregada na confecção das Plantas Genéricas³⁰⁵.

A correta delimitação da fenomenologia tributária em relação ao IPTU, portanto, já se faz necessária para a compreensão de como a legalidade tributária conversa com as Plantas Genéricas de Valores, devendo ser rejeitadas fundamentações baseadas em um normativismo conceitualista³⁰⁶, que transbordam os limites constitucionais ao propagarem uma exacerbada rigidez e formalismo do sistema tributário.

Além disso, não se desconhece que a regulamentação por meio das leis traz consigo um fator importante de consentimento público, ainda que por meio indireto (via representação parlamentar), considerando-se o ônus que impõe aos cidadãos. Não se pode deixar de notar, todavia, que além da incompatibilidade de tal veículo normativo, as PGVs continuam tendo limites que decorrem da própria base de cálculo abstrata do IPTU, como presunções legais relativas que exigem uma metonimização (necessidade de estarem pautadas pela média efetiva ou razoável dos casos³⁰⁷), que além de tudo permitem a sindicabilidade dos contribuintes no sentido de produzir provas em contrário e no sentido de discutir as bases de cálculo caso a caso³⁰⁸.

³⁰⁵ Partindo de tais bases, vê-se que a utilização de dados disponibilizados pela Caixa Econômica Federal, que possui forte atuação no financiamento imobiliário e que poderia ofertar grande aparato para a confecção das PGVs, conforme destacado no capítulo inicial, careceria sim de previsão legal, considerando-se que impactaria na metodologia empregada para atuação da Administração Tributária Municipal.

³⁰⁶ “O normativismo conceitualista acredita que, após interpretar *corretamente* a lei (*descobrimo seu verdadeiro sentido*), o intérprete obtém algo como um metro articulado; basta colocar este metro articulado sobre os fatos concretos para, medindo-os segundo os parâmetros objetivamente definidos na lei, operar a subsunção lógica, cujo resultado acredita-se ser a fiel expressão da *vontade da lei* para aquele caso concreto.” (GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 76 – grifos no original.)

³⁰⁷ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 478.

³⁰⁸ “Restam as regras da **metonimização** e a da **dialogicidade**. A primeira estará devidamente observada no caso concreto se a presunção de valor constante da PGV – tradicionalmente, o valor do metro quadrado de terreno em relação a determinado recorte territorial como uma face de quadra, assim como o valor do metro quadrado de construção – equivalha à média real do valor do mercado, o que redundará, no lançamento individualizado que terá por base tal previsão, numa base calculada que refletirá o efetivo valor aproximado de mercado do imóvel (valor venal concreto) – não nos enganemos, pois o valor ‘real’ será sempre uma aproximação e é por tal razão que normalmente as PGVs são elaboradas com um deságio em relação ao valor encontrado nos levantamentos, evitando maiores conflitos. Já a dialogicidade estará atendida ao se permitir a impugnação do valor encontrado no caso concreto com base em valores de metro quadrado presumidos por avaliação massificada, tornando possível que o sujeito passivo faça valer a possibilidade de discutir a existência ou não de metonimização e, havendo divergências insuperáveis de valor, aproximar o mais possível, pela via do contencioso administrativo, a sua base calculada do “real” valor de mercado. Presente estará, na avaliação da intensidade da Metonimização, a regra de resiliência da **proporcionalidade/razoabilidade**. ” (CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade

Aqui, inclusive, é necessário observar a posição do contribuinte diante da cobrança do tributo, resguardando-se os direitos básicos do contribuinte dispostos sobretudo constitucionalmente, de modo a não dar guarida a uma total supremacia do Fisco Municipal na delimitação das bases de cálculo concretas.

Além da própria sindicabilidade referente à correta aplicação dos fatores componentes das PGVs (em casos em que a autoridade fiscal aplica determinado fator de localização equivocado, por exemplo, repercutindo na base de cálculo concreta), a possibilidade de discutir até mesmo os critérios utilizados diante de cada caso concreto (nas hipóteses em que por fatores alheios o imóvel sofre grave desvalorização por fatores externos, por exemplo) devem ser garantidas aos contribuintes.

Não apenas isso. É possível que as metodologias utilizadas pelos fiscos municipais para a confecção das PGVs não sejam compatíveis com os valores constitucionais, indo de encontro à capacidade contributiva, por exemplo, à isonomia tributária (conforme abordado posteriormente) ou até mesmo à própria segurança jurídica.

5.4.5 Uniformidade da tributação de imóveis urbanos e as Plantas Genéricas de Valores

A utilização da Planta Genérica também traz interessantes discussões quanto à uniformidade da tributação. A apuração da base de cálculo concreta do IPTU muitas vezes não decorre apenas da utilização de ferramentas de praticabilidade como a PGV, mas em muitos casos as municipalidades expressamente disciplinam a possibilidade de apuração direta da base de cálculo concreta, por meio de avaliação individualizada, feita pelos agentes fiscais da Administração Tributária Municipal.

Surge o questionamento, desse modo, acerca da metodologia que será empregada caso a caso, considerando-se que se de um lado a apuração individualizada pode ser classificada como uma formação de fato jurídico fundamentada, em uma relação probatória direta quanto à realidade, de outro a utilização das PGVs se dá com bases indiretas, fundamentada em fatos indiciários e indiciados.

Diante da possibilidade de lançamento em situação hipotética, em que as duas formas de apuração estivessem à disposição³⁰⁹, qual deveria, portanto, ser utilizada?

Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 553 – grifos no original.)

³⁰⁹ Cita-se, como exemplo, a possibilidade de alienação recente do imóvel em questão, devidamente averbada nos cadastros imobiliários municipais e em valores superiores aos patamares disponíveis na PGV.

A solução proposta deve se basear não somente na correspondência direta com a realidade (o que significaria uma prevalência da apuração individualizada), mas também questionar a uniformidade da tributação conforme a igualdade tributária. Ao se admitir a situação hipotética em questão, há grande possibilidade de que situações análogas (ex.: imóveis vizinhos e com padrões de construção semelhantes) tenham suas bases de cálculo concretas situadas em patamares bastante distintos, onerando de maneira mais significativa aquele contribuinte cujo imóvel foi objeto de apuração individualizada.

De início, oportuno ressaltar que a edição das PGVs, como ferramenta de praticabilidade tributária, já tem como objetivo e até mesmo vantagem, o fato de racionalizar e uniformizar a tributação imobiliária.³¹⁰

Além disso, a utilização das PGVs requer não apenas uma coerência vertical (no sentido de estar fundamentada, em normas superiores hierarquicamente), mas também a coerência horizontal, conforme destaca Carlos Renato Cunha:

A **coerência vertical** é também pressuposta pois pode o legislador municipal e o distrital tratarem da matéria com base no artigo 156, I, em conjunto com o artigo 30, III, ambos da CF/88. A **coerência horizontal** também necessita ser avaliada no caso concreto: para atendimento à Igualdade, parece claro que se houve a decisão pelo uso de PGV, ela deve abarcar todos os contribuintes do imposto – e nos casos em que o legislador local estipulasse a necessidade de precisão da avaliação em texto legal, seria de rigor excepcionar situações extremas, em que seria aplicável o lançamento individualizado.³¹¹

Mesmo diante do fato de que se está diante de um conflito entre a composição direta de fato jurídico e uma presunção, de fato a afirmação proposta pelo autor é plenamente razoável. A adoção de diversos meios de apuração não atenderia à uniformidade da tributação, possibilitando uma repartição do ônus tributário de maneira distorcida entre os contribuintes, ainda que isto implique em uma diminuição na arrecadação.

Com base em tal uniformidade da tributação se pode, inclusive, fundamentar eventuais diferenças de tratamento do sistema jurídico quando comparadas as figuras do IPTU e do ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis). Assim como o IPTU, o ITBI também tem como base de cálculo abstrata o valor venal do imóvel (conforme art. 38 do CTN), entendido como o seu valor de mercado, o que aparentemente igualaria as referidas bases de cálculo concretas dos impostos em relação a um mesmo imóvel.

³¹⁰ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 227.

³¹¹ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 552-553 (grifos no original).

No caso do ITBI, porém, diante da disponibilidade dos valores da transação quando das alienações, comumente as legislações municipais partem do referido valor em detrimento daquele apurado, conforme a PGV do IPTU, bem como restou analisado pelo STJ em sede de recursos repetitivos (Tema nº 1.113)³¹².

As diferenças de bases de cálculo concretas em relação aos dois impostos, portanto, apesar de partirem de vocábulos iguais, podem ter seus conteúdos delimitados de maneira distinta diante do tributo analisado, considerando-se que a previsão da PGV em matéria de IPTU conduz à necessária observância da uniformidade.

5.4.6 Súmula nº 160/STJ e Precedentes tradicionais do STF sobre o tema

A discussão sobre a forma como a Planta Genérica de Valores ingressa formalmente no sistema jurídico já foi analisada pelos Tribunais Superiores do Brasil. O tratamento dado ao tema pelos Tribunais Superiores (Supremo Tribunal Federal – STF e Superior Tribunal de Justiça – STJ), levanta questionamentos sobre o controle feito pelas referidas Cortes a respeito da legalidade tributária e a atualização dos métodos utilizados pelos Fiscos Municipais por meio das PGVs.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) sumulou (por meio da Súmula nº 160) a forma de atualização da base de cálculo do IPTU, dispondo o enunciado de que: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”

Considerando-se que o §2º do art. 97 do CTN expressamente define que a mera correção monetária incidente sobre a base de cálculo do tributo não se enquadraria como uma majoração de tributo, cujo veículo introdutor seria obrigatoriamente a lei (conforme art. 97, II do CTN), as manifestações da corte tomam por base a atualização das PGVs em patamares superiores à correção monetária do período, entendendo os julgadores que referida atuação do Fisco Municipal configuraria majoração do tributo em nível vedado pelo sistema jurídico, caso veiculado por meio de atos infralegais.

³¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Pesquisa de Precedentes**. Tema 1.113: a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1113&cod_tema_final=1113>. Acesso em: 20 mar. 22.

A análise dos julgados de Recursos Especiais que fundamentaram a edição da referida Súmula³¹³ nos permite verificar que as razões de decidir às quais chegaram aos julgadores, ainda que haja vários julgados, fundamentam-se em duas questões principais: a) As presunções legais somente podem ser inseridas no sistema por meio de lei em sentido estrito; b) O alcance do art. 97, §§ 1º e 2º do CTN vincularia não apenas a base de cálculo abstrata, mas também a base de cálculo concreta.³¹⁴

De início, observa-se que as presunções legais foram tomadas pela Corte Superior a partir de uma acepção, que toma por base as presunções postas em lei na forma de norma geral e abstrata, em que as hipóteses presuntivas restam fixadas no mesmo instante em que publicada a lei que delimita os elementos necessários para o estabelecimento do vínculo presuntivo.³¹⁵ Por meio do próprio instrumento normativo em que se dispõe sobre a instituição de um tributo, por exemplo, o legislador já delimita norma geral e abstrata que estabelece a presunção, com a exposição dos critérios que compõem a relação entre fatos indiciários e indiciados, próprios da norma presuntiva. É o que ocorre, por exemplo, no caso das leis que disciplinam a substituição tributária do ICMS, em que se presume a ocorrência de um evento futuro (posterior venda do produto por contribuinte do imposto), selecionando determinado responsável tributário situado em fases anteriores da cadeia para que recolha o tributo.³¹⁶

Além disso, não estamos diante de presunção absoluta, que não admite a produção de prova em contrário e que necessariamente deve ter os contornos delimitados por lei, mas de presunção sempre relativa³¹⁷, conforme abordado anteriormente na presente dissertação, dispondo o contribuinte de mecanismos de impugnação dos procedimentos de avaliação utilizados pelo Fisco.

³¹³ REsp 3.188-PR (1ª T, 23.03.1994 – DJ 09.05.1994); REsp 5.395-PA (1ª T, 22.04.1991 – DJ 20.05.1991); REsp 11.266-CE (2ª T, 05.02.1992 – DJ 09.03.1992); REsp 21.776-MS (2ª T, 03.05.1995 – DJ 22.05.1995); REsp 29.295-MS (1ª T, 16.05.1994 – DJ 06.06.1994); REsp 35.117-RS (2ª T, 27.10.1993 – DJ 29.11.1993); REsp 36.902-MG (1ª T, 04.04.1994 – DJ 02.05.1994); REsp 37.029-RS (2ª T, 14.12.1994 – DJ 06.02.1995); REsp 47.230-RS (1ª T, 11.05.1994 – DJ 06.06.1994); REsp 49.022-MG (2ª T, 08.06.1994 – DJ 27.06.1994).

³¹⁴ Conforme se depreende da análise do REsp 3.188-PR. Na ocasião, utilizou-se do voto do Min. Moreira Alves no julgamento do RE nº 96.825/MG, em que consta: “(...) Em nosso direito positivo, como se vê do inciso IV do art. 334 do CPC, não há dúvida alguma de que presunção legal é a expressamente estabelecida em lei. Daí, salientar Amaral Santos (Primeiras linhas de Direito Processual Civil, vol. II, 3ª ed., n. 692, p. 439): Presunções legais são as que a lei atribui a certos atos ou fatos. Condição é, e aí está sua primeira característica, que sejam expressamente estabelecidas pela lei.”

³¹⁵ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 585.

³¹⁶ ALABARCE, Marcio Roberto Simões Gonçalves. **Base de cálculo: definição, manipulação e predeterminação**. 2005. 354 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005, p. 300-302.

³¹⁷ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 552.

Estar-se-á diante, porém, de apenas uma das acepções possíveis do termo em relação à disciplina da base de cálculo (abstrata ou concreta), conforme destaca Mauro Roberto S. G. Alabarce:

Assim, é preciso diferenciar três situações: a) a prescrição de critério de cálculo que estabeleça a medição de grandezas ou propriedades do fato jurídico; b) a prescrição de método de cálculo apto à medição das grandezas ou propriedades do fato jurídico segundo os critérios prescritos pela base de cálculo; c) o adequado manejo dos métodos de cálculo aptos à medição das grandezas ou propriedades do fato jurídico segundo os critérios prescritos na base de cálculo.

O valor verdade, que predetermina a base de cálculo dos tributos, deve estar presente em cada um desses momentos, uma vez que, quando se assume a premissa de que a medição do fato descritivo pela hipótese normativa – e, do mesmo modo, pelo critério material possível do respectivo arquétipo tributário – deve ser verdadeira, prescreve-se que os critérios de cálculo contidos no consequente normativo devem se referir à magnitude do fato jurídico, determinada por meio de método apto à referida medição, utilizado adequadamente pelo aplicador da lei.³¹⁸

Observa-se, nesse sentido, que há situações em que a presunção se insere na disciplina da base de cálculo abstrata, disposta na norma geral e abstrata, de onde decorre – corretamente – a necessária previsão legal em tal sentido. Ocorre que, conforme destaca o autor, esta é apenas uma das situações possíveis, sendo necessário diferenciá-las.

A veiculação da PGV e os critérios utilizados pelo Fisco Municipal na determinação da base de cálculo concreta não está situada no plano da norma geral e abstrata, oferecendo critérios para o estabelecimento de presunções legais no sentido amplo (considerando-se que disciplinada pelo direito, como destaca Maria Rita Ferragut³¹⁹), e não no sentido de presunção legal que decorre de norma geral e abstrata.

Pode-se afirmar, desse modo, que a interpretação dada pelo STJ ao vincular a necessidade à presunção legal, que decorre das Plantas Genéricas e transborda as limitações trazidas pelo sistema tributário quanto à observância da legalidade tributária. A partir do momento em que a lei delimita como base de cálculo do IPTU o valor venal do imóvel, a adoção das PGVs não compromete/amplia/modifica o critério eleito, servindo apenas como metodologia para o cálculo do valor venal.

Além disso, admitir que o dispositivo do art. 97, §§ 1º e 2º do CTN vincularia não apenas a base de cálculo abstrata, mas também a base de cálculo concreta significa, como já destacado anteriormente, vincular a necessidade de lei para situações em que a mesma não se justifica, considerando-se que as leis não servem à disciplina exaustiva e individualizada das situações cotidianas, já que dotadas de generalidade e abstração.

³¹⁸ALABARCE, Marcio Roberto Simões Gonçalves. **Base de cálculo: definição, manipulação e predeterminação**. 2005. 354 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005, p. 300.

³¹⁹ Conforme abordado na seção 5.2.1.

Admitir a procedência de tal entendimento significaria obrigar a publicação de lei para disciplinar inúmeras situações individuais, sendo interessante notar, em tal sentido, que o mesmo STJ entende pela possibilidade da veiculação, por meio de atos infralegais de pautas/tabelas de valores em relação ao IPVA, quando a sua sistemática é idêntica à das PGVs do IPTU³²⁰. Conforme destaca Alabarce com base em Geraldo Ataliba, já que se permite a apuração da base de cálculo concreta de forma individualizada (mediante apuração *in locu* de agente do Fisco Municipal): “o mais”, também deverá ser possível que a Administração Tributária Municipal delimite critérios objetivos para mensurar a base de cálculo concreta: “o menos”.³²¹

Demais disso, conforme exposto anteriormente, referido raciocínio compromete a uniformidade da tributação, de modo a possibilitar graves disparidades entre aqueles contribuintes tributados conforme a PGV (defasada no decorrer dos anos diante da necessária disposição em lei) e aqueles cuja apuração se dá de forma individualizada, que fatalmente serão mais onerados.

Observa-se, ainda, duas questões em relação ao Supremo Tribunal Federal. Inicialmente, vê-se que o STF também sedimentou seu entendimento no sentido da exigência de lei em sentido estrito como veículo que introduz a PGV, como se depreende do conteúdo de julgados como os REs nº 87.763 e 95.973.

Carlos Renato Cunha, nesse sentido, destaca que parece haver aquilo que se tem como “hipercorreção” no entendimento da Corte, de modo a pretender “(...) acertar tanto no uso de determinada regra gramatical que a aplica aos casos aos quais ela não seria aplicável”³²². Referido fenômeno poderia ser identificado na aplicação da legalidade tributária ao tema em destaque, considerando-se, inclusive, que o único imposto em que tal limitação à praticabilidade tributária se faz presente é exatamente o IPTU³²³.

³²⁰ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 554.

³²¹ ATALIBA, Geraldo. Imposto predial e taxas urbanas. In: Revista de Direito Público, vol. 11, p. 118-138, jan./mar. 1970. Apud ALABARCE, Marcio Roberto Simões Gonçalves. **Base de cálculo: definição, manipulação e predeterminação**. 2005. 354 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005, p. 304.

³²² CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022, p. 551.

³²³ “Essa perplexidade causada pela exigência de lei para aprovar a planta genérica de valores, em última instância a base de cálculo concreta do imposto predial e territorial urbano, a cada ano, como parte do procedimento de lançamento, levou alguns autores a proclamar a necessidade de alteração da modalidade de lançamento para o IPTU, que deixaria de ser por ofício e passaria a ser por declaração ou homologação.

Por fim, observa-se que o STF aparentemente pode sinalizar para uma possível mudança no entendimento já sedimentado, quanto à necessidade de lei em sentido estrito para veicular as metodologias de mensuração da base de cálculo concreta.

Na esteira da necessidade de lei para atualizar as PGVs e diante da demora ou até mesmo da dificuldade em aprová-las, tendo em vista a própria aversão que tal medida pode gerar, as cidades vão crescendo em direção a regiões anteriormente inabitadas e sem dados prévios na Planta Genérica, trazendo dúvidas quanto à possibilidade ou não da utilização de critérios por meio de atos infralegais, conforme delegação disposta em lei. A Corte, neste sentido, além de ter reconhecido, em julgamentos como o do RE nº 677725 (Tema nº 554) a tese segundo a qual: “O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88)”³²⁴, reconheceu a repercussão geral do *leading case* ARE 1245097 no Tema nº 1.084, que julgará a constitucionalidade de dispositivo de lei municipal que “(...) autoriza, para efeito de cobrança do IPTU, a utilização de critérios para se apurar o valor venal dos imóveis oriundos de parcelamento do solo urbano ocorrido após aprovação legal da Planta Genérica de Valores.”³²⁵

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

Em suma, não afronta, não fere, não malbarata o princípio da estrita legalidade tributária, a fixação da base de cálculo do IPTU através de lançamento respaldado em planta genérica de valores, se esta nada mais é do que parte do processo de positivação da norma individual, que venha a se subsumir à previsão abstrata da lei instituidora do IPTU e que elegeu, em obediência à norma geral, o valor venal do imóvel como base de cálculo desse imposto municipal.” (LOURENÇO, Vladimir Rossi. **Materialidade e Base de Cálculo do IPTU**. 2007. 116 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/7452>>. Acesso em 02 ago. 21, p. 93.).

³²⁴ Na ocasião, discutia-se a possibilidade ou não (diante da legalidade tributária) da utilização de resolução do Conselho Nacional de Previdência Social como via jurídica para estabelecimento da alíquota relativa ao SAT (Seguro de Acidente de Trabalho) conforme o Fator Acidentário de Prevenção (FAP) e mediante classificação dos graus de riscos das atividades desenvolvidas pelas empresas em alto, médio e baixo: “Tema 554 - Fixação de alíquota da contribuição ao SAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pesquisa de Jurisprudência**. Tema 554. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4216984&numeroProcesso=677725&classeProcesso=RE&numeroTema=554>>. Acesso em: 20 mar. 22.).

³²⁵ “Tema 1084 - Constitucionalidade da lei que delega à esfera administrativa, para efeito de cobrança do IPTU, a avaliação individualizada de imóvel não previsto na Planta Genérica de Valores (PGV) à época do lançamento do imposto.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pesquisa de Jurisprudência**. Tema 1084. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5813878&numeroProcesso=1245097&classeProcesso=ARE&numeroTema=1084>>. Acesso em: 20 mar. 22.).

Este último, aliás, advindo de ação ajuizada no Juizado Especial da Fazenda Pública de Londrina/PR, em que o contribuinte discute a inexigibilidade do crédito tributário em função de “(...) majoração do valor do m² do terreno, e conseqüentemente do valor venal do imóvel, que é a base de cálculo do IPTU, efetivada por mero ato administrativo (pauta de valores) (...)”³²⁶, considerando-se a urbanização de novas áreas e conseqüente não-previsão da área como de lotes individualizados na PGV londrinense de 2001.

O Recurso Extraordinário proposto pelo Município de Londrina, inclusive, pautado na jurisprudência sedimentada pelo próprio STF anteriormente, advoga a inexistência de “aumento da base de cálculo do IPTU por decreto”, mas mera atualização individualizada dos imóveis, considerando-se que os referidos não constavam na PGV municipal de 2001 como urbanos, devidamente desmembrados e com as benfeitorias urbanas existentes (iluminação, arruamento, etc.), conforme previsão na legislação municipal, que dispõe sobre a possibilidade de utilização de dados informativos e tecnicamente admitidos para avaliação dos imóveis, discutindo-se, ao fim, a constitucionalidade de tais dispositivos que delegam à esfera administrativa a avaliação dos imóveis quando da inexistência de informações na PGV.

Observe-se, nesse sentido, que os imóveis discutidos encontram previsão na PGV, porém referentes a glebas inteiras e não-urbanizadas, gozando naturalmente de tributação favorecida, de modo que o pleito dos contribuintes, acaso atendido, significará a perpetuação de tal situação enquanto não aprovada em lei nova PGV, considerando-se que a apuração individualizada apenas seria possível em situações em que a planta genérica não trouxesse dados sobre os imóveis urbanos em questão.

O problema da necessidade de aprovação em lei municipal das PGVs, neste sentido, é evidente, de modo que a manifestação do STF por um lado pode dar espaço para situações de forte regressividade, ainda mais no caso em destaque, relativo a imóveis situados em condomínios fechados.

Por outro, porém, surge a situação da impossibilidade da atualização da PGV por atos infralegais, conforme a jurisprudência do STF, em contraposição à sua possibilidade em casos de parcelamento posterior do solo.

Caso a Corte Suprema se manifeste pela possibilidade de reavaliação por atos infralegais no *leading case* em questão, porém mantenha o entendimento consolidado, que requer a disposição da PGV em lei e permite apenas a correção monetária no período, os desequilíbrios

³²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pesquisa de Jurisprudência**. Tema 1084. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5813878&numeroProcesso=1245097&classeProcesso=ARE&numeroTema=1084>>. Acesso em: 20 mar. 22.

ainda se mantêm, considerando-se que os demais contribuintes ainda estarão sendo tributados conforme a PGV de 2001. Aqui, fatalmente também haverá uma forte disparidade, prejudicando a uniformidade da tributação, considerando-se que o Fisco Municipal utilizará dados devidamente atualizados conforme a valorização imobiliária do período, em detrimento daqueles cujos imóveis já constavam como devidamente individualizados quando da aprovação da planta genérica, cujas bases de cálculo concretas apenas estão sendo objeto de correção monetária.

5.4.6.1 Variações valorativas dos imóveis no tempo e a correção monetária

Por fim, verifica-se que a jurisprudência atual, apesar de se consolidar pela necessidade da aprovação de lei municipal para aprovação das PGVs, fez especial ressalva à atualização monetária das bases de cálculo concretas, conforme o §2º do art. 97 do Código Tributário Nacional³²⁷³²⁸, que prevê a possibilidade de correção monetária da “respectiva base de cálculo” como cabível, de modo que aqui não se teria majoração da base de cálculo a exigir veiculação por meio de lei.

Novamente, é fundamental primeiramente delimitar a intenção do legislador ao estabelecer a referida regra, considerando-se que a menção à “base de cálculo” pode ter diferentes sentidos no decorrer dos vários enunciados que tratam sobre a matéria tributária, exatamente pelo motivo de ser necessário dizer se estamos diante da base de cálculo abstrata, prevista em lei, ou da base de cálculo *in concreto*, delimitada pela autoridade competente caso a caso.

Em tal sentido, vê-se que na verdade o dispositivo do §2º diz respeito à base de cálculo *in concreto* (base calculada) ou até mesmo de dados prévios essenciais à sua mensuração (como os valores referência das PGVs), enquanto o disposto no inciso II do mesmo artigo se refere à base de cálculo abstrata, naturalmente delimitada em lei, e sobre a qual obviamente não incide correção monetária, já que aqui ainda não se tem qualquer valor sobre os fatos jurídicos tributários.

A possibilidade de corrigir monetariamente as bases concretas do IPTU entre os exercícios permite aos municípios, ao menos compensarem as variações inflacionárias nos

³²⁷ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; (...) § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

³²⁸ Conforme subseção 5.4.6.1 da presente dissertação.

períodos, mantendo o valor real das quantias arrecadadas, devendo-se destacar que apesar da incidência de tais fatores de correção, não dispensa a correlação com o efetivo valor de mercado dos imóveis, que permanecem como critério de metonimização, de modo que em casos em que as propriedades sofram desvalorização entre exercícios superior à inflação, não poderia haver a incidência de índices de correção monetária que aumentassem o *quantum* final a ser arrecadado.

Mesmo com tal possibilidade, vê-se que na maioria dos casos os índices de correção monetária não refletem as variações do mercado imobiliário, de modo que a mera atualização conforme a inflação, permite certa compensação, porém de forma geral não cessa as defasagens existentes³²⁹, o que vale, inclusive, para PGVs cujas metodologias equivocadas apenas repercutam a inflação do período e não as reais variações dos valores de mercado dos imóveis urbanos de determinado município.

³²⁹ CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Defasagem do IPTU no município do Rio de Janeiro: uma proposta de reforma**: Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada 1746. Brasília, DF: IPEA, 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1746.pdf, <http://hdl.handle.net/10419/91153>>. Acesso em: 15 mar. 22, p. 54-56.

6 CONCLUSÃO

Apresentadas as premissas utilizadas no presente trabalho, que perpassou as discussões acerca da base de cálculo do IPTU e a utilização das PGVs como instrumento para a mensuração concreta das bases do referido tributo caso a caso, buscou-se obter uma ampla visão da tributação das propriedades imobiliárias urbanas, apresentando de que forma se estabelece, no sistema jurídico brasileiro, principalmente no que se refere à formatação da definição da base de cálculo em relação à legalidade tributária.

O IPTU é tributo reservado à competência municipal que o legislador constitucional moldou de maneira a dotá-lo de relevantes finalidades não apenas com finalidades arrecadatórias, mas também para o controle do espaço urbano, a partir da necessária relação das normas tributárias municipais com o Plano Diretor, por exemplo.

Observa-se, de início, que uma análise que leve em consideração a necessidade do auferimento de receitas para a garantia dos direitos dos cidadãos a partir da arrecadação tributária pode contribuir para a compreensão da matéria, de modo que no caso do IPTU se torna evidente que este poderia contribuir não só à efetivação de direitos, mas da sua função distributiva e de melhoria do espaço urbano. Vê-se, porém, que a tributação imobiliária urbana ainda é pouco explorada, considerando-se as dificuldades e peculiaridades que exsurtem da cobrança de tal tributo municipal, compondo, a grosso modo, espaço tímido nas receitas correntes dos municípios brasileiros.

Além disso, dotar a cobrança do IPTU de dados atualizados a respeito dos valores de mercado dos imóveis urbanos é fundamental. Não apenas a arrecadação pode ser influenciada pela defasagem dos valores venais dos imóveis nas PGVs, mas a incorreção dos valores também serve à consolidação de uma regressividade nociva, contrariando as diretrizes constitucionais sobre o referido tributo, onerando de forma mais considerável aqueles que possuem menor capacidade contributiva, de modo que fatores como a ausência de vontade política dos gestores municipais e o entendimento dos tribunais sobre a matéria podem comprometer o correto exercício das competências tributárias por parte dos municípios.

Nesse sentido, tendo por base as contribuições da doutrina sobre o tema, delimitou-se a legalidade tributária dentro do sistema jurídico como fundamental à consolidação da segurança jurídica, estabelecendo-se como garantia essencial ao Estado de Direito. Observou-se, deste modo, que a legalidade tributária ocupa posição de grande relevo no sistema jurídico, firmando-se como uma base fundamental do sistema tributário conforme as diretrizes fixadas pelo legislador constitucional, de modo que no cotejo da observância da legalidade tributária pelas

demais normas tributárias, há que se delimitar que a referida garantia diz respeito às normas gerais e abstratas, e não às individuais e concretas, sendo essencial uma análise que delimite a natureza das normas em tal sentido para investigar a correta aplicação da legalidade tributária.

Desse modo, eventuais concepções que tratam o fenômeno tributário de forma automatizada devem ser afastadas, no sentido de rejeitar aquelas que advogam a legalidade tributária como limitação que vai além do seu efetivo conteúdo disciplinado constitucionalmente, considerando-se que o requisito lei diz respeito à generalidade das situações, tendo em vista a impossibilidade de que cada fato individualizado predisponha a edição de lei para discipliná-la.

Com base no referencial teórico do construtivismo lógico-semântico, viu-se que a norma tributária propriamente dita pode ser descrita conforme cinco critérios obrigatoriamente presentes em toda norma que visa estabelecer uma obrigação tributária, organizando-se de maneira a demonstrar uma relação deôntica entre antecedente e consequente, de modo que naquele estão presentes os critérios material, temporal e espacial, enquanto neste os critérios pessoal e quantitativo (contendo os elementos alíquota e base de cálculo).

Destaca-se, ainda, a necessária coerência entre tais critérios da regra-matriz de incidência, que devem guardar uma relação de harmonia uns com os outros, o que se percebe quanto ao relacionamento entre o critério material e a base de cálculo, de modo que apesar do critério quantitativo estar localizado no consequente da regra-matriz, a relação entre a base de cálculo e o critério material é capaz de até mesmo indicar qual a natureza do tributo que se está analisando.

Especificamente quanto ao IPTU, conforme exposto no capítulo 4, viu-se que a sua regra-matriz está traçada conforme as diretrizes da legislação tributária municipal que se estiver analisando, podendo-se afirmar, porém, que o critério material deve obrigatoriamente repercutir a propriedade, posse *ad usucapionem* ou a titularidade de domínio útil de imóvel urbano, assim qualificado conforme o critério espacial descrito em norma que delimita o perímetro urbano de determinado município.

Observa-se, ainda, que o estudo da base de cálculo também requer uma análise que leve em consideração a compreensão da fenomenologia da incidência tributária. A base de cálculo prevista em lei não se confunde com aquela já individualizada no tempo e no espaço, considerando-se as distinções que existem em relação às normas gerais e abstratas e as normas individuais e concretas, até mesmo pelos referenciais teóricos adotados na presente dissertação, que rejeita a incidência automática e infalível das normas sobre os fatos do mundo fenomênico. Torna-se essencial estudar tais distinções quanto ao IPTU, em que o legislador estabelece

(norma geral e abstrata) como base de cálculo do tributo o valor venal do imóvel, enquanto a norma individual e concreta só surge a partir do lançamento tributário pela autoridade competente, o que requer uma atividade humana no sentido de dispor, fundamentadamente e com base nos dados disponíveis, qual será o valor de mercado do imóvel urbano naquele exercício.

As Plantas Genéricas de Valores refletem exatamente um conjunto de técnicas a serem utilizadas pelos aplicadores das normas individuais e concretas, para se inferir o valor venal do imóvel analisado. Neste sentido, concluiu-se que elas refletem a praticabilidade tributária, sendo utilizadas como forma de dar maior eficiência à gestão tributária dos municípios, sendo ferramenta indispensável à cobrança do IPTU, classificando-se ainda como presunções em que são utilizados fatos indiciários como transações imobiliárias de imóveis em situações análogas para formação do acervo dos valores de referência, de modo que não se está diante nem de base de cálculo abstrata nem de base de cálculo concreta, mas de norma intermediária, inserida no sistema como forma de possibilitar a arrecadação do tributo.

Com base em tais parâmetros, pode-se afirmar, portanto, que a inserção das PGVs no sistema jurídico prescinde da veiculação por meio de lei propriamente dita, de modo que não haverá ofensa à legalidade tributária por não estarmos diante de norma geral e abstrata, mas de norma que estabelece presunção tributária, interpretação esta, porém, que não é seguida pelos tribunais superiores (STF e STJ), que possuem entendimentos consolidados pela exigência de lei para a veiculação das PGVs.

REFERÊNCIAS

ALABARCE, Marcio Roberto Simões Gonçalves. **Base de cálculo: definição, manipulação e predeterminação**. 2005. 354 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.

ASSONI FILHO, S. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, [S. l.], v. 98, p. 181-206, 2003. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67585>. Acesso em: 20 set. 2022.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BARCAROLLO, Felipe. O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas públicas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, UERJ, v. 1, n.1, 2013. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/4764> >. Acesso em: 10 abr. 22.

BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998.

_____. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Pesquisa de Precedentes**. Tema 1.113: a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente. Disponível em: < https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1113&cod_tema_final=1113 >. Acesso em: 20 mar. 22.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Pesquisa de Jurisprudência**. Tema 554. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4216984&numeroProcesso=677725&classeProcesso=RE&numeroTema=554> >. Acesso em: 20 mar. 22.).

_____. Supremo Tribunal Federal. **Pesquisa de Jurisprudência**. Tema 1084. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5813878&numeroProcesso=1245097&classeProcesso=ARE&numeroTema=1084> >. Acesso em: 20 mar. 22.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1998.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras**. [s.l.] Instituto de Pesquisa Econômica

Aplicada - IPEA, 2009. Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/ipe/ipetds/1417.html>>. Acesso em: 12 mai. 22.

_____. **Defasagem do IPTU no município do Rio de Janeiro: uma proposta de reforma**: Texto para discussão / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada 1746. Brasília, DF: IPEA, 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/td_1746.pdf, <http://hdl.handle.net/10419/91153>>. Acesso em: 15 mar. 22.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. **Derivação e positivação no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, v. 1, 2011.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, Edição Digital.

_____. Para uma Teoria da Norma Jurídica: Da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. **Publicação eletrônica do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>>. Acesso em: 13 jan. 22.

CATAPANI, Márcio Ferro. A discricionariedade do Poder Executivo na elaboração do Projeto de Lei Orçamentária Anual. In: CONTI, J. M; SCAFF, F. F. (coord.). **Orçamentos públicos e Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 245-265.

CATARINO, João Ricardo; ABRAHAM, Marcus. O Federalismo Fiscal no Brasil e na União Europeia. **REI-Revista Estudos Institucionais**, v. 4, n. 1, p. 186-210, 2018. Disponível em: <<https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/download/263/217>>. Acesso em: 10 abr. 22.

CESAR BALTHAZAR, Ubaldo; DA SILVA STEIN, Jaqueline. Da Recepção do Artigo 104 do Código Tributário Nacional pela Constituição Federal: Análise sobre sua validade, vigência e eficácia. In: **Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista Eletrônica da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, v. 7, n. 13, p. 605-619, 3 nov. 2020.

CORTI, Horacio. **Repensar el derecho presupuestario en el siglo XXI**. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2018. Disponível em: <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/11/5315/3.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 22.

CUNHA, Carlos Renato. Legalidade, presunções e ficções tributárias: do mito à mentira jurídica. **Revista Direito Tributário Atual**, n.36, p. 96-117, 2016. Disponível em: <

<https://ibdt.org.br/RDTA/legalidade-presuncoes-e-ficcoes-tributarias-do-mito-a-mentira-juridica/>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

_____. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/64181>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

DA SILVA MATIAS, Roseli. Federalismo Fiscal Brasileiro e a crise Da Covid-19: Concentração de dinheiro e decisão traduzem o poder da União Federal. **Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco**, n. 13, v. 1, 2021, p. 263-278.

ESCÓRCIO FILHO, Abel. Praticabilidade: entre Eficiência Administrativa e a Simplificação do Discurso Jurídico. Uma Análise das Discussões do Ágio na Esfera Administrativa. **Revista Direito Tributário Atual**, n.48. p. 27-45.

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

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. O problema da vinculação de recursos orçamentários. **Revista do TCU**, n. 111, p. 65-74, 2008.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. O Quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GOMES, Gustavo Maia; MACDOWELL, Maria Cristina. Descentralização política, federalismo fiscal e criação de municípios. **IPEA, Ministry of Planning and Budget**, Brazil, 1999. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2339>>. Acesso em: 2 ago. 21.

HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

IVO, Gabriel. Aportes acerca das relações entre o Direito Tributário e o Orçamento Público (Direito Financeiro). In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de. **Texto e Contexto no Direito Tributário**. XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2020. p. 429-481.

_____. **Norma Jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

KLERING, Luis Roque [et al]. Competências, papéis e funções dos poderes municipais no contexto da administração pública contemporânea. **Análise – Revista de Administração da PUCRS**, v. 22, n. 1, p. 31-43, 2011.

LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade Fechada, Determinação e Cognoscibilidade: a Legalidade entre Conceitos “Indeterminados” e Cláusulas Gerais. **Revista Direito Tributário Atual**, n.43. ano 37. p. 356-385. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

LOURENÇO, Vladimir Rossi. **Materialidade e Base de Cálculo do IPTU**. 2007. 116 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/7452>>. Acesso em 02 ago. 21.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. 2013. 278 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, University of São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507. Acesso em: 02 ago. 21.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 16. Ed. São Paulo: Malheiros, 1990.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI – Base de cálculo (“pauta fiscal”) STF. Tema 324 de repercussão geral. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). **Texto e contexto no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2020. p. 717-732.

MONTANHA, Enaldo Pires. **Geoprocessamento e planta de valores genéricos – uma discussão das tendências e vantagens da associação dessas tecnologias**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de São Carlos, 2006. Disponível em: <<https://repositorio.ufscar.br/handle/ufscar/4201>>. Acesso em: 15 mar. 22.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito: fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

NOGUEIRA, Rafael Coelho Pacheco. Aspectos Gerais e Polêmicos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 45. p. 382-401. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPTU: Aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

PINCELLI, Eduardo Pugliese. Pressupostos constitucionais para a construção do critério espacial da regra-matriz do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **IPTU: Aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

RAMOS, Maria Raquel Firmino. **Crise financeira do município e o federalismo fiscal cooperativo no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta, Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais Tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, v. 229, p. 313-334, 2002. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46446/45192/0>>. Acesso em: 12 mai. 22.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROCHA, Thiago Maia Nobre. **Praticidade fiscal nas presunções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

ROTHMANN, G. W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, [S. l.], v. 67, p. 231-268, 1972. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021.

SILVA, José Afonso da. **Fundamentos do Direito Tributário e Tributos Municipais**. São Paulo: Bushatsky, 1978.

SILVEIRA, Victor Limeira Barreto da. **Legalidade tributária: conteúdo jurídico e requisitos**. 2018. 94 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/22010>>. Acesso em: 10 mai. 22.

SOARES, Maurício; JACINTHO, Jussara Maria. Política Urbana e Incremento da Receita Municipal: Novos desafios do gestor público. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 4, n. 1, p. 69-84, 2018. Disponível em: <<http://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/4297>>. Acesso em: 12 mai. 22.

STEIN, Francisca Pequena Ferreira de. **Inalterabilidade da Competência Tributária do Município em Razão do Pacto Federativo: O federalismo fiscal como cláusula pétrea para garantia da autonomia tributária do Município**. Dissertação (Mestrado Acadêmico) – Universidade de Fortaleza. Programa de Mestrado em Direito Constitucional, Fortaleza, 2020. Disponível em: <<http://dspace.unifor.br/handle/tede/114755>>. Acesso em: 10 abr. 22.

SUNSTEIN, Cass Robert; HOLMES, Stephen. **O custo dos direitos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Edição do Kindle.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. O Resgate da Legalidade Tributária. In: COSTA, Alcides Jorge [et al.]. **Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira: IX Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses. 2012. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/05/O-Resgate-da-Legalidade-Tribut%C3%A1ria.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 22.

TORMIN, Ana Amélia Pereira. A Hipótese de Incidência do IPTU–Inconstitucionalidade do Artigo 32 do CTN. **Revista Tributária das Américas**, v. 5, 2012, p. 19.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 235, p. 193–232, 2004. DOI: 10.12660/rda.v235.2004.45134. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45134>. Acesso em: 10 mar. 2022.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Valores e princípios constitucionais tributários. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação**. São Paulo: EAESP/FGV, 2003. 172 p. (Tese de doutorado apresentada ao Curso de Pós-Graduação da EAESP/FGV. Área de Concentração: Organização, Recursos Humanos e Planejamento). Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2568/86620.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 22.

VASCONCELOS SOBRINHO, Júlio Caio Cesar Rodrigues. **Consórcio público como instrumento para melhoria das contas municipais: um estudo envolvendo o contexto alagoano a partir da dependência financeira municipal em relação às transferências intergovernamentais**. 2022. 151f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação de Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2021. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufal.br/jspui/handle/123456789/8976>>. Acesso em: 12 mai. 22.

VIEIRA, José Roberto; VALLE, Maurício Dalri Timm do. Direitos Fundamentais Tributários: Em Busca dos Fundamentos da sua Fundamentalidade. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). **Texto e contexto no direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 757-794.

XAVIER, Alberto. Ilegalidade no lançamento dos impostos predial e territorial urbano. **Revista de informação legislativa**, v. 17, n. 67, p. 227-230, jul. /Set. 1980, Jurisprudência e doutrina, n. 122, p. 9-12, abr./jun. 1981. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/181245>>. Acesso em: 10 mar. 2022.

_____. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação**. São Paulo: Saraiva, 2017. Edição do Kindle.