

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC/SP

Nicodemos Victor Dantas da Cunha

O IPTU progressivo no tempo

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO
2016

Nicodemos Victor Dantas da Cunha

O IPTU progressivo no tempo

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Regina Helena Costa.

SÃO PAULO
2016

Banca Examinadora

Dedico este trabalho à Senhora Sant'Ana, Avó do menino Jesus e padroeira dos estudantes, em cuja sabedoria me amparei para buscar forças, recebendo o aconchego que só as avós podem dar aos netos.

Agradeço ao Conselho Nacional de
Desenvolvimento Científico e
Tecnológico - CNPq - por viabilizar este
trabalho financeiramente.

AGRADECIMENTOS

Chegando ao final dessa etapa é preciso agradecer a todos os que estiveram ao meu lado durante a caminhada.

A meus pais, José Nicodemos da Cunha e Vera Dantas de Oliveira Cunha, em tom de dedicatória, por terem me ensinado os valores que carrego comigo, pela confiança depositada e pela força nos momentos mais angustiantes do mestrado e de minha existência.

Aos meus irmãos Nicolas e Vinicius, que dividiram comigo algumas preocupações e muitas alegrias durante a vida, com quem pude e posso contar sempre. Saibam que estarei por perto.

A Valenia, meu amor, pela incessante dedicação ao sentimento que construímos, pela palavra certa de estímulo nas horas difíceis e pela compreensão com a cruel distância que somos obrigados a suportar.

Ao meu tio Ney Dantas, que já partiu, mas cujo exemplo de bom humor, mesmo nas mais difíceis situações, não se apagará. À minha falecida avó Inácia Maria Dantas de Oliveira, que me criou ainda muito jovem e de quem a saudosa memória faz me aproximar cada vez mais de Sant'ana, padroeira dos estudantes e ao avô Vicente Felix.

A minha avó Maria Cunha, ao falecido avô paterno João Etelvino da Cunha e aos tios por parte de pai.

Aos professores Paulo de Barros Carvalho, Clarice Von Oertzen de Araújo, Fabiana Del Padre Tomé, Roque Antônio Carrazza, Regina Helena Costa, pelas lições acadêmicas e de vivência, provas vivas de que a busca diária pelo saber é inerente à mente atizada pelo conhecimento. Pude enxergar na convivência semanal que a humildade define, de fato, os grandes caracteres.

Aos membros da banca de qualificação, professores Renato Becho, Thaís Morando e à orientadora Regina Helena Costa, que, com suas intervenções e sugestões, foram responsáveis por profunda modificação e aperfeiçoamento do texto.

O muito obrigado, destacadamente, ao amigo Robson Maia Lins, que, como irmão mais velho, cuidou de orientar da melhor forma os caminhos deste conterrâneo seridoense, sendo exemplo de dedicação e serenidade que sempre admirei e busco seguir.

A todos os colegas, de todas as turmas do mestrado e de convivência na PUC/SP, os quais saúdo em nome de Leonardo Braz, Marcelo Macedo, Lucas Galvão de Britto, Galderise Telles, Francisco Leocádio, Leonardo Cascudo, Cristiano de Jesus, Gabriel Águila, João Lima Jr., Geórgia Campelo, Sávio Salomão, Leonardo Lucci, José Peres, Max Fontes, Joaquim Caldas Neto, e tantos outros. Os debates francos dos distintos momentos amadureceram ideias e certamente enriqueceram a confecção do trabalho.

Ao IBET São Paulo, nas figuras de Priscila de Souza, Aurora Tomazini, Neiva Baylon, da direção, e aos colegas seminaristas Marcelo Rocha, Taísa Reque, Mauren Bragança, Sílvia Zomer, Leandro Artioli e Rafaela Franceschetto, bem como às Turmas com as quais lidamos, cujas dúvidas dividimos, nos empurrando na direção da busca por mais respostas.

Aos amigos e colegas Thiago Carvalho, Fábio Lemos Cury, Tae Cho, Renata Pinto, Helio Penteado e Elessandra Válio que dividem comigo a coordenação 2015/2017, e Juliana Duarte, João Azuma, Gisella Martignago, Rodrigo Cavalcanti, Dirceu Valle e João Paulo Pessoa, da gestão 2012/2015, da Associação dos Pós-Graduandos em Direito da PUC de São Paulo – APGD – junto com os quais procuramos apoiar o pós-graduando junto ao programa de Pós-Graduação e, com isso, contribuir e aperfeiçoar a produção acadêmica jurídica em nossa instituição.

RESUMO

O objetivo da dissertação é analisar a figura do IPTU progressivo no tempo no contexto Constitucional tributário. Apresenta-se divergência existente na abordagem do aumento de alíquota do tributo, causado pela inobservância do proprietário em dar atendimento à função social da propriedade urbana. Uns entendem que tal elevação se trata de sanção a ato ilícito, ferindo o conceito de tributo do artigo 3º do CTN, e outra parte dos pesquisadores a reputam à extrafiscalidade tributária. Dessa forma, o texto busca delimitar a figura da sanção, no intuito de demonstrar a inexistência de sanção estritamente falando, e também a da extrafiscalidade, entendendo dessa se tratar, exaltando a importante contribuição dada por tal instrumento tributário na regulação das condutas humanas. Ademais, é possível vislumbrar que, aparentemente, há um ponto no qual esse último ramo jurídico não tem capacidade de coagir o proprietário para atuar conforme os ditames da Constituição, em cujo momento se sobressalta a importância interdisciplinar no diálogo com o direito urbanístico, administrativo e constitucional. Ao final, fala-se do princípio do não-confisco e seus desdobramentos no tocante ao tema do trabalho, assim como de algumas particularidades do IPTU progressivo no tempo no plano infraconstitucional, como no Estatuto da Cidade, Lei nº. 10.257/01, bem como da legislação atinente instituída no Município de São Paulo, quais sejam o Plano Diretor do Município, Lei nº. 16.050/2014 e os Decretos nº. 55.638, de 30 de outubro de 2014, e nº. 56.589, de 10 de novembro de 2015.

Palavras-chave: IPTU progressivo no tempo. Sanção. Conceito de tributo. Extrafiscalidade. Não-confisco.

ABSTRACT

The aim of the dissertation is to analyze the figure of PROPERTY TAX progressiveness in time within the Constitutional Tax context. Presenting the divergence in the approach to the tax rate growth, caused by failure of the real state owner to give attention to the social function of urban property. Some believe that such rate growth comes to sanction the unlawful act, hurting the concept of Tribute to Article 3 of the National Tax Code, on the other hand, some researchers believe that this growth is due to extrafiscality. In this way, this text seeks to define the figure of the penalty, in order to demonstrate the absence of sanction strictly speaking, and also seeks to define the extrafiscality, on the understanding that this is the case, exalting the important contribution made by such tax instrument in the regulation of human conduct. Furthermore, it is possible to see that, apparently, there's a point at which this last branch has no legal ability to coerce the real state owner to act according to the dictates of the Constitution, which now strikes the interdisciplinary importance on a dialogue with urban, constitutional and administrative laws. At last, the principle of the non-confiscation and its development with regard to the theme of this work, as well as some other particularities of the progressiveness in time of the PROPERTY TAX within the Brazilian Law structure, such as in the Statute of Cities (law nº. 10.257/01), as well as the legislation established in São Paulo, such as, the master plan of the city (law No. 16,050/2014) and the decrees nº. 55.638 of October 30th 2014, and nº. 56.589, of November 10th 2015.

Keywords: progressive TAXES in time. Sanction. Concept of tribute. Extrafiscality. non-confiscation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 CONHECIMENTO E SISTEMAS DE REFERÊNCIA	17
1.1 GNOSIOLOGIA E EPISTEMOLOGIA	17
1.1.1 <i>O conhecimento comum</i>	17
1.1.2 <i>Conhecimento científico</i>	19
1.2 SISTEMAS DE REFERÊNCIA: O QUE É DIREITO?.....	21
1.2.1 <i>O direito positivo</i>	22
1.2.1.1 Os subsistemas do direito positivo	23
1.2.2 <i>Ciência do Direito</i>	24
1.3 NORMA JURÍDICA.....	27
2 DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SANÇÃO	31
2.1 FORMA DE REGULAR CONDUTAS.....	31
2.2 SANÇÃO: LINHAS GERAIS	32
2.2.1 <i>O domínio jurídico e sua atuação</i>	35
2.2.2 <i>Acepções de sanção</i>	37
2.2.3 <i>Entre sanção, coação e coerção</i>	39
2.2.3.1 Coação	39
2.2.3.2 Coerção.....	41
2.2.3.3 Outros conceitos: coatividade, coercitividade, coercibilidade	41
2.2.3.4 Por qual razão importa distinguir Sanção, Coação e Coerção?.....	43
2.2.4 <i>Função da sanção</i>	43
2.2.4.1 Sobre a função preventiva	44
2.2.4.2 Função repressiva ou punitiva	45

2.2.4.3	Função reparatória ou indenizatória	46
2.2.4.4	Função didática.....	49
2.2.4.5	Função incentivadora ou premial	49
2.2.4.6	Função assecuratória	50
2.3	A INDUÇÃO DAS CONDUTAS INTERSUBJETIVAS ATRAVÉS DA UTILIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO.....	51
2.3.1	<i>Sanções e participação do Estado Juiz</i>	51
3	UM PROBLEMA (NO) DE DIREITO TRIBUTÁRIO (?)	54
3.1	DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE TRIBUTO	54
3.1.1	<i>A regra-matriz de incidência dos tributos em geral.....</i>	56
3.1.2	<i>A regra-matriz de incidência do IPTU</i>	57
3.2	OBJETIVOS DA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS: A FISCALIDADE E A EXTRAFISCALIDADE	59
3.2.1	<i>Fiscalidade</i>	60
3.2.2	<i>Extrafiscalidade.....</i>	61
3.3	A TÉCNICA DA PROGRESSIVIDADE	65
3.3.1	<i>Progressividade fiscal</i>	65
3.3.2	<i>A progressividade em razão da função social da propriedade como forma de atingir fins extrafiscais</i>	68
3.4	DA SANÇÃO À INDUÇÃO	73
3.5	CORRELAÇÃO COM A DISPOSIÇÃO DO ARTIGO 182, § 4º, INCISO II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	79
3.5.1	<i>Problemas em enxergar o IPTU progressivo no tempo como sanção</i>	83
3.6	A REGRA-MATRIZ DO IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO	86
4	RESPOSTA À LUZ DA TEORIA DO DIREITO	90
4.1	A NORMA DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE	90
4.2	ATOS COERCITIVOS QUE NÃO TÊM O CARÁTER DE SANÇÕES	93

4.3	LIMITES ENTRE A PROVIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A DE SANÇÃO ADMINISTRATIVA	100
4.3.1	<i>A “faculdade” de que trata o § 4º do artigo 182 da CF</i>	101
4.3.2	<i>A desapropriação punitiva</i>	103
5	TRIBUTAÇÃO POR IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO E O NÃO-CONFISCO	106
5.1	TRATAMENTO NA CONSTITUIÇÃO	106
5.1.1	<i>Correlação com alguns tópicos Constitucionais</i>	108
5.1.1.1	Direito de propriedade	108
5.1.1.1.1	Vedação ao confisco <i>versus</i> Impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária	111
5.1.1.2	Conexão com a capacidade contributiva	112
5.1.1.3	Vedação ao confisco e os aspectos da progressividade e extrafiscalidade	114
5.2	O ESTATUTO DA CIDADE, LEI Nº 10.257/01	116
5.3	O PLANO DIRETOR DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, LEI Nº 16.050/2014.	118
5.4	A PUBLICAÇÃO DOS DECRETOS Nº 55.638, DE 30 DE OUTUBRO DE 2014, E Nº 56.589, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2015.	122
5.5	A VEDAÇÃO AO EFEITO DE CONFISCO	124
5.5.1	<i>A vagueza da expressão “efeito de confisco”</i>	125
5.5.1.1	Sobre vagueza	125
5.5.1.2	“efeito de confisco” e vagueza	128
6	CONCLUSÕES	131
	REFERÊNCIAS	135

INTRODUÇÃO

A área de interesse e de atenção escolhida para a confecção deste texto evidencia a preferência do pesquisador que escreve. Dentro do Direito Tributário surgem capítulos interessantes e dentre estes foi sacado um de considerada relevância pela interdisciplinaridade sobressaltada e pelos problemas que aparecem a depender da resposta oferecida à indagação sobre progressividade no tempo do IPTU.

O conceito de tributo já foi bastante debatido nos bancos da academia brasileira. É possível apontar no direito positivo, com base nesse conceito, figuras que claramente se encaixam e as que não podem ser classificadas sob seu pálio. Há outras, entretanto, que não recebem um consenso na doutrina.

Um desses últimos casos está relacionado ao artigo 182, § 4º, inciso II da Constituição Federal, o qual trata do IPTU extrafiscal usualmente chamado de “sancionatório”. O presente trabalho se debruçará sobre dita problemática, trazendo à baila o que foi pesquisado no âmbito do próprio Direito Tributário e também as contribuições que outras disciplinas jurídicas podem fornecer ao debate.

Em assim sendo, a importância da pesquisa reside na delimitação, ante a análise do direito positivo brasileiro, do caráter dessa referida extrafiscalidade do Imposto Predial e Territorial Urbano.

O objetivo do texto é saber se tratá-lo (o IPTU extrafiscal do art. 182, CF) como tributo significa necessariamente refutar seu aspecto de sanção e vice-versa. Com isso, surge oportunidade de testar tal conceito do artigo 3º do Código Tributário Nacional, tão recorrente na doutrina e jurisprudência nacionais com olhos na Teoria Geral do Direito, no intuito de verificar sua aplicabilidade ao todo unitário que forma o direito.

Assim, existirão duas possibilidades ou hipóteses: ou (i) o artigo da Constituição em comento estabelece um tributo que se eleva como consequência de punição de ato ilícito e o conceito de tributo abrigará uma exceção ou necessitará ser reformulado; ou (ii) o conceito traduz, de fato, uma classe com critério de uso e características definitórias bem estruturadas, onde cabe falar em sanção e, assim, observamos outro fenômeno, não podendo ser considerado tributário.

Para tanto, perscrutar o conceito de sanção é caminho necessário. Quando a norma jurídica colhe determinado comportamento como proibido, ela enlaça a ele uma sanção. E assim as regulações de conduta vão ocorrendo. Mas o direito não atinge seus objetivos apenas aplicando sanções. Por vezes, um comportamento se apresenta sob uma permissão e, no entanto, dista de ser bem visto aos olhos do sistema jurídico.

A forma de empreender o instrumento da extrafiscalidade, com vinculação direta da progressividade de alíquotas ao atendimento à função social da propriedade configura um dos pontos de maior atenção na dissertação. Diferentemente da progressividade fiscal, que encampa critério objetivo e de fácil mensuração ao utilizar-se do valor numérico correspondente à base de cálculo do tributo – valor venal do imóvel, aquela outra, tomada em função da utilização do imóvel urbano, demanda estipulação de critérios outros, deixados ao talante de cada Município para que seja configurada. Apesar disso, diga-se, da constatação de existência, inexistência ou adequação insuficiente aos critérios propostos pelos Entes menores da federação, a conduta não exsurge como proibida ao cidadão, de modo que devem ser aplicados os dispositivos do sistema constitucional tributário.

Adiante, tomando em consideração a conclusão alcançada a respeito de ser ou não sanção e conseqüentemente ser tributo ou não, comparece a problemática também palpitante da existência de confisco. Quando abordada sob a ótica estritamente tributária, obviamente descaberá falar em confisco ou efeito de confisco e, por conseguinte, serão aplicáveis as normas jurídicas que proíbem essa violência.

Já se a determinação desse artigo Constitucional for entendida como sanção a ato ilícito significa dizer que a tributação poderá chegar a patamares consideravelmente mais elevados, inadmissíveis sob o ponto de vista do próprio sistema constitucional tributário, oportunizando maior ofensa ao patrimônio do sujeito passivo a despeito da proteção que existe com relação à manutenção da fonte de onde surgem os recursos tributários.

Nesse momento caberá a análise do aparato Constitucional em cotejo com o legal de modo a esclarecer se existe possibilidade de tributação extremamente elevada para os fins extrafiscais propostos pelo Estatuto das Cidades e pela legislação que nele toma fundamento de validade.

Buscando delimitar a pesquisa – tendo em vista que a análise proposta neste trabalho pretende ser aplicável aos demais casos de cobrança dessa variável do IPTU – foi

intencionalmente focalizada apenas a situação tributária do Município de São Paulo, documento portador de instrumentos especificamente voltados para a cobrança do supracitado IPTU progressivo. Assim, o presente estudo faz uso do Plano Diretor do Município de São Paulo, Lei nº 16.050/2014, e dos Decretos Municipais nº 55.638, de 30 de outubro de 2014, e nº 56.589, de 10 de novembro de 2015.

Cumprir observar, desde logo, o fato da organização dos assuntos tratados no texto obedecer a uma ordem peculiar. Fala-se primeiro dos aspectos relevantes da sanção e depois sobre o IPTU progressivo no tempo.

Talvez se julgasse mais adequado inverter tal ordem para tratar primeiramente do IPTU e sua progressividade no tempo, antes da análise da sanção, dado que o trabalho tem seu cerne não sobre a natureza da sanção, mas sim essa análise no bojo da progressividade no tempo do IPTU.

Neste ponto, acolhe-se a crítica que se faz desse ponto de vista, observando que, de fato, o trabalho não debruça sobre a natureza da sanção.

No entanto, não custa esclarecer que a ideia que se tem em mente é iniciar tratando de um tema mais abstrato como o conceito de sanção, suas funções e particularidades, além do conceito tributo e suas características definitórias e partir para questões mais concretas, relacionadas aos detalhes do IPTU progressivo no tempo na Constituição Federal, legislação infraconstitucional e infralegal pertinente, destacadamente os decretos municipais suscitados linhas acima.

Desse modo, justifica-se a manutenção desse roteiro no intuito de preservar uma aproximação maior com a pragmática da aplicação do tributo nas páginas finais, em lugar de desfechar com a abstração da parte conceitual.

Para deixar claro, o trabalho utiliza o constructivismo lógico-semântico como método de aproximação do objeto de estudos, o direito positivo, em virtude da convicção de que proceder à quebra do texto positivado, com a busca por desnudar sua estrutura e discriminar quais os sentidos possíveis de cada vocábulo e sua posterior (re)construção, permite uma boa visão do objeto para fins epistemológicos.

Partir desse pressuposto não significa ignorar ou negar a possibilidade de estudo do fenômeno jurídico por outras formas, sendo que, inclusive, há posições convergentes com a

alcançada no final do presente texto e, no entanto, se utilizam de métodos diferentes para chegar a esse mesmo desfecho.

1 CONHECIMENTO E SISTEMAS DE REFERÊNCIA

1.1 Gnosiologia e Epistemologia

1.1.1 O conhecimento comum

Conhecer é, em uma de suas acepções, ser capaz de emitir proposições acerca de determinado objeto. Essas são as palavras de Paulo de Barros Carvalho, em suma, quando propõe que:

Conhecer é saber emitir proposições sobre determinadas situações, pessoas ou coisas. A partir do momento em que falamos sobre algo, conferindo acepções, definindo, dividindo, classificando em gênero e espécies, conhecemos mais profundamente aquele objeto que nos é dado. E, nesse sentido, todo objeto, seja ele natural, metafísico, ideal, e, no nosso caso, cultural, está submetido a esse processo cognitivo. Trata-se do "cerco inapelável da linguagem"¹.

Nessa perspectiva, Nicola Abbagnano, explicitando o verbete “conhecimento”, afirma que “aquilo que se chama abreviadamente conhecer é um conjunto de operações, às vezes muito diferentes entre si, que, em campos diversos, visam a fazer emergir, em suas características próprias, certos objetos específicos”².

É importante lembrar que não se apreende o objeto físico em si. Abbagnano descreve que “um objeto, entenda-se, que é fenômeno, já que a ‘coisa em si’, por definição, é estranha a qualquer relação cognitiva”³, de modo que o que se maneja são conceitos formulados, e não objetos em si, do plano da realidade física. Para tanto, necessariamente o sujeito cognoscente há de apreendê-los, através de uma das formas de consciência: a percepção sensorial, a lembrança, o pensamento dentre outras. Já apontara Lourival Vilanova sobre conhecimento:

Simplificadamente diz-se que é relação do sujeito com o objeto. E se tivermos em conta o conhecimento do mundo físico exterior, sua origem

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 3. São Paulo: Noeses, 2009.

² “Conhecimento”. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução da 1ª edição brasileira Alfredo Bossi; revisão da tradução e tradução de novos textos Ivone Castilho Benedetti. 5ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p 181.

³ “Conhecimento”. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução da 1ª edição brasileira Alfredo Bossi; revisão da tradução e tradução de novos textos Ivone Castilho Benedetti. 5ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p 180.

é a experiência sensorial. Percebo a árvore verde e enuncio: esta árvore é verde. O ser-verde-da-árvore, que se me dá num ato de apreensão sensorial, é base para outro ato, o de revestir-se esse dado numa estrutura de linguagem, na qual se exprime a relação conceptual denominada proposição (juízo, na terminologia clássica).⁴.

Se a percepção sensorial ou “experiência sensorial” sempre passará por uma “tradução” ou formulação em linguagem, de modo a formar uma proposição (juízo), é possível dizer que tudo aquilo cuja transformação em linguagem não for passível não poderá ser colocado de forma intersubjetiva, já que nem mesmo aquele que manteve contato com a situação experimentada será capaz de processar a informação de forma inteligível.

Pode ser ressaltada, ainda, a existência de um distanciamento entre a percepção sensível e a formulação do conceito, algo que difere de sujeito a sujeito, de modo que “há uma continuidade a ser descoberta entre a abstração inerente aos sentidos e a abstração que leva aos conceitos qualitativos, quantitativos, relacionais”, de acordo com o que já apontara Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda⁵.

Isso quer dizer que, frente aos mesmos dados objetivos, duas pessoas não sacam necessariamente as mesmas conclusões. Suas interpretações podem variar em função simplesmente de momentos fisiológicos distintos, como estar com fome, sono ou sede, ou realidades emocionais tais como medo, raiva e assim por diante. Esse fator é determinante e precisa ser considerado na oportunidade na qual se deparam vários julgamentos divergentes entre si, no que pese tomarem uma mesma situação como suporte material físico de suas observações.

Mas um aspecto encontrável em quaisquer espécies de estudos é o de que, invariavelmente, são necessários cortes temáticos para permitir a aproximação ao objeto. Quando deita atenção sobre uma caneta, por exemplo, o sujeito abstrai todo o seu entorno para descrevê-la. Ao ser humano não é possível apreender todas as características daquela: quanto mais diga em sua descrição, mais se terá por dizer. Além disso, somando-se àquelas interferências mencionadas no parágrafo anterior, sofrerá limitações de ordem ideológica e

⁴ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. São Paulo: Noeses, 2010, p. 1.

⁵ MIRANDA, Pontes de. *O problema fundamental do conhecimento*. 2. Campinas: Bookseller, 2005, p. 37.

técnica, visto que descreverá apenas e tão somente o que sua cultura e seus sentidos o permitem ver.

É provável que alguma cultura ainda hoje existente no globo terrestre nem mesmo reconheça aquele objeto como um instrumento de escrita. Ainda, em relação aos observadores “civilizados”, é certo que a grande maioria das características será ignorada. Conforme aduz Edgar Morin⁶, “Qualquer conhecimento opera por seleção de dados significativos e rejeição de dados não significativos”. É assim, sempre, que o sujeito se aproxima do objeto: “Separa (distingue ou disjunta) e une (associa, identifica); hierarquiza (o principal, o secundário) e centraliza (em função de um núcleo de noções-chave)”. Segundo o autor, tais procedimentos são tomados por nós sem que tenhamos percepção consciente disso.

À vista disso, conhecimento é conteúdo resultante de um ato de conhecer, é efeito de conhecer, produto de processo de apreensão. A ciência que estuda tal forma de conhecimento, aquele tido por vulgar, é a chamada Gnosiologia ou Teoria Geral do Conhecimento. O conhecimento ordinário não requer uma forma específica de construção, de modo que todo ato que permita um sujeito do conhecimento a criar seu conceito sobre o objeto é tido por válido.

1.1.2 *Conhecimento científico*

O conhecimento científico é aquele mais específico, no qual se utiliza um método para a consecução deste objetivo de conhecer. É o conhecimento construído por intermédio de um caminho específico e pré-determinado. Desse modo se emite proposições vertidas na linguagem da ciência, possuidora de suas próprias regras, as quais permitem aferir e legitimar - ou não - os enunciados formulados com base e dentro desses limites metodológicos pré-estabelecidos. Alaôr Caffê Alves escreveu que “a ciência é sempre um conjunto organizado de conceitos a respeito de um objeto que, numa visão realista, diz respeito ao mundo que nos

⁶ MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*. 4. Porto Alegre: Sulina, 2011.

cerca”⁷. É precisamente essa a função da ciência: edificar proposições organizadas, que se pretendem verdadeiras, a partir dos referenciais postos.

De modo semelhante ao que escrito sobre o conhecimento comum, a ciência opera sobre pontos específicos. Conforme Pontes de Miranda, “a ciência não se elabora à cata de quaisquer verdades, de todas as proposições verdadeiras; o que ela procura são as proposições verdadeiras sobre os jetos que lhe parecem mais dignos de estudo”⁸. Essa asserção reforça a ideia de que diminuir o campo de atenção significa reduzir complexidades. Esse é o benefício de realizar a secção temática.

Método científico é uma forma lógica, ou seja, uma série de regras a orientar a investigação do cientista de maneira que esse, do início ao fim, construa proposições coerentes com o sistema de referência e chegue a conclusões condizentes com o que se propôs a analisar. É condição *sine qua non* para construção científica. Portanto, não só para o direito, o método é um instrumento para produção da linguagem científica, o que permite, além da maior confiabilidade dos enunciados expedidos, a possibilidade, como referido linhas acima, de verificação desses.

Existem, então, relações estabelecidas entre tais conceitos. O conhecimento, aliás, “é uma tessitura conceitual, uma organização de relações abstratas que tem, como sustentação material, a linguagem”⁹. Conceitos são noções abstratas que, de certa forma, se “materializam” em termos. As conexões entre os termos, que remetem aos sentidos, possibilitam a construção do conhecimento.

Por intermédio dessa sistemática, o conhecimento científico poderá ser criado: através do método o cientista constrói sua versão para explicar o objeto, em linguagem científica, utilizando-se de termos mais apropriados, fazendo uso de uma palavra para cada objeto ao qual se queira referir, quando possível. Dessa forma o investigador obterá maior produtividade em seu labor e precisão no discurso. Ainda, mais importante do que isso, dará

⁷ ALVES, Alaôr Caffê. “Formação lógico-linguística do conhecimento e a construção do discurso científico.” In: *Lógica e direito*, por Coordenação Paulo de Barros Carvalho e Organização Lucas Galvão de Britto, 448. São Paulo: Noeses, 2016, p. 4.

⁸ MIRANDA, Pontes de. *O problema fundamental do conhecimento*. 2. Campinas: Bookseller, 2005, p. 283.

⁹ ALVES, Alaôr Caffê. Op. Cit. Loc. Cit.

meios de verificação de seus enunciados com relação ao sistema de referência por ele indicado, emprestando, assim, credibilidade ao seu discurso.

Existem, portanto, o conhecimento ordinário, sem maior apego a uma forma de análise e descrição de um objeto, e, com o emprego do método e da linguagem específica do jogo da ciência, o conhecimento científico. Aqui se transita no campo da chamada Teoria Geral do Conhecimento Científico ou Epistemologia.

Essa explanação, aparentemente de pouca utilidade, permite, em verdade, informar a quem lê que as palavras vazadas no presente texto, em determinadas oportunidades, não possuem o sentido usual. O escrito foi elaborado com a preocupação de, sempre que possível, precisar o sentido e alcance dos termos utilizados no intuito de amarrar o discurso e propiciar menos desacertos conceituais.

1.2 Sistemas de referência: o que é direito?

No momento de formular resposta à dada pergunta muitas vezes os intérpretes ou leitores são levados à dúvida: de que direito o autor está falando? O termo é ambíguo, significando vários objetos. Aliás, a palavra “direito” possui a pior de todas as formas de ambiguidade: aquela que alude a “vários significados estritamente ligados entre si”, conforme lembra Tárek Moysés Moussalém¹⁰. O autor apresenta em seu livro doze sentidos do termo, com bastante proximidade entre eles.

Para esta dissertação, o mais importante é distinguir direito positivo e a Ciência do Direito, visto ser os sistemas com os quais se lidará e operará neste trabalho. Antes, porém, em rápida passagem, cumpre esclarecer o que vem a ser sistema, dado que o texto já adentrou nesse assunto.

Segundo uma das acepções do Michaelis¹¹, sistema é o “Conjunto ou combinação de coisas ou partes de modo a formarem um todo complexo ou unitário...”, ou “Qualquer

¹⁰ MOUSSALÉM, Tarek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. São Paulo: Noeses, 2006, p 54.

¹¹<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=sistema> Acesso em: 07 março 2016.

totalidade ou todo organizado”¹². A palavra é aplicável a conjuntos de objetos que exprimem certas propriedades comuns, ou seja, mantêm relação uns com os outros. Por concordar com aqueles que consideram não haver conexão ontológica entre palavras com coisas enquanto objetos físicos, faz-se necessário esclarecer que “sistema” seria a combinação entre enunciados os quais exprimem tais objetos, tomados sob um prisma de coordenação e subordinação que propicia e condiciona abordar cada elemento do todo sem perder de vista que essa totalidade é indivisível.

Sistemas podem ser classificados em reais e proposicionais. Estes, por seu turno, podem ser subdivididos em nomológicos – campo da matemática e da lógica, por exemplo – ou nomoempíricos, que recebem informação externa, segundo suas próprias regras de admissão, e as internalizam. Estes derradeiros, os chamados sistemas proposicionais nomoempíricos, ainda podem ser subdivididos em prescritivos e descritivos, conforme proposta de nomenclatura proposta por Marcelo Neves¹³, citado inclusive na obra de Paulo de Barros Carvalho¹⁴.

Pode-se dizer que sistema consiste em todo aquele apanhado de proposições que estão conectadas e concatenadas entre si mediante um princípio unificador.

1.2.1 O direito positivo

O direito situa-se na região dos objetos culturais. Consiste em um tecido de enunciados confeccionados em linguagem prescritiva, posto por todo aquele sujeito que pelo próprio sistema tenha sido credenciado e mediante os procedimentos próprios.

É certo que a característica supracitada não faz parte do conceito de direito positivo, possuindo relação com a condição de permanência nele. Não é adequado dizer que direito positivo é aquele posto de acordo com as normas superiores de competência, seguindo o procedimento previsto. Direito positivo é o direito posto. Mas a forma de inserção de normas

¹² “Sistema”. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução da 1ª edição brasileira Alfredo Bossi; revisão da tradução e tradução de novos textos Ivone Castilho Benedetti. 5ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 909.

¹³ NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. Saraiva, 1988. p. 4.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 138.

no sistema, interessante saber, é o que sustenta um fragmento de direito positivo no sistema, caso seja levado à aferição pelos órgãos competentes. Saber a forma pela qual foi confeccionada uma norma propicia, quando do controle, a permanência ou exclusão das unidades no sistema.

Tem-se por sistema de direito positivo, neste trabalho, o apanhado de normas jurídicas válidas em determinado local e em um específico tempo. Em seu interior existem apenas normas jurídicas, portanto, atendendo ao postulado da unidade de objeto exigida na composição de cada campo científico. Com idêntica estrutura, as normas jurídicas possuem diversidade apenas no plano semântico, o que costuma ser chamado de heterogeneidade semântica. No contexto do direito positivo encontra-se a linguagem prescritiva de condutas, as quais encerram um dever ser ao destinatário da regra.

Ademais, o sistema do direito positivo é regido por princípios informadores comuns a todos os ramos do fenômeno jurídico. A Constituição Federal de 1988 traz alicerces básicos que orientam a aplicação das normas jurídicas em geral, de forma a trazer coerência ao todo sistemático.

Adotando o postulado proposto por Hans Kelsen para atribuir unidade ao direito positivo enquanto sistema, no qual normas jurídicas inferiores buscam fundamento de validade nas de hierarquia superior, possuindo um escalonamento a que já se referira Adolf Julius Merkel, o pressuposto “fundante da validade objetiva, será designado aqui por norma fundamental (Grundnorm)”¹⁵.

1.2.1.1 Os subsistemas do direito positivo

Se é verdade que a Carta Magna traz diretrizes fundamentais para aplicação das normas jurídicas como um todo, não é possível olvidar, quanto a cada eixo temático material, que há blocos de comandos normativos cujo tratamento, no interior desses núcleos específicos, é homogêneo.

¹⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 6.

A disposição constitucional assim estabelecida deixa a entender que cada um desses temas seja alvo de um regime jurídico apropriado a cada setor. Basta ver o que se enxerga com relação ao Direito Civil, Tributário, Administrativo, Penal, do Consumidor, Eleitoral, Ambiental, Comercial, entre tantos outros.

Essa forma de encarar o sistema, segmentada em subsistemas, ao contrário do que pode sugerir, somente se admite quando o interesse é observar a organização do aparato constitucional e infraconstitucional. Descabe dizer que um subsistema se isola do outro ou dele prescinde quando da aplicação normativa.

Hans Kelsen já apontara para a impossibilidade de desconsideração do aspecto sistemático para conhecer o próprio modo de ser do direito positivo. Em suas palavras:

O direito é uma ordem de conduta humana. Uma “ordem” é um sistema de regras. O direito não é, como às vezes se diz, uma regra. É um conjunto de regras que possui o tipo de unidade de que entendemos por sistema. É impossível conhecermos a natureza do Direito se restringirmos nossa atenção a uma regra isolada.¹⁶

É a mesma noção apontada por Norberto Bobbio, pela qual “as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas com relações particulares entre si”.¹⁷

1.2.2 *Ciência do Direito*

As construções “legislativas” surgem como marcas de tinta no papel, as quais significam para o âmbito desta dissertação o direito positivo, prescrevem como devem ser as condutas dos sujeitos e constituem o objeto científico do jurista.

Lourival Vilanova¹⁸ leciona que o conhecimento é um fato complexo e que seus componentes discerníveis são: o sujeito cognoscente, os atos de percepção e de julgar, o

¹⁶ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 3. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo, São Paulo: Martins Fontes, 1998, p 5.

¹⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p 17.

¹⁸ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010.

objeto do conhecimento, e a proposição. O sujeito formula conceitos a respeito de um dado empírico ou conceitual através de linguagem, dentro de uma comunidade do discurso, sobre um objeto pertencente a um domínio específico do saber científico e sobre isto emite proposições.

Os domínios jurídicos são estudados através desta mesma sistemática, com diferença de que o suporte do mundo físico sobre o qual se propõe emitir enunciados é de natureza cultural, de modo que o discurso está mais propenso a conter interferências de caráter semântico.

Destarte, do dado positivado, de sua leitura, surgirá uma interpretação. Ao interpretar estes textos positivados, o intérprete tem a formação, em sua mente, de proposições estruturadas na forma de hipótese e consequência, as quais se chamam aqui de normas jurídicas, condicionadas pela formação cultural e ideológica de cada utente. Com isso, cada indivíduo cria sua noção acerca do dado posto. Assim, se o suporte físico é o mesmo e cada pessoa confere um sentido diferente ao texto legislado, somente pode-se concluir que o conteúdo está em quem lê.

A partir daí, é forçoso reconhecer que a linguagem, sendo a ferramenta da ciência para transmissão de seus enunciados – conhecimento – possui falhas. Dito isto, as limitações da linguagem merecem ser lembradas para que seja possível manejar mais eficientemente o instrumento utilizado para descrever o objeto ora sob olhares – que também é um texto, isto é, linguagem. Como bem advertem Guibourg, Ghigliani e Guarinoni: “é proveitoso, pois, que tomemos consciência das limitações do instrumento que usamos, de modo que saibamos maneja-lo eficazmente e, sobretudo, que não nos deixemos manejar por ele”.¹⁹

Muita vez, o estudo jurídico fica prejudicado pela confusão causada mediante a pluralidade de sentidos que existe no uso de cada termo. O remédio adequado para sanar esse problema é fazer uso do chamado processo de elucidação, procedimento preconizado como indispensável por Rudolf Carnap, e trazido à baila por Paulo de Barros Carvalho, no qual se perfaz a delimitação do sentido em que está empregada uma palavra ou parte-se para uma

¹⁹ Em tradução livre. Do Original: “es provechoso, pues, que tomemos consciencia de las limitaciones del instrumento que usamos, de modo que sepamos manejarlo eficazmente y, sobre todo, que no nos dejemos manejar por el”. GUIBOURG, Ricardo, Alejandro GHIGLIANI, e Ricardo GUARINONI. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985, p 53.

medida mais drástica de “elaboração de linguagens artificiais, em que os termos imprecisos fossem substituídos por vocábulos novos, criados estipulativamente”.²⁰.

Também é necessário purificar os termos pelos quais se transmite o que foi absorvido nesse aprendizado, tornando possível conhecer determinado objeto, para que sejam diminuídas as ambiguidades e obscuridades neste discurso.

É pela análise semântica, setor da semiótica debruçado sobre a relação entre os signos e os significados por eles designados, que se permite diferenciar os conceitos distintos que as palavras expressam.

No setor jurídico, tanto no direito positivo quanto na Ciência do Direito, o olhar mais atento, dirigido a identificar problemas dessa natureza, revela a utilização recorrente de termos que padecem de males, os quais só dificultam a transmissão da mensagem tanto prescritiva quanto descritiva.

Portanto, a importância que deve ser atribuída à linguagem na qual se manifesta o objeto e a própria ciência jurídica consiste no fato desta atenção forjar a busca incessante da purificação da linguagem e da análise lógica do dado científico. O ser humano apreende o mundo a sua volta por intermédio da linguagem, e um sujeito somente pode afirmar conhecimento sobre algo quando for capaz de formular alguma proposição sobre determinado objeto.

A ciência em geral se serve de enunciados linguísticos para formular uma proposição que, dentro de seus referenciais ou regras, é tido por aceito e somente por intermédio de outra gama de enunciados poderá surgir outra “verdade” científica sobre determinado objeto. É possível trazer como exemplo que pode ser trazido diz respeito às propriedades benéficas ou maléficas que alguns alimentos apresentam, a depender do método empregado no exame de suas propriedades físico-químicas. Apenas para ilustrar, o “ovo” vez por outra surge nas páginas de alguma revista científica: em um instante propalando seus benefícios, e pouco tempo depois outro recorte jornalístico especializado recomenda não consumi-lo. Apesar das diferentes denominações apostas, o item continua incólume em sua constituição, o que significa que apenas a realidade científica foi alterada pela nomenclatura proposta.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 3. São Paulo: Noeses, 2009, p 22.

Isso quer dizer, então, que sobre o Direito, bem cultural tido como linguagem-objeto, e a Ciência do Direito, como metalinguagem descritora daquela camada linguística, a cautela na utilização das palavras resulta acentuadamente maior.

Naturalmente, a teoria da linguagem surtirá um importante efeito no estudo dessas realidades. O direito, através de linguagem, constrói suas próprias realidades, alimentando-se do tecido social para provocar as alterações ou orientar as condutas que a sociedade mesma enseja. A Ciência do Direito, com construções descritivas, tem a tarefa de, dentro de balizas da linguagem, descrever o dado jurídico. Nesse contexto, a filosofia da linguagem é primordial para que sejam produzidos conhecimentos científicos robustos, através de um método rigoroso, e também para que seja possível controlar e verificar a coerência destas verdades científicas dentro de seu próprio sistema de referência.

Portanto, a todo o momento será procedido ao esforço por fazer uso de termos distintos para cada objeto do mundo jurídico. Desse modo se pretende talhar um discurso descritivo, uma metalinguagem, mais hábil a explicar os fenômenos e diminuir as possíveis ambiguidades e vaguezas.

Cumprе esclarecer ainda que a divisão do direito em ramos é efetuada apenas para uma questão pedagógica, sendo comum a constatação mediante a qual um enunciado normativo transita por variados “ramos” jurídicos. É a ciência que assim procede, e o direito positivo é organizado epistemologicamente levando em consideração a estas divisões. No entanto, não são observadas normas com exclusividade de um conteúdo tributário, ou processual ou constitucional.

1.3 Norma jurídica

Importante passo para estudar o direito é, como já dito, elucidar os termos utilizados para minimizar o quanto possível os ruídos da comunicação. Dito isso, um dos conceitos mais importantes manejados pelos juristas é o de norma jurídica.

Corriqueiramente é possível perceber que autores de textos jurídicos fazem uso do termo “norma” para se referir ao documento que serve como suporte físico, as marcas de tinta no papel e daí transitarem por “norma” como fragmento do texto ali gravado, bem como

“norma” como significado desses enunciados linguísticos. Deve-se a esse tipo de descuido uma grande parte da dissonância existente entre autores no que tange a seu objeto de estudos.

Com a pretensão de diminuir os desacertos de sentido, será abordada uma distinção entre as acepções baseada no critério da estrutura imputativa existente, ou não, para dizer que se tem por cada uma.

Norma jurídica em sentido amplo, nesse texto, pode ser encarada como conteúdo das frases do direito posto que suscitem uma mensagem de teor prescritivo. Nesse nível a significação de um enunciado qualquer como “Brasília é a Capital Federal” (Art. 18, § 1º CF) pode ser chamada de norma, mas na acepção ampla. O próprio documento normativo também é usualmente chamado de norma jurídica, de forma que é interessante atentar para tal sentido abordado.

Adiantando o raciocínio, norma jurídica em sentido estrito será toda aquela mensagem prescritiva com significação retirada de um ou mais fragmentos do direito positivado que consubstanciem uma formulação hipotético-condicional, de molde a habilmente transmitir a mensagem deôntica completa. Tal estrutura estará presente em todos os lugares onde se estabelecer, com clareza, os elementos conformadores da hipótese de incidência e da tese – os quais se destinam a estabelecer os critérios para a constituição da relação jurídica e possuem como elementos os dados pessoais capazes de delimitar as figuras passiva e ativa – dados do campo subjetivo da norma –, além da prestação, entendida como a conduta deônticamente modalizada em obrigatória, permitida ou proibida. Estas estão conectadas pelo elo da imputação e, no presente trabalho, tratar-se-á como norma jurídica estritamente falando.

Aqui o jurista se põe diante de normas – abordadas como “proposição jurídica” pelo autor Lourival Vilanova²¹ - com estrutura na seguinte forma:

$$[D(p > q)]$$

Onde:

“D”: equivale ao dever ser;

“p”: significa a proposição antecedente – chamada hipótese jurídica;

²¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010.

“>”: é o conectivo condicional; e

“q”: a proposição consequente, também chamada de tese.

No entanto, pese as mensagens criadas na mente do intérprete sob a forma de norma jurídica em sentido estrito já transmitirem os comandos que a ordem jurídica deseja, tais normas jurídicas deverão estar conectadas a uma outra norma que garanta, por meio de força estatal, a punição ao seu descumprimento.

Desta feita, ter-se-á norma jurídica em sentido completo quando se ajuntarem duas normas jurídicas – ou proposições, em Lourival Vilanova – em que uma delas prevê, em seu suposto, a existência do descumprimento do dever jurídico estabelecido no consequente da outra e na consequência uma atuação do Estado-Juiz.

Conforme foi apresentado sucintamente acima com relação à norma jurídica em sentido estrito, impende trazer a formulação da “proposição completa”, “norma jurídica em sentido completo” ou norma jurídica completa, que pode ser formulada da seguinte maneira: $D \{ (p > q) \vee [(p > -q) > S] \}$.

Tomando por norma primária o segmento da norma completa a qual serve para regular a conduta humana, coligando uma consequência jurídica consistente em direitos e deveres de uns sujeitos perante outros, e por norma secundária a parte da norma completa que preceitua consequências sancionadoras pelo descumprimento do direito ou dever estatuído na norma primária, momento no qual comparecerá como sujeito o Estado Jurisdição, não poderemos afirmar a existência de norma secundária sem que haja norma primária, nem norma primária condizente com o papel de regulação de condutas sem a norma secundária. Segundo Lourival Vilanova, “a norma sancionadora pressupõe, primeiramente, a norma definidora da conduta exigida”²².

A existência apenas de norma primária vem a significar a impossibilidade na continuidade do processo de positivação, nos casos de desobediência ao estipulado em sua consequência. A não ser que seja possível ao aplicador construir, no contexto em que a prescrição primária se encontra, isto é, a partir das outras normas do próprio sistema, uma consequência sancionadora para o descumprimento daquela. No entanto, ainda assim existirá

²² Ibidem, p. 73.

norma secundária, exatamente como se esta estivesse estipulada expressamente. Apenas merece atenção e cuidado o fato de o não estabelecimento expresso do enunciado referente à norma secundária representar abertura desaconselhável na construção de sanção.

Norma jurídica, dessa forma, é um juízo hipotético-condicional construído pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos, sendo significações por cada um atribuída àquele suporte físico, destinada a orientar a conduta dos seres humanos mediante a obrigatoriedade, vedação ou permissão para agir.

Devem possuir uma estrutura mínima a fim de formular comandos inteligíveis. Para obter sucesso em tal intento, consistindo na existência de uma hipótese de incidência portadora dos parâmetros materiais, espaciais e temporais capazes de juridicizar adequadamente os fatos sociais e um elemento consequente, que defina a relação jurídica subjacente, composta por aspectos pessoais e quantitativos, é necessário existir, ainda, a providência Estatal desfavorável ao destinatário que descumpra o dever estipulado no preceito normativo primário. Esta nova norma, secundária, tem a mesma estrutura da primária, sendo que os critérios material, espacial e temporal do antecedente representam descumprimento do que se determinou na norma primária.

2 DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE SANÇÃO

Tratou-se nas linhas acima a respeito do que consubstancia direito positivo, o que significa delimitar o sistema de referência com o qual se trabalha nesta dissertação. Está registrada a posição adotada para este texto de que direito é o conjunto de normas válidas postas por um agente habilitado para tanto em certa comunidade. Falta, agora, falar sobre qual a maneira pela qual atuam essas normas. O que motiva a criação desse estrato de linguagem prescritiva de condutas e, além disso, da forma como isto se perfaz.

Pois bem. De maneira bastante direta, diz-se que o direito possui a função de regular as condutas entre os sujeitos. É um sistema de regramentos destinados a organizar deônticamente a vida em sociedade. Atinge seu patamar de regular todas as condutas intersubjetivas com aquela característica da homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica já aludida: normas de mesma estrutura operando preenchidas, a cada situação, com conteúdo distinto.

Será precisado, agora, o conceito de sanção, definindo-a nos seus aspectos que mais interessam.

Figura razoável esclarecer que o conceito é a ideia, a noção suscitada pelo termo através do qual conhecemos determinado objeto. É o nome atribuído pelos utentes da linguagem na qual o sujeito habita, ao objeto em um contexto específico. Enquanto isso, definição é uma tentativa de fazer o conceito ficar vazado em um enunciado específico, ou seja, é a formulação verbal aproximada daquele desenho mental criado após o contato com o suporte físico. É a enunciação do significado. O ato de definir toma por consideração um *definiendum*, que é a palavra a definir ou sujeito da proposição, e *definiens* é a enunciação de seu significado.

Dessa forma, é importante esclarecer o que se entende por sanção neste trabalho. A partir da fixação dessa premissa é que posteriormente se permitirá comparar com o conceito de tributo. Assim, construídas as duas definições, estará preparado o caminho para cotejar uma com outra.

2.1 Forma de regular condutas

O direito positivo é ordem normativa que pretende imprimir harmonia no seio da comunidade que o estabelece. Ao Estado é outorgado o Poder de emitir comandos no intuito de estabilizar as expectativas do comportamento humano com relação ao mundo que o circunda, desde que repercuta na esfera de outro componente da sociedade.

Mas o direito atinge suas finalidades pelas mais variadas formas. O estabelecimento de sanções é apenas uma delas. Para chegar a essa constatação e explicar com mais propriedade o tema, é indicado fazer uma digressão a respeito do que configura infração e sanção.

Quanto à infração, diz-se que seu estudo compreende analisar o antecedente normativo das normas sancionatórias. Ali encontra-se descrita a ação marcada pelo desatendimento de um dever imposto ao destinatário da norma primária.

É preciso frisar que, no presente trabalho, conforme se firmou no item 1.3, norma sancionatória estritamente falando é apenas aquela na qual está presente uma providência processual, de atuação do Estado Juiz, no consequente normativo. Também chamada de norma secundária.

A seguir serão expostas algumas considerações a respeito da sanção que surge a partir do nascimento da infração.

2.2 Sanção: linhas gerais

A reunião de seres humanos em cidades – ou ao menos comunidades numerosas – contribuiu para o desenvolvimento da civilização como um todo. Isolado, estava sujeito a uma sorte de perigos e aprisionado pela pequena capacidade que um indivíduo ou um pequeno grupo representam em termos de produção, seja alimentar, seja de mecanismos tecnológicos e de utensílios capazes de suprir suas necessidades.

Desse modo, é possível dizer que o homem encontrou certa liberdade quando se viu inserido na coletividade, visto ser possível organizar a mão de obra e a divisão do trabalho para aumentar a eficiência na produção. Desse modo, passou a sobrar tempo livre para a prática de atividades que antes não eram possíveis, potenciando a interação.

Essa forma de liberdade, por outro lado, tinha o preço de tolher a o desejo por suprir os interesses próprios de cada integrante da comunidade. Segundo Paulo Roberto Coimbra Silva,

ao falar da noção de sanção para Beccaria²³, apenas a lei tinha o poder de conter os arroubos de uns indivíduos contra os outros. Contudo, ainda sob a perspectiva do autor, contra a lei comumente existe uma força exercida pelos particulares no sentido de usurpar para si – de volta – aquela liberdade perdida em prol da coletividade, o que vem a chamar de princípio universal da dissolução, e contra essa intenção se instituem penas aos infratores das leis. “Assim, os homens que não respeitassem a lei pelas virtudes de seu caráter o fariam pelo temor das penas”, finaliza Coimbra Silva.

Falar em pena é sinônimo de falar de sanção. Em geral, trata-se de falar do castigo imputado pela ordem jurídica acionado devido ao cometimento de ação em desacordo com esta mesma ordem. As formas de prescrição são a obrigação, a proibição e a permissão (ou faculdade, nos casos de permissão bilateral). O ser humano pode transgredir um mandamento obrigatório ou proibido através da ação ou da omissão. Assim, sanção é usualmente tratada como previsão normativa que sujeita consequência forçada e desfavorável ao indivíduo descumpridor de um dever jurídico.

No entanto, o direito não é o único sistema normativo que tem por objetivo induzir condutas e comportamentos dentro da sociedade, sob alguma forma. No dizer de Kelsen²⁴, são várias as “ordens sociais” que assim se organizam. Segundo esse autor, inclusive, “vista de uma perspectiva psicossociológica, a função de qualquer ordem social consiste em obter uma determinada conduta por parte daquele que a esta ordem está subordinado[...]”.

Com o adjetivo jurídico, porém, a figura da sanção ganha contornos mais efetivos e perniciosos em desfavor de quem lhe deu causa. É apenas em seu contexto que surge possibilidade de utilização de atos concretos e de forma organizada pelo Estado. O chamado monopólio de coação da comunidade jurídica.

Os enunciados jurídico-prescritivos que conformam a ordem jurídica têm, como sanções, como reação à prática de um ilícito, consequência negativa infligida ao agente caso este realize conduta não desejada pelo sistema. Tais consequências são as únicas albergadas sob o manto do Poder Estatal, o qual poderá intervir na propriedade e liberdade do infrator.

²³ COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p 35.

²⁴ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 17.

Norberto Bobbio foi um dos juristas que, em *Teoria da Norma Jurídica*²⁵, apropriadamente estabeleceu uma profícua forma de distinção entre as regras jurídicas e as demais regras. Segundo sua análise, a sanção moral, interna, não servia a contento aos desígnios de possibilitar a convivência social. As sanções de grupo ou sociais, embora externas e impostas pela coletividade, pecavam pela desproporção entre violação e resposta – falha já reprovada por Beccaria – e também pela falta de uniformidade na forma de aplicação.

No âmbito jurídico, a sanção obedece aos postulados de proporcionalidade com relação ao fato que serve de pressuposto. A conduta indesejada não justifica reação exagerada e degradante contra o sujeito que a cometeu.

Bobbio conclui o raciocínio ao afirmar que a sanção da ordem jurídica é a mais adequada, visto que são providências que limitam a sanção dos grupos sociais pelo estabelecimento de três características: a) imputam, para toda violação de regra primária, a sanção; b) essa resposta deve ter valor mínimo e máximo com o condão de ser especificamente relativa àquela violação; e c) os agentes responsáveis pela aplicação das sanções são sempre os mesmos e previamente estipulados. Tais providências conferem, respectivamente, a certeza, a proporcionalidade e a imparcialidade da resposta dada à violação.

A sanção jurídica é, pois, externa e institucionalizada. Reforça-se, com ela, a concentração da tutela nas mãos do Poder Central em um ordenamento, incrementando a chamada heterotutela. O traço diferenciador, assim, reside justamente na forma de organização da sanção, por meio da previsão legal, e individuação dos atos concretos de punição, ou coação.

Isto posto, é possível entender o direito positivo como uma ordem normativa que pretende conferir harmonia no seio da comunidade na qual foi criado. Ao Estado é outorgado o Poder de emitir comandos no intuito de estabilizar as expectativas do comportamento humano com relação ao mundo que o circunda, desde que repercute na esfera de outro componente da sociedade, assim como exercer o ato que visa reprimir a prática do ilícito.

²⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Studatti. Bauru: Edipro, 2001.

2.2.1 O domínio jurídico e sua atuação

O direito, conforme dito acima, consiste em comandos dirigidos ao comportamento humano. Para atingir tal finalidade, como qualquer sistema normativo, utiliza-se daquela estrutura já mencionada para atingir seu desiderato: por “opção” política do legislador, elege-se abstratamente um comportamento e faz-se com que, por um imperativo deôntico, fique estabelecida uma consequência obrigatória, vetada, ou, por último, permitida, como algo que dever ser realizado pela comunidade. Assim, tais ordens prescrevem comandos na forma de hipótese-consequência, com linguagem conotativa²⁶ e com tempo verbal no infinitivo, selecionando marcas, aspectos, critérios, linhas, traços, enfim, caracteres nos quais constam os elementos para o enquadramento dos eventos de possível ocorrência a esta hipótese normativa. Diante de um valor caro a determinada ordem jurídica, se estipulam reprimendas à altura de funcionar como estímulo ao indivíduo para que o respeite.

A composição lógica da norma jurídica em sentido estrito é uma proposição que se constrói de outras duas²⁷. São conectadas pelo vínculo da imputação ou implicação jurídica, sinônimos de causalidade jurídica.

Convém, para melhor compreensão do tema, ilustrar o que vem a ser a chamada “relação de causalidade”. O conceito de causalidade é, “em seu significado mais geral, a conexão entre duas coisas, em virtude da qual a segunda é univocamente previsível a partir da primeira”²⁸. Uma lei forjada pelas ciências naturais consiste numa descrição reveladora de um conhecimento, de um “saber de” e “saber como”, conforme já anotara Leonidas Hegenbeg²⁹.

²⁶ A diferença entre conotação e denotação foi extraída da obra de Guibourg, para quem a proposta de diferenciar as duas formas componentes do significado foi levada a cabo pelo lógico Gottlob Frege. O alemão informava que a conotação é a exposição das características ou critérios de uso específicos que formam um conceito sobre determinado objeto ou entidade. Enquanto isso, denotação é a delimitação ou conjunto dos objetos integrantes na ideia desse conceito, nessa palavra.

²⁷ Conforme já visto, há a proposição hipótese e a proposição tese: $[D(p > q)]$. É importante lembrar que às vezes se usa o termo proposição como sinônimo de enunciado, o que não é o caso no presente momento.

²⁸ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução da 1ª edição brasileira Alfredo Bossi; revisão da tradução e tradução de novos textos Ivone Castilho Benedetti. 5ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

²⁹ HEGENBERG, Leonidas. *Saber de e saber que: alicerces da racionalidade*. Petrópolis: Vozes, 2002: pág. 19/31.

Na lógica, entende-se a causalidade como a relação condicional entre o termo antecedente e o termo consequente.

Enquanto “causalidade natural” é o termo que alude a um desdobramento natural em que, existente o fato-causa, é tido por certo o acontecimento-efeito previsto de antemão. Logo, essa conexão se passa na seara dos acontecimentos naturais.

“Causalidade jurídica” é o nome que se dá ao vínculo lógico de causa e efeito estabelecido pela vontade humana, o qual atrela o surgimento de uma relação jurídica (fato-relacional) como consequência da constatação do fato jurídico. Vale ressaltar que o fato-causa pode até mesmo consistir em um relato de evento natural, como a queda de um raio, por exemplo. Tal relato terá relevância jurídica desde que uma norma jurídica tenha atribuído importância para o direito, sendo precisamente esta a lição de Kelsen ao ensinar : “Uma norma jurídica pode determinar que, em caso de um cataclismo da natureza, aqueles que por ele não forem imediatamente atingidos estão obrigados a prestar socorro às vítimas na medida do possível”³⁰.

A distinção entre os dois tipos de causalidade repousa no seguinte aspecto: enquanto a causalidade jurídica é criada pelo homem, fazendo, de forma prescritiva, com que dado um fato específico deva ser a consequência a ele diretamente conectada, a causalidade natural é aquela palavra que alude ao contexto observável nos fenômenos naturais. Nesse domínio, fica evidenciada a relação causa/efeito, porquanto a lei natural descreve que se ocorrer o fato, a consequência ou efeito sempre é verificada(o).

A respeito da causalidade jurídica, no entanto, tais proposições configuram apenas uma prescrição feita no plano da linguagem, um imperativo. Desse modo, não há como garantir que o comportamento imposto pela norma seja efetivamente seguido por seu destinatário. Caso relatada conduta concretamente praticada e desobedecida a consequência normativa imposta, existirá uma afronta a um mandamento do sistema positivado.

Nesse contexto, invariavelmente, existirão condutas que transgridam os mandamentos de regras jurídicas, seja pela vontade própria do agente, seja por sua negligência quanto ao comportamento praticado ou mesmo pelo desconhecimento de tais regras. Uma lei do direito pretende que a realidade sobre a qual ela incide corresponda a seu comando, contrariamente a

³⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 9.

uma lei natural, que busca descrever a realidade anteriormente observada e com ela sempre haverá de coincidir.

As condutas, no plano do ser, não são passíveis de prefixação pelo dever ser. Não é porque a norma proíbe o sujeito de “matar alguém” que está assegurado que não o faça. Ao indivíduo inserido no ambiente em que uma norma foi estabelecida, se determina a proibição de tal ação, pelo dever-ser. Caso haja a infração dessa norma, o sujeito terá contra si uma consequência.

Por isso, torna-se mais apropriado dizer que a sanção (coação) é devida, em lugar de falar em “conduta devida”. Bem nesse sentido, Kelsen expõe que “a conduta prescrita não é a conduta devida; devida é a sanção. O ser-prescrita uma conduta significa que o contrário desta conduta é pressuposto do ser-devida da sanção”.³¹

2.2.2 Acepções de sanção

De início é vantajoso ressaltar que o termo “sanção”, reafirmando a asserção de Alf Ross³², é ambíguo. Aliás, a simples mudança de contexto modifica completamente o sentido da palavra. Tal circunstância traz a lume uma grande armadilha que surge em nossa infância: acreditar que as coisas possuem um nome “verdadeiro”, fora da linguagem. Na esteira da dicção de Guibourg³³, quando se aprende o nome de uma coisa, não há aprendizado algum sobre a coisa em si, a não ser sobre os costumes linguísticos de certo grupo ou povo, posto que os costumes podem mudar e quando isso acontece é usual dizer, conseqüentemente, que a coisa mudou de nome. No entanto, seria mais rigoroso (adequado) dizer que os falantes mudam o modo de nomear a coisa. Afirmar que uma coisa tem nome é uma forma habitual de falar, mas seria mais acertado dizer que temos um nome para essa coisa.

No que tange ao presente vocábulo, com só essa palavra pode-se aludir, por exemplo, (i) à norma que estatui a reprimenda pelo descumprimento do dever fixado por uma norma

³¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 17.

³² ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução: Edson Bini. Bauru, SP: EDIPRO, 2000, p. 164.

³³ GUIBOURG, Ricardo, Alejandro GHIGLIANI, e Ricardo GUARINONI. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

dispositiva, quanto (ii) à reação do direito a essa não realização da conduta prescrita por norma primária e também (iii) à providência coercitiva levada a cabo pelo Estado Jurisdição contida no consequente da norma secundária.

Tais possibilidades estão diretamente conectadas a uma situação considerada indesejável pelo sistema jurídico, um mal imposto ao sujeito, possuindo uma carga semântica negativa. No entanto, está englobada nesta noção, por outro lado, o bônus dado pela ordem jurídica ao agente que atua além da conduta ordinária esperada. Atua prestigiando um valor considerado nobre pela ordem jurídica. É o que habitualmente se intitula por “sanção premial”³⁴. É sabida a possibilidade de criticar ou reavaliar o uso do termo sanção para estas situações de prêmio pelo cometimento de ato louvado pela comunidade, mas não figura-se, aqui, ser o momento apropriado.

Há, ainda, a acepção que traz a significação daquele ato do chefe do Poder Executivo responsável por encerrar o processo legislativo, sentido este que se distancia do utilizado no presente trabalho.

Paulo de Barros Carvalho assim expôs:

No caso que faz aqui os meus cuidados, “sanção” experimenta mutações semânticas que variam conforme o momento da sequência prescritiva (direito posto) ou expositiva (Ciência do Direito). Tanto é “sanção” a penalidade aplicada ao infrator, quanto a relação jurídica que a veicula, tratando-se de norma individual e concreta. Também é “sanção” o consequente da norma geral e abstrata, como a própria norma que tem como antecedente a tipificação do ilícito. E participa do mesmo nome, ainda, o ato jurídico-administrativo que encerra o processo de elaboração de certas leis³⁵.

Fique registrado que o termo é utilizado de várias maneiras. A noção corrente de sanção jurídica utilizada neste trabalho e também pela maioria dos estudiosos toma vestes de medida alçada pelo legislador para repreender (as já ocorridas) e estimular a não ocorrência de antijuridicidades. Seu traço distintivo mora no fato de ser a única institucionalizada pela comunidade jurídica através da atuação do Estado, como forma de garantir uma proporção entre a violação e a resposta, sendo estatuída através dos mesmos mecanismos de elaboração

³⁴ Um exemplo seria a concessão de um bônus a cidadão que paga um imposto com antecedência.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 446.

da regra primária. De acordo, portanto, com a acepção “iii” citada parágrafos acima, o que significa estar topograficamente localizada no consequente da norma secundária.

2.2.3 *Entre sanção, coação e coerção*

Três conceitos imbricados entre si, mas que não se confundem, são sanção, coação e coerção.

Sanções já foram conceituadas como a consequência abstrata prevista pela ordem jurídica responsável por tornar eficaz a norma dispositiva através da penalização daqueles que a descumprirem. Assumindo um caráter nitidamente abstrato e geral, pode ser equiparada, conforme compara Paulo Roberto Coimbra Silva³⁶, à hipótese de incidência enquanto descrição abstrata do fato, criando todos os critérios da figura típica.

2.2.3.1 Coação

Coação consiste na concretização de tal figura típica. É a imposição concreta da sanção. São duas fases distintas do processo de positivação do direito. Pode ser feita uma alusão à distinção feita por Aires Fernandino Barreto³⁷ entre “base de cálculo” e “base calculada”.

Sobre isso, Coimbra Silva escreve, em arremate, que:

Sanção é, pois, a descrição abstrata de uma consequência jurídica indesejável prescrita no comando da norma secundária imputável à prática de seu pressuposto fático (*stricto sensu*, ato ilícito), enquanto coação é a sua imposição *in concreto*. Esta pode nunca acontecer, bastando para tanto, que a norma (primária ou endonorma) não seja violada.³⁸

³⁶ COIMBRA SILVA, Op. Cit. p. 50.

³⁷ BARRETO, Aires Fernandino. “IPTU - base de cálculo e base calculada.” In: *Suplemento Tributário*, 30:81. Rio de Janeiro: LTr, 2000.

³⁸ COIMBRA SILVA, Op. Cit. p. 51.

A norma jurídica não é, em si, coativa, sendo que “coação é ato do lesado, e não elemento da norma”³⁹, na afirmação de Goffredo Telles Júnior. Para ele,

Se a coação fosse exercida pela norma jurídica, toda violação dessa norma seria seguida de uma coação, para forçar o violador a cumprir o preceito infringido. Isto, porém não é o que acontece. Pode, eventualmente, a norma jurídica ser violada sem que nenhuma coação apareça, a molestar o violador⁴⁰.

Na dinâmica do direito, portanto, dado o fato de as condutas de acordo com a legislação serem a regra, é mais comum que não haja ato algum de coação.

Aparentemente, também para Kelsen ter-se-á coação como concretização da sanção. Isso se depreende quando o autor propõe que a sanção “deve ser aplicada contra a vontade do atingido e, em caso de resistência, através do recurso da força física”, quando, nesses casos, “a sanção tem o caráter de um ato de coação”⁴¹. Em outra oportunidade, Kelsen utiliza a palavra “coerção” que tem o sentido de “atos a executar mesmo contra a vontade de quem por eles é atingido e, em caso de resistência, com o emprego da força física”⁴². Ora, no plano abstrato e geral descabe pensar em “resistência” do destinatário da norma, de modo que apenas quando este já tenha manifestado “vontade” contra o mandamento normativo – leia-se, atentado contra a regra – haverá a possibilidade de uso da chamada “força física”⁴³.

³⁹ TELLES JÚNIOR, Goffredo. *O direito quantico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica*. 6. Revista. São Paulo: Max Limonad, 1985, p. 375.

⁴⁰ Ibidem, p. 376.

⁴¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 18.

⁴² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 76. Ou seja, os sentidos de “coação” e “coerção” se aproximam de forma bastante acentuada nesse ponto, chegando a confundir-se um conceito com o outro.

⁴³ Em que pese esses comentários estarem inseridos em tópico que trata das ordens sociais em geral, pouco mais adiante está exposta dicção similar, já com olhos no Direito. “Uma outra característica comum às ordens sociais a que chamamos Direito é que elas são ordens coativas, no sentido de que reagem contra as situações consideradas indesejáveis, por serem socialmente perniciosas - particularmente contra condutas humanas indesejáveis - com um ato de coação, isto é, com um mal - como a privação da vida, da saúde, da liberdade, de bens econômicos e outros -, um mal que é aplicado ao destinatário mesmo contra sua vontade, se necessário empregando até a força física - coativamente, portanto”. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 23.

Em complemento, para sedimentar, é interessante notar a observação de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha⁴⁴, quando esta escreve que constatar a atuação do Estado Jurisdição implica estar diante de coação.

2.2.3.2 Coerção

Voltando à proposta de Coimbra Silva⁴⁵, o autor sustenta, finalmente, que coerção seria “uma pressão exercida sobre a consciência dos súditos da norma, seus destinatários, induzindo a conformação da vontade, que é livre, àquela prescrita”. A coerção está presente mesmo antes da prática do ato contrário ao direito, enquanto coação apenas tem vez em momento posterior à concretização do ilícito.

Com viés psicológico – alheio à análise da Ciência do Direito estritamente falando – coerção é o termo que alude a uma intimidação exercida sobre a coletividade. No entanto, Goffredo Telles Júnior lembra que:

O que intimida, o que causa receio, não é a norma jurídica, não é a regra num pedaço de papel. O que intimida, o que causa receio, é a reação do lesado, após a ação violadora da norma; é a coação legal, que o lesado fica autorizado a exercer⁴⁶.

Quer dizer com isso que, para aqueles que se comportam de acordo com os mandamentos das normas jurídicas, não existe coerção.

2.2.3.3 Outros conceitos: coatividade, coercitividade, coercibilidade

Quanto à coatividade, Coimbra Silva⁴⁷ a descreve como a coação em potencial, sendo sinônimo de coercitividade, coativo, coercivo e coercitivo, funcionando todos como a

⁴⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 33.

⁴⁵ COIMBRA SILVA, Op. Cit. p. 52.

⁴⁶ TELLES JUNIOR, Goffredo. *O direito quantico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica*. 6. Revista. São Paulo: Max Limonad, 1985, p. 380.

⁴⁷ COIMBRA SILVA, Op. Cit. p. 52.

possibilidade ativa de coagir. Já coercibilidade é o termo que significa a probabilidade de ser coagido de maneira passiva, de estar sujeito ao ato de coação.

Importante traçar paralelo com o pensamento dos autores de Buenos Aires, Carlos Mouchet e Ricardo Zorraquín Becú, trazidos à colação por Eduardo de Godói da Mata Machado⁴⁸. Visualiza-se, nesse ponto, uma convergência com o autor nacional de “*Direito Tributário Sancionador*”, já que, também para aqueles *coerção* “reside na consciência e exerce pressão sobre a vontade livre do obrigado”, *sanção* “já existe na norma e é aplicada no caso particular pelas autoridades competentes” e *coação* “consiste na execução forçada da sanção, mediante emprego da força sobre o sujeito passivo ou a apreensão dos seus bens para responder à prestação devida”.

Aliás, é significativo mencionar que, em *Direito e coerção*, Mata Machado opta por utilizar coerção em relação de sinonímia com coação. Esse fato deve ser objeto de atenção dos leitores de Hans Kelsen, já que a dissonância na interpretação aos termos por ele vertidos, os quais são utilizados em diversos sentidos, pode causar ruídos na comunicação.

Outrossim, há autores mencionados por este último que apõem comentários, ainda, a dois termos que não se identificam com os até aqui expostos. Miguel Reale trata de coercitividade como sendo vocábulo correspondente à coação atual e coercibilidade como possibilidade de coação⁴⁹.

Goffredo Telles Júnior, por sua vez, retrata coação como ação de obrigar alguém, ao passo que coatividade seria uma coação em potencial ou eventual, como “possibilidade de coagir. Não é a coação *em ato*. É a coação *em potência*”⁵⁰(grifos do original). O autor ainda ignora o termo coercitividade e descreve como coercibilidade o potencial passivo de ser coagido.

É válido frisar que aqui se visualiza distinção, em alguns momentos, entre os conceitos erigidos por Kelsen na *Teoria Pura do Direito*, mesmo porque esse autor por vezes trabalha com acepções diferentes para um mesmo termo em pontos distintos de sua obra.

⁴⁸ MATA MACHADO, Edgar de Godói da. *Direito e coerção*. São Paulo: Unimarco Editora, 1999 (Reeditado), p. 21.

⁴⁹ Ibidem, p. 26.

⁵⁰ TELLES JUNIOR, Goffredo. *O direito quantico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica*. 6. Revista. São Paulo: Max Limonad, 1985, p. 378.

2.2.3.4 Por qual razão importa distinguir Sanção, Coação e Coerção?

Empreender uma rígida disciplina no que tange à terminologia utilizada, fixando o sentido de cada palavra, permite identificar se a coerção (sempre) será advinda de infração, correspondendo a uma sanção imposta a ato ilícito ou se de norma outra que apenas cria obstáculos a uma conduta em momento anterior, sem, contudo atribuí-la a pecha de antijuridicidade. Aumentar a alíquota de IPTU, por exemplo, não é sanção ao ilícito, mas causa uma coerção sobre a vontade do agente que não cumpre com a função social da propriedade.

A ordem jurídica tem mecanismos que interferem na conduta do indivíduo – em seu âmbito jurídico – direta ou indiretamente sem que ele tenha cometido ilicitude alguma. Para proteger esse indivíduo ou para prestigiar a coletividade, existem meios mais ou menos incisivos, capazes de fazer com que alguém seja induzido a mudar sua orientação contra sua própria vontade. Já foi visto, inclusive, que a sanção premial pode ser uma dessas formas: quando o indivíduo recebe um bônus por ter praticado ato prestigiado pela sociedade, preenchendo o antecedente da norma primária. Nesse caso, prossegue o processo de positivação do direito, fazendo com que o autor do fato lícito e exaltado pela comunidade faça jus à consequência positiva estipulada pela norma.

No entanto, no que tange à conduta indesejada, o sistema do direito positivo tem o poder de, mesmo na inexistência de ilícito, desencorajar a atuação do ser humano segundo seu livre arbítrio. A conduta do sujeito de direitos pode ser estimulada antes mesmo da prática do fato que se subsume à hipótese.

2.2.4 Função da sanção

Ainda do texto de Paulo Roberto Coimbra da Silva, podem ser extraídas informações importantes, as quais merecem ser levadas em conta quando da análise da sanção. É a função que ela exerce.

Sendo assente a noção de que as normas jurídicas desempenham papel fundamental para a conservação da convivência do homem em comunidade, moldando comportamentos dos

indivíduos, também não pode ser negada a imprescindibilidade da existência de sanções que garantam a efetivação de tais normas.

Somente através da linguagem prescritiva na qual são vazadas as normas, sejam elas religiosas, morais, jurídicas, dentre outras, é que a conduta pode ser regulada, de modo a transformar, ordenar e dirigir atitudes, principalmente no que diz respeito às normas jurídicas, enfim, conformando o espaço social. Lourival Vilanova já escreveu, a esse respeito, que “Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”.⁵¹.

Com o aumento da complexidade das relações inter-humanas, multiplicado pela também crescente complexidade do tecido normativo criado para regulá-las, o natural é que seja aumentada também a quantidade de normas sancionatórias. Assim, há como classificar as sanções de acordo com a função desempenhada no direito em preventiva, repressiva, reparatória, didática, incentivadora e assecuratória, ainda na perspectiva da proposta de Coimbra Silva.

Por entender salutar, é viável trazer o resumo do que pondera o referido autor para fazer a conexão com o escopo do presente trabalho.

2.2.4.1 Sobre a função preventiva

Esta classificação da função da sanção toma a importância do traço desestimulante existente para efeito de intimidação dos infratores. A manutenção da ordem jurídica é causada pelo receio de sofrer a reprimenda, gerado no íntimo da maioria dos destinatários da norma. Pelo menos em tese, os transtornos causados pela sanção (no contexto desse trabalho, mais adequado falar em coação, já que ato concreto) têm o condão de desestimular a prática da infração. É correto afirmar que a sanção funciona de forma preventiva justo pela chamada coercitividade, como diria Kelsen.

⁵¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010. p 4.

Certamente nota-se que, para esses casos, é o fator psicológico da existência da pena abstrata que entra em cena e dissuade o infrator. Nesse passo, não sobeja lembrar que a certeza da aplicação da sanção abstratamente prevista possui efeito mais eficaz que sua exacerbação e rigor, bem na linha de Beccaria⁵² e, conforme já se falou no tópico 2.2 antecedente, de Bobbio. Vale a pena trazer a fala de Coimbra Silva, quando considera:

Importante destacar que, contrariamente ao pensamento leviano que atualmente conduz os labores legiferantes à previsão de penas excessivamente rigorosas, a função preventiva das penas não é mais bem exercida por força de sua intensidade, mas, muito antes, pela convicção de sua escoreita aplicação.⁵³

Em síntese, a ordem jurídica se faz cumprir através da norma mesmo quando, após sua colocação no sistema, nenhum aparato do sujeito prolator seja acionado. Ou seja, a norma tem sua prescrição atendida a despeito da produção de novas normas jurídicas.

2.2.4.2 Função repressiva ou punitiva

Saltando da atuação ou do efeito que a sanção causa ainda *in abstracto*, sua função repressiva ou punitiva surge em momento mais adiantado do processo de positivação do direito, na concreção do mandamento abstrato. Quando há cotejo da hipótese criada em lei com um fato específico, ocorrendo a subsunção.

Nessa seara, ilustra Coimbra Silva⁵⁴ que “a sanção provê um castigo ou aflição como uma solução ordeira para aplacar o instintivo sentimento humano de demandar uma retribuição”. Aqui será feito um comentário que dissocia um pouco do autor. É que em ocasiões como essas, conforme a distinção entre “sanção” e “coação” figura melhor identificar o caráter repressivo ou punitivo com a coação. Destarte, enquanto a sanção prevê abstratamente o castigo, a coação o provê, o traz para o nível individual e concreto.

⁵² Não é o rigor do suplício que previne os crimes com mais segurança, mas a certeza do castigo. *Apud* COIMBRA SILVA, Op. Cit. p. 61.

⁵³ COIMBRA SILVA, loc. cit.

⁵⁴ COIMBRA SILVA, Op. Cit, p. 62.

Em endosso da crítica feita ao problema da exaltação desproporcional das sanções, afirma-se que estas devem guardar compatibilidade com seu pressuposto. O exercício das competências sancionatórias, em momento anterior, deve ser permeado por instigações desta índole no intuito de que as condutas sejam reprimidas devidamente, de modo a não ensejar excessos ou até criação de sanções aquém da gravidade do comportamento, significando inadequação na repressão de condutas tidas por afronta à ordem jurídica.

O respeito a esse critério, implementando a presença do princípio retributivo ou da retribuição influi diretamente na repressão adequada e na reabilitação dos infratores. Desse modo, a proporcionalidade deve ser sempre o farol a alumiar a estipulação de sanções para os ilícitos.

É interessante notar que no contexto da função repressiva ou punitiva da sanção existe uma necessidade de apuração da responsabilidade subjetiva, mediante a construção de relato que comprove a intenção do agente para atingir o resultado, sendo este tipo de responsabilidade mais compatível com o exercício da potestade punitiva do estado e hábil à aplicação de sanções de natureza repressiva.

2.2.4.3 Função reparatória ou indenizatória

Diversamente do que ocorre quando se aplica sanção com viés nitidamente punitivo, aqui se encontra essencialmente a vertente da responsabilidade objetiva, quando o ato de coação visa reparar o dano que alguém causou a outrem, o que exige a busca de culpabilidade do causador.

É comum ler que sanções são consequências de atos ilícitos. No entanto, será exposta outra face da função sancionatória. Somando às características retro apresentadas, existem sanções de cunho eminentemente reparatórias ou indenizatória de dano causado.

Neste ponto se demonstra adequado trazer à baila trecho da obra de Coimbra Silva, pautado nas lições de Kelsen, no qual recorda que aquele autor classifica as sanções enquanto “penas – privam aquele que perpetra o ato antijurídico de um bem: vida, liberdade,

patrimônio, direitos políticos, etc.; ou execuções – sanções compensatórias, impostas para indenizar a vítima dos danos decorrentes da conduta lesiva do infrator”.⁵⁵

De tal maneira, as sanções indenizatórias cumprem o papel de estabelecer de volta o equilíbrio atrapalhado por prática de um ato lesivo, de modo que quem deu causa ao dano fique obrigado a repará-lo.

Em comentário complementar e decisivo para mudar a feição desse tipo de sanção, assevera o autor de *Direito Tributário Sancionador* que “de forma geral, ensejam a execução forçada dos bens integrantes do patrimônio do responsável pela lesão (devedor) para o ressarcimento dos prejuízos suportados por terceiros (credor), não raro, mas *nem sempre, em decorrência de ato ilícito*”(grifos nossos)⁵⁶.

O escritor não reputa a obrigação de ressarcir à prática de ato ilícito, mas ao dano causado por este. Posteriormente, no entanto, aduz argumentos que podem ser acolhidos como reforço do entendimento de que pode haver sanções (coação) desconectadas de ilicitude ou antijuridicidade. Depreende-se do seguinte trecho:

Insista-se que o ato ilícito não é pressuposto da sanção reparatória, mas, sim, o dano, com ou, por vezes, sem culpa, como sói ocorrer nos casos de responsabilidade civil objetiva. Nestes, sob o enfoque da teoria do risco, revela-se mais plausível a possibilidade do eventual cabimento de uma sanção reparatória de um dano não precedido ou concomitante à prática de um ato antijurídico, como ocorre quando o Estado, em prol do bem comum, no exercício regular de suas atribuições, impõe sacrifício a um particular ou um grupo determinável de particulares. Nesta ilustração, não há a prática de um ato ilícito por parte do Estado; muito ao contrário, está ele cumprindo o seu dever maior de perseguir o bem comum. Apesar disso, inegável a incidência de uma sanção indenizatória.⁵⁷

De hialina clareza a constatação de que pode haver casos de sanção reparatória na prescindência de ilicitudes, de maneira que o ato danoso quase sempre é, mas pode não ser antijurídico, contra a ordem.

⁵⁵ COIMBRA SILVA, Op. Cit. p. 65.

⁵⁶ COIMBRA SILVA, loc. cit.

⁵⁷ COIMBRA SILVA, Op. Cit. p. 66.

Traço marcante e importantíssimo para os fins que aqui são propostos reside na distinção entre sanções reparatórias ou indenizatórias e punitivas pelo critério do caráter substitutivo que está presente naquelas primeiras.

Invertendo a ordem e comentando primeiramente das sanções punitivas, diz-se que a aplicação de sanção punitiva não inibe nem desonera o sujeito que a suporta da responsabilidade de promover ou proceder à conduta requerida pela norma dispositiva(ou norma primária). Em outras palavras, o descumpridor do dever jurídico não está eximido, além de quitar com a sanção, de empreender com a conduta prescrita: está obrigado a uma e a outra, simultaneamente. Em abono a essa opinião, exemplifica Coimbra Silva que “as multas punitivas são consectários do ilícito, acrescidas e justapostas ao dever não cumprido...”⁵⁸.

Enquanto isso, as sanções indenizatórias se prestam a reparar um patrimônio lesado, “suprimindo, no mais das vezes, a necessidade de cumprimento de prestação inadimplida, exsurgindo daí sua nítida feição compensatória”⁵⁹, o que, nessa conformidade, supre a obrigatoriedade de o destinatário/sancionado praticar a conduta objeto da prescrição disposta na norma jurídica.

Ainda no mesmo passo, diz Coimbra Silva:

“Assim sendo, quando o perpetrante de uma lesão satisfaz a respectiva sanção, recompondo o patrimônio danificado, extingue o seu dever. Por isso, as sanções indenizatórias são punitivas. O mesmo não ocorre com a sanção punitiva, na medida em que, uma vez satisfeita, não exime o infrator de cumprir a obrigação cujo inadimplemento ensejou sua aplicação. São estas complementares”⁶⁰.

As observações aqui transcritas deixam clara a circunstância de que nem sempre uma sanção encerra resposta a ilícito. De modo análogo, se busca esclarecer no presente texto que nem sempre a realidade mais prejudicial a determinado indivíduo é sinônimo de aplicação de sanção. Ambas as situações são de reflexão importante para o raciocínio o qual se pretende traçar no desfecho do trabalho.

⁵⁸ COIMBRA SILVA, Op. Cit. p. 67.

⁵⁹ COIMBRA SILVA, Loc. Cit.

⁶⁰ COIMBRA SILVA, Op. Cit. p. 67.

2.2.4.4 Função didática

Talvez essa seja uma das mais propaladas funções atribuídas à figura da “pena” criminal concretamente falando. O viés didático ou pedagógico, aquele responsável por incutir no íntimo do infrator as vantagens de não descumprir o preceito normativo, além, ademais, de funcionar como reeducação capaz de reduzir a reincidência delitiva e propicia o retorno do apenado aos meios de convívio social.

Neste ponto, mais uma vez, comparece a importância de se homenagear, conforme já exposto, a proporcionalidade entre infração e pena. O descompasso observado nessa dosagem pode influir diretamente na conduta do agente, quando da hipótese de não ter praticado o ilícito ainda, e na dificuldade de ressocialização para o caso de penas exacerbadas dirigidas a quem cometeu ato criminoso.

Com atenção à esfera tributária, por exemplo, a temática é sensivelmente agravada em virtude da peculiaridade da própria obrigação tributária. Sanções patentemente flexíveis não encorajam o contribuinte a cumprir com algumas de suas responsabilidades – quando as obrigações tributárias estejam corretamente vertidas em linguagem competente – transgredindo a norma pela consciência de que sua sujeição à penalidade pecuniária é vantajosa em relação ao ganho obtido com seu descumprimento.

Enquanto isso, por outro lado, sanções demasiadamente rígidas o distanciam da possibilidade de reconhecer um pequeno erro e proceder com o adimplemento da conduta e (mais) a multa, e assim o estimulam a esconder do fisco – ainda mais – a ocorrência de eventos cujos relaos potencialmente se subsomem à norma sancionatória, propiciando ou aprofundando sua situação de ilicitude.

Nesse contexto, é de extrema importância prestigiar, no plano abstrato ou concreto, a função didática da “sanção”.

2.2.4.5 Função incentivadora ou premial

Já foi comentado que o termo “sanção” possui várias acepções e, dentre elas, a que abrange a bonificação concedida a determinado sujeito de direitos, como consequência da prática de ato desejado pela ordem jurídica. Obviamente, “sanção” não teria como

pressuposto um ato ilícito, mas sim aquele qual prestigia valor que, além de resguardado, é exaltado pela comunidade jurídica por fatores sociais, políticos, econômicos, patrióticos, etc.

Dessa maneira, a sanção atua como estímulo a qualquer conduta almejada e desejada pela sociedade, de forma que esse tipo de sanção é qualificada como sanção premial. Para lembrar, sempre, que a cisão para análise e a classificação proposta possuem valor epistemológico, mas não absoluto, pode-se dizer que a sanção premial também pode ser vista pelo ângulo didático.

Está claro que a função de incentivar comportamentos anda lado a lado com a de reprimi-los, visto que ambas são destinadas a orientar e influir na conduta. As duas estão colocadas na posição de consequente de uma norma primária.

No entanto, retornando ao que já foi adiantado algumas linhas acima, não parece adequado colocar a faceta “premial” sob a mesma nomenclatura de “sanção”. A palavra possui carga semântica que aponta para um prejuízo, uma penalização. Em nada contribui para o estudo do tema a inclusão desse sentido ora comentado sob os umbrais do já tão sedimentado caráter desfavorável, sendo mais provável que se prejudique sua abordagem atribuindo um mesmo nome para duas realidades distintas.

Isso porque ao falar em sanção – enquanto comando situado no plano geral e abstrato – e coação – nos atos que a concretizam – aparentemente descabe cogitar em ato de coação utilizado para forçar a prática do pressuposto tido por necessário e suficiente para a aquisição do prêmio ou bônus.

Não custa lembrar o detalhe de que no plano concreto é incabível falar em coação para sujeitar alguém a receber um prêmio, o que tornaria o ato de recusa em ser beneficiado contrário ao próprio direito. O que ocorre é que o sujeito apenas passa a ter direito subjetivo à benesse, podendo exercer essa prerrogativa ou não.

2.2.4.6 Função assecuratória

Essa é mais uma perspectiva da função das sanções que também escapa à concepção de consequência passível de se imputar diretamente à prática de atos ilícitos, como acontece com

as indenizatórias. Surgem como asseguarção para que o dever estatuído pela norma jurídica seja efetivado, mas por sujeito distinto do que ordinariamente estaria obrigado.

Existe a transferência da responsabilidade para pessoa outra que, não estando vinculada à obrigação jurídica de maneira originária, nesta posição fica colocada por força de expressa disposição legal, somada a fato superveniente. Um dos exemplos, encontradiço na legislação pátria, é a responsabilidade transferida em decorrência de *causa mortis*. Na seara tributária, o art. 134 do Código Tributário Nacional traz mais algumas ilustrações em seus incisos.

Cabe registrar que, assim como na premial, não é adequado falar em termos de sanção quando se trata de objetivos assecuratórios. Aliás, a rigor, as questões psicológicas, apesar de importantes em vários aspectos, devem ser desacolhidas do estudo da Ciência do Direito em sentido estrito. Ou seja, mesmo admitindo ser importante conhecer e noticiar as demais funções atribuíveis à sanção, aqui será tratada a forma como se desenvolve a influência jurídica punitiva e reparatória da sanção, mas também como o domínio jurídico ajuda a influir na conduta dos agentes para que estes não pratiquem o ilícito ensejador da relação jurídica sancionadora.

2.3 A indução das condutas intersubjetivas através da utilização da tributação

2.3.1 Sanções e participação do Estado Juiz

Conforme ensina Kelsen, uma “ordem social pode prescrever uma determinada conduta humana sem ligar à observância ou não observância deste imperativo quaisquer consequências”⁶¹. O autor ilustra que é possível estatuir uma conduta aliada à concessão de uma vantagem, um prêmio. Essa forma de obter um comportamento desejável é o contrário do que se costuma enxergar. No entanto, ele ainda revela que ambas as formas de intervenção ou orientação das condutas são regidas pelo chamado princípio retributivo, de maneira que, “o prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção”⁶².

⁶¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 17.

⁶² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, loc. cit.

Quando escreve “quaisquer consequências” é provável que se deva interpretar o trecho como “sem consequências desfavoráveis”, admitindo a prescrição de conduta ligada a um prêmio, já que na mesma página está dito que as formas de intervenção são regidas pelo tal princípio retributivo.

Com esse fragmento em mente, se pode avançar para o seguinte raciocínio: nestes casos, a ordem jurídica elege uma determinada conduta, tida como desfavorável para a sociedade em questão, e estipula para ela uma sanção, no sentido de norma secundária, a qual prevê atuação do Estado-Juiz, e isso significa que esse agir humano é visto agora por proibido.

Por outro lado, se um comportamento é extremamente cultivado pela ordem social, a ordem jurídica poderá conceder um bônus ao indivíduo. Essas são as duas maneiras com as quais Kelsen explica a atuação do direito.

A motivação para que a legislação seja instituída e se dirija a determinado aspecto da vida em comunidade é bastante variada. São valores sociais, econômicos, ambientais, políticos, culturais e outros.

Nesse contexto, a atual ordem Constitucional brasileira dispõe de mecanismos variados para fazer com que o destinatário de suas normas atue estritamente de acordo com os regramentos e, principalmente, com esses valores que ali estão grafados. No tocante à atuação do Estado com relação ao comportamento dos cidadãos, o principal mecanismo que exsurge é o próprio Direito Penal.

Sob essa pauta, há de existir a invariável e necessária presença do Estado como integrante de uma relação jurídica composta, nesse sentido de atividade punitiva, por três membros, para fazer valer o direito subjetivo do autor e a possibilidade de execução forçada do infrator que se furtou de seu dever jurídico.

Tanto é assim que o próprio Kelsen atribui como prescrita a conduta que sirva de pressuposto ao ato de coação. A transcrição do trecho se demonstra válida quando diz

Com a norma fundamental, portanto, pressupõe-se a definição nela contida do Direito como norma coercitiva. A definição do Direito pressuposta na norma fundamental tem como consequência que apenas se deve considerar como juridicamente prescrita - ou, o que é o mesmo, como conteúdo de um dever jurídico - uma certa conduta, quando a conduta oposta seja normada como pressuposto de um ato coercitivo que

é dirigido contra os indivíduos que por tal forma se conduzam (ou contra os seus familiares)⁶³.

Tal forma de interpretar pode propor, em um primeiro momento, uma exclusividade e um protagonismo extremo do que se entende por Estado Jurisdição. Poder-se-ia pensar que o direito apenas tem vez quando da atuação do Estado Juiz para restabelecer a ordem transgredida. No entanto, cada vez mais a ordem jurídica atua mediante mecanismos que propiciam a diminuição dessa interferência jurisdicional e prima por outras formas de resolver os problemas da comunidade.

Uma delas é justamente a indução ou orientação de condutas feita por intermédio de normas que, apesar de não estatuir sanções diretas, prevendo atos de coação para infrações, desestimulam a prática daquelas condutas lícitas que são consideradas indesejadas.

No próximo tópico se tratará de tecer algumas considerações a respeito da possibilidade de o ordenamento jurídico, mesmo sem a movimentação do aparato sancionador do Estado, organizar a vida em sociedade para implementar seus desígnios.

⁶³ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 36.

3 UM PROBLEMA (NO) DE DIREITO TRIBUTÁRIO (?)

3.1 Definição do conceito de tributo

A importância de definir um conceito reside no fato de que tal procedimento cria uma classe. Pode-se não estar tão habituados a enxergar desta forma, mas uma classe nada mais é do que um nome. A palavra “limão” cria uma classe, assim como o nome próprio do leitor deste texto. A diferença reside em que na primeira poderão existir vários objetos que subsumam ao conceito aceito pela comunidade do discurso, ao passo que um nome próprio cria classe de um elemento só. Definir, portanto, é ato anterior e imprescindível para uma classificação e esta somente existe quando algo é definido.

E há uma razão pela qual se inclui ou não um elemento em uma classe. Um aspecto ou vários deles em particular nos fazem diferenciar uma coisa da outra e a dispô-las em um conjunto específico. Tal particularidade é o que pode ser chamado de critério de uso. Dessa forma se elegem as chamadas características definitórias, aquelas que fazem com que se chame, ou não, uma coisa por determinado nome, na esteira da lição de GUIBOURG, GHIGLIANI e GUARINONI⁶⁴. Note-se que os objetos físicos não são o objeto de uma definição, e sim o termo que remete a tal objeto.

A definição jurídica disposta nos corpos legislativos correspondem à chamada enunciação estipulativa ou definição estipulativa, levada a cabo para precisar um termo, e não um conceito, em virtude de que a linguagem jurídica, como se sabe, recolhe os significados das linguagens naturais. Osu seja, a definição estipulativa visa delimitar em que sentido se toma determinado termo do fraseado linguístico prescritivo para os fins legais.

Conforme foi adiantado na introdução, a temática que ora nos ocorre lida diretamente com o conceito de “tributo”. A palavra possui várias acepções como explica Paulo de Barros Carvalho⁶⁵. Este cita 6 (seis) acepções possíveis do termo, sendo “tributo” como montante em dinheiro, como prestação devida pelo sujeito passivo enquanto dever jurídico, como direito subjetivo do sujeito ativo, como equivalente a relação jurídica tributária, como norma tributária e enquanto norma, fato e relação jurídica.

⁶⁴ GUIBOURG, Ricardo, Alejandro GHIGLIANI, e Ricardo GUARINONI. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985, p. 46.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 46.

Por se relacionarem entre si, em todas as diferentes possibilidades de interpretar o vocábulo, é nítida e corrente a concepção de que através de uma norma tributária o Estado poderá extrair parcela de dinheiro das pessoas privadas para abastecer os cofres públicos.

Trabalha-se com a definição do conceito veiculado pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, segundo o qual tributo é toda prestação pecuniária compulsória, paga em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir, instituída em lei, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada e com a característica de que não pode constituir sanção a ato ilícito.

Em virtude de o CTN ser anterior à Constituição, é aceito pela doutrina pátria a tese de que houve a recepção desse corpo legislativo pela novel ordem Constitucional. À época de sua aprovação – quando nossa denominação era Estados Unidos do Brasil – vigia a Constituição de 1946 que nem mesmo prescrevia a forma Lei Complementar como uma de suas espécies legislativas, de forma que aquele documento, com o número do que hoje chamamos Lei Ordinária 5.172/1966, passou a gozar de *status* de Lei Complementar, por força do art. 34, §5º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

Dessa forma, o conceito de Tributo recebeu importante chancela do Texto Magno e nenhum comentário que desprestigiasse esse papel, o que já autoriza a ressaltar a imprescindível correspondência das figuras exacionais em relação a ele.

Para Geraldo Ataliba, inclusive, o “conceito legal, *in casu*, coincide com o doutrinário, que deve ser extraído do direito positivo (no caso, o constitucional, já que tributo é conceito constitucional)”.⁶⁶.

Nesse sentido, também entende Regina Helena Costa afirmou:

O conceito de tributo é extraído da própria Constituição. Da leitura do capítulo dedicado à disciplina do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 156), depreende-se a noção essencial desse conceito, segundo a qual *tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio.* (Grifos do original)

⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*. 6. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 33.

Nem todos os estudiosos concordam com a colocação de que o conceito é constitucional, mas quanto ao aspecto da licitude da conduta alçada à hipótese de incidência, existe consenso. A doutrina é assente neste ponto, pode-se dizer. Daí concluir que dentro da classe “tributo” apenas pode existir elementos provenientes de atividade lícita desempenhada pelo sujeito passivo.

Nesse sentido, consideram-se contribuintes pessoas físicas e jurídicas as quais pratiquem atos, em suas atividades, que preencham as materialidades autorizadas pela Constituição, principalmente – mas não exclusivamente – nos artigos 153, 155 e 156 e seus incisos e parágrafos.

A distribuição de tais competências outorga a cada ente tributante uma de suas fontes de obtenção de receita. Equivale dizer que a tributação, portanto, tem como fim primordial abastecer o Estado do dinheiro necessário para esse realizar toda a sorte de atividades que a própria Constituição prevê e determina.

3.1.1 *A regra-matriz de incidência dos tributos em geral*

Sabe-se que tributo somente pode ter como pressuposto uma atuação lícita do sujeito de direitos. Desse modo, a Regra-Matriz de Incidência dos tributos em geral há de colher elemento alheio, invariavelmente, à prática de ato antijurídico para que se enxergue a figura tributária.

É a prescrição do artigo 3º do Código Tributário Nacional, a seguir transcrita:

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

Uma forma para visualizar a norma jurídica em seu aspecto estrutural é decompondo-a, epistemologicamente apenas, de forma a que seja permitido conhecer suas entranhas e características indispensáveis.

Nessa direção, é possível elencar a seguinte disposição de elementos contidos na norma jurídica, partindo do suposto normativo:

- (i) Critério Material: consistente em uma conduta que não constitua sanção a ilícito;
- (ii) Critério Espacial: pode ser qualquer lugar do território nacional, exceto no caso do Imposto sobre a Renda, que por força do princípio da Universalidade pode atingir fatos nos quais o sujeito passivo se encontrava fora do Brasil;
- (iii) e o Critério Temporal: dizendo quando se tem por constatada a materialidade.

No Consequente existem:

- (i) o Critério Pessoal: no que concerne ao Sujeito Ativo, será algum dos detentores da Competência Tributária para instituição ou da Capacidade Tributária Ativa; e no que toca ao Sujeito Passivo, será o sujeito praticante da materialidade da hipótese ou alguém colocado nessa situação pela legislação;
- (ii) o Critério Quantitativo é formado pela Base de Cálculo e pela Alíquota constante na lei.

Essa é a figura básica possível dos tributos no Brasil. Adiante, é condição indispensável para prosseguir no assunto construir a norma-padrão do IPTU tradicional, para que sejam identificadas possíveis diferenças no que tange ao determinado pelo artigo 182, 4º da Constituição.

3.1.2 A regra-matriz de incidência do IPTU

Antes de construir a regra-matriz, cabe comentar que a competência tributária conferida aos Municípios pela Constituição recai sobre a propriedade urbana, a teor do que dispõe o inciso I do artigo 156. Ali está consignado que aos Municípios competem instituir impostos sobre a “propriedade predial e territorial urbana”.

Enquanto isso, o Código Tributário Nacional, no artigo 32, encerra no *caput* que 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”.

A partir daí já se percebe aparente divergência quanto à amplitude do critério material, de modo que o Código aumenta a possibilidade de inclusão de sujeitos outros, que não o

proprietário, posto que a Constituição apenas fale em propriedade. No entanto, conforme aduz Paulo de Barros Carvalho sobre o ITR, em passagem perfeitamente aplicável aqui:

O domínio útil e a posse são atributos intrínsecos a um direito maior, que é o direito de propriedade. Dessa maneira, as normas infraconstitucionais não estariam ampliando a previsão da Lei Fundamental, mas tão só desdobrando a relação jurídica “propriedade” em outras duas que, em princípio, nelas estão integradas. Digamos que ambas contribuam para a formação da “situação jurídica” propriedade, entendendo aqui esse signo como plexo de relações que têm, num único sujeito, pontos de referência⁶⁷.

Nesse passo, é perfeitamente admitida, na atual ordem Constitucional, a colocação de possuidores e portadores do domínio útil como sujeitos passivos do IPTU.

As particularidades do IPTU são várias, visto que cada um dos mais de cinco mil e quinhentos Municípios do país exerce sua competência de forma distinta. No presente momento, entretanto, se propõe um recorte para falar do modo geral em que estão apresentadas as legislações do tributo.

Portanto, a estrutura do IPTU é a seguinte:

No Antecedente:

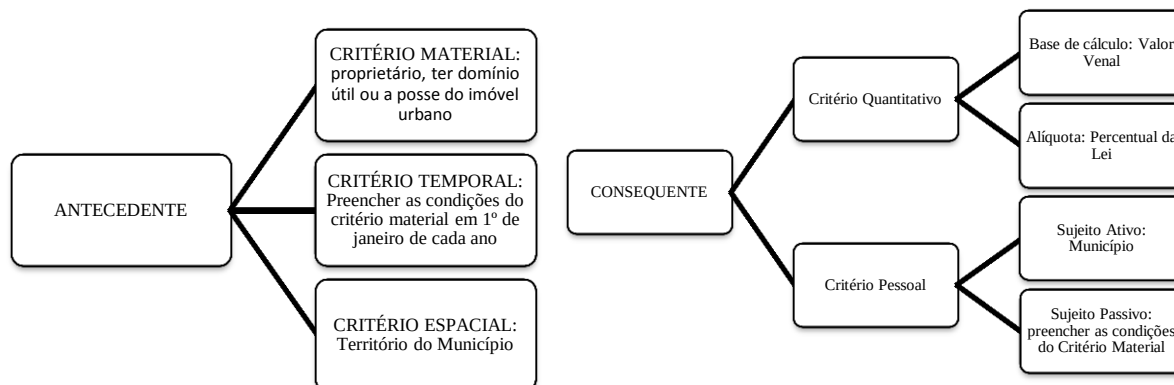
- (i) Critério Material consistente em ser proprietário, ter domínio útil ou a posse do imóvel urbano;
- (ii) Critério Espacial exige que o imóvel seja localizado na área urbana do Município;
- (iii) e o Critério Temporal, em geral, estabelece que a materialidade ocorre no dia 1º de janeiro cada ano.

No Consequente, estão:

- (i) o Critério Pessoal, no que concerne ao Sujeito Ativo, é o Município, e no que concerne ao Sujeito Passivo, na interpretação da lei, é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título;
- (ii) o Critério Quantitativo é formado pelo Valor Venal do Imóvel, que é a Base de Cálculo, multiplicada pela Alíquota constante na lei.

A regra-matriz de incidência do IPTU seria, portanto, esquematizada da seguinte forma:

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. 2. São Paulo: Noeses. 2013, p. 295.



3.2 Objetivos da instituição de tributos: a fiscalidade e a extrafiscalidade

É interessante, antes de tudo, notar que tais terminologias foram sendo construídas pelo labor dogmático, dificilmente sendo encontradas nos documentos legislativos. Tanto que Paulo de Barros Carvalho assenta:

Os signos fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade são termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito, para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando categorias jurídicas postas à sua disposição. Raríssimas são as referências que a eles faz o direito positivo, tratando-se de construções puramente doutrinárias. O modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário é o fator que identifica o gravame em uma das três classes⁶⁸.

É mais um exemplo de que a Ciência, ao descrever seu objeto, comumente inaugura uma nova gama de palavras e enunciados, construídos para conseguir falar com muito mais precisão sobre realidades inexistentes anteriormente, conforme foi apontado no capítulo 1 deste trabalho.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 230.

3.2.1 Fiscalidade

As formas de obtenção de receitas do Estado podem ser classificadas em originárias, derivadas e transferidas. Segundo definição da própria legislação vigente, “tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito publico, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”⁶⁹.

Nesse diapasão, está claro que a justificativa natural de existir da tributação é a de arrecadar valores aos cofres públicos. Com esse intento são criadas a maioria das figuras exacionais, de modo que a razão própria de ser da grande maioria dos impostos, espécie tributária que não possui vinculação a atividade Estatal, por exemplo, é arrecadatória.

Nestes tributos, o produto que entra não possui destinação certa e é esta a forma com a qual se obtém lastro financeiro para a maior parte das atuações da máquina pública. Com os impostos se intenciona adquirir numerário para o gasto corrente e dos mais diversos tipos de políticas públicas do Ente. A mais representativa fonte de arrecadação do dinheiro que o Estado necessita é, em tese, o tributo na espécie “imposto”, portanto. Em tese porque, conforme será dito a seguir, a União frequentemente se utiliza de artifício para arrecadar cada vez menos pela via do imposto, já que tais receitas se destinam à repartição com Estados e Municípios, conforme preceituado pela Carta de 1988.

Com as taxas a pretensão é amealhar recursos para cobrir despesas advindas do exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, ao passo que as contribuições são criadas para determinado fim, mas que no tocante à União já representa a maior fonte de arrecadação tributária⁷⁰.

⁶⁹ Artigo 9º da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964.

⁷⁰ Representa, segundo a Lei nº. 13.255, de 14 de janeiro de 2016, que estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2016, R\$ 777.652.246.957 (setecentos e setenta e sete bilhões, seiscentos e cinquenta e dois milhões, duzentos e quarenta e seis mil e novecentos e cinquenta e sete reais), contra R\$ 490.925.168.110 (quatrocentos e noventa bilhões, novecentos e vinte e cinco milhões, cento e sessenta e oito mil e cento e dez reais) dos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A esse fenômeno se dá o nome de fiscalidade, ou seja, quando o principal objetivo não é outro que não o de arrecadar. A instituição ou aumento de tributo serve ao fim de buscar renda aos cofres públicos. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho lembra:

Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva⁷¹.

Já na dicção de Regina Helena Costa:

a *fiscalidade* traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita. É a noção mais corrente quando se pensa em tributação⁷².(grifo do original)

O caminho da fiscalidade é, pode ser dito, o propósito natural para a instituição de tributos.

3.2.2 *Extrafiscalidade*

A providência da extrafiscalidade é medida que encontra fundamento em duas hipóteses, ao que aparenta, na Constituição Federal: (i) para operar como intervenção no domínio econômico, fazendo uso desse instrumento para regular a economia de modo a estimular ou desestimular negociações de acordo com o interesse do Estado; e (ii) para fazer frente a situações nas quais não existe propriamente aquele teor de atividade empresarial, mas em que os sujeitos passivos são titulares de direitos ligados à propriedade, atua-se fazendo uso da extrafiscalidade, desta feita, também, com viés de influir na conduta dos sujeitos

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 230.

⁷² COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário : Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2014, p. 65.

destinatários, sendo distinta da primeira pela mencionada ausência de caráter negocial ou empresarial.

Esta faceta vertente encontra amparo, principalmente, entre outros dispositivos Constitucionais, no artigo 3º da Carta Magna, especialmente em seu inciso I, o qual explicita constituírem “objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

Vê-se claramente que a extrafiscalidade é tema adjacente ao propósito de levar dinheiro aos cofres, consubstanciando outro aspecto da tributação. Trata-se de uma medida tomada pelo Estado para promover condutas humanas. Segundo Geraldo Ataliba, “é o emprego dos instrumentos tributários – evidentemente, por quem os tem à disposição – com objetivos não fiscais, mas ordinatórios”.⁷³

Trata-se de uma possibilidade dada aos entes que detêm a competência tributária para utilizar a tributação como instrumento para atingir determinados fins. Em alguns casos, aliás, como bem lembra Diego Bomfim⁷⁴, o Estado tem o dever de praticar a extrafiscalidade.

Regina Helena Costa opina que a extrafiscalidade consiste no exercício do Estado em prol da coletividade por meio da tributação. Nesse sentido, interessante colacionar seu entendimento, já que, para ela:

A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos de interesse público.⁷⁵

Daí é possível indagar, então, o que se dirá do Direito Penal quanto ao aspecto de influenciar as condutas. E a resposta também possível, mas não única, admite raciocinar da

⁷³ ATALIBA, Geraldo. “Regime Jurídico da Extrafiscalidade.” *REVISTA JUSTITIA*. MPSP. s.d. <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>, p. 101. (acesso em 17 de Março de 2016)

⁷⁴ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 91.

⁷⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário : Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2014.

seguinte forma: uma norma penal é dirigida a esse fim de maneira mais incisiva, contundente. Estabelece-se uma pena ao agente que exerce o comportamento – criminoso, contra o direito – descrito no antecedente da norma sancionadora. Nessas situações sempre haverá um ilícito envolvido, uma infração propriamente dita, das quais jamais é possível sacar atitude que o direito proteja.

No que tange à extrafiscalidade, está claro o inerente interesse em atingir finalidades distintas daquela de arrecadar. É comum, inclusive, que o legislador, além de despreocupado quanto a esse fator, tenha interesse em sua não realização ou que a arrecadação seja bastante reduzida. A acepção aqui esposada de Direito Tributário o encara como aquele apanhado de normas jurídicas que estão ligadas à arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos, com a finalidade precípua de levar numerário aos cofres públicos e esta forma de atuação – a atuação extrafiscal – apresenta, portanto, uma outra função da atividade de tributação. Assim também entende Luís Eduardo Schoueri, o qual acredita:

Mais adequada a diferenciação de Becker, que afirma que enquanto a norma penal (que ele denominava “sanção”) seria “o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe”, no “Tributo extrafiscal ‘proibitivo’” ter-se-ia um “dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite.”⁷⁶

O objetivo da tributação extrafiscal, desta forma, não é fiscal. Pode parecer um trocadilho, mas essa simples constatação merece a devida atenção. Ainda que inconscientemente, o legislador opera influenciando no campo econômico (na extração de numerário para os cofres públicos), como adverte Geraldo Ataliba⁷⁷, sendo esse aspecto indissociável do tributo. O principal caráter da extrafiscalidade, é isso que se pretende dizer nesses casos, não é a arrecadação em si, mas não é adequado dizer que ela não existirá ou que obrigatoriamente deverá ser menor quando alíquotas forem aumentadas, por exemplo.

E mais, não se tem como delimitar a fiscalidade ou extrafiscalidade *a priori*. Para identifica-la é necessário sempre observar o contexto no qual a medida foi utilizada, visto que,

⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁷⁷ ATALIBA, Geraldo. “Regime Jurídico da Extrafiscalidade.” *REVISTA JUSTITIA*. MPSP. s.d. <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf>, p. 102. (acesso em 17 de Março de 2016)

já foi alertado, vem a ser uma técnica para conseguir influenciar as condutas. Em geral, está voltada a levar o destinatário a mudar seu agir, sendo uma medida que provavelmente reflete valor específico que o ordenamento jurídico pretende exaltar. E os valores são dependes intrinsecamente da sociedade em questão, com suas nuances culturais, econômicas, políticas, sociais, etc.

Nesse caso, a título de ilustração, de utilização da extrafiscalidade no terreno de importações, quando se alça a carga impositiva para desestimular a entrada de produtos industrializados do exterior, a pretensão é proteger a indústria nacional, ou manter favorável a balança comercial, etc.

Com tal medida, o texto Constitucional possibilita mais uma forma destinada à orientação de condutas. Mas é ainda necessário pontuar que a imposição de comportamentos pela via da tributação condiciona inarredavelmente tal atividade à observância de todo o regramento próprio que o sistema constitucional tributário prevê. O uso de tal aparato fica vinculado à disciplina dos princípios específicos e genéricos. Na lição de Geraldo Ataliba:

é imprescindível fixar com clareza e peremptoriamente que, se o instrumento escolhido para o exercício das faculdades regulatórias da atividade econômica ou social forem os tributos, o regime jurídico que lhes é peculiar incidirá plenamente, sem qualquer reserva, exceção ou alteração no nosso sistema.⁷⁸

A extrafiscalidade, portanto, pode ser definida como mecanismo tributário, com fins eminentemente não-arrecadatórios, de que dispõe o Ente Público competente para implementar valores prestigiados pelo ordenamento jurídico.

No contexto da presente dissertação, esse valor é o da função social da propriedade. Esse é o preciso ponto no qual o Direito Tributário e o Direito Urbanístico se interseccionam. Aliás, Regina Helena Costa opina que “emoldurada pelo princípio da função social da propriedade é que vamos encontrar a intersecção entre o direito urbanístico e o direito tributário. Cabe apontar, então, o ponto de toque entre ambos: a extrafiscalidade”⁷⁹.

⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. “Regime Jurídico da Extrafiscalidade.” *REVISTA JUSTITIA*. MPSP. s.d. <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf> , p. 111. (acesso em 17 de Março de 2016)

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. “Instrumentos tributários para a implementação da política urbana”. In *Estatuto da Cidade (Comentários à Lei Federal 10.257/2010)*. Coord. Adilson Dallari e Sérgio Ferraz. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, pp. 101 -116.

Mais ainda, no que tange ao art. 182, § 4º da Constituição Federal, enxerga-se que a forma de se compelir o proprietário de imóvel urbano a cumprir com tal anseio é atribuir progressividade às alíquotas.

Segundo a linha que acaba de ser exposta, a extrafiscalidade é uma característica das exações que se prestam não a arrecadar, mas atingir objetivos contemplados na Constituição. Nessa ótica, a tributação atua como limitadora do exercício de direitos individuais em benefício do interesse coletivo, prestigiando o princípio da supremacia do interesse público coletivo sobre o individual, por meio da extrafiscalidade predominantemente aferida em tais casos. Mas, para tanto, “vários instrumentos podem ser empregados para imprimir caráter extrafiscal a determinado tributo, tais como as técnicas da progressividade e da regressividade, a seletividade de alíquotas e a concessão de isenção e de outros incentivos fiscais”, conforme escreveu Regina Helena Costa.⁸⁰

Adiante se aborda a progressividade.

3.3 A técnica da progressividade

3.3.1 *Progressividade fiscal*

Para comentar um pouco sobre a técnica ou instrumento da progressividade, serão apostas algumas palavras sobre a progressividade fiscal.

É comum na Ciência Jurídica brasileira, como adverte Renato Lopes Becho⁸¹, encontrar afirmações de que um tal **imposto é progressivo, regressivo, ou proporcional**. Entretanto, a progressividade é uma técnica ou, mais apropriadamente, um instrumento por meio do qual se aumenta justamente a **alíquota** de determinado tributo de acordo com algum critério dentre aqueles da norma tributária em sentido estrito, pelo que mais adequado seria falar em **imposto com alíquota progressiva**, regressiva ou proporcional.

Dentre as características ou finalidades da criação de tributos, foi visto em item antecedente que podem ser criadas exações com vistas a arrecadar dinheiro para os cofres

⁸⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário : Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2014, p. 65

⁸¹ BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 425.

públicos ou para outro sujeito ativo determinado pela norma tributária e, também, para compelir os destinatários a empreender a conduta tida por desejável ou inibir a perpetuação de comportamentos indesejados.

A faceta primeira, qual seja da atuação da tributação com fim de arrecadar, comporta um tipo de progressividade que diz respeito ao postulado da capacidade contributiva, valor exaltado desde tempos imemoriais e encartada, a guisa de exemplo, no art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.

Dito princípio, da progressividade fiscal, exalta a noção de que pessoas mais abastadas financeiramente devem ser responsáveis por contribuir em maior monta com o Estado, para que este promova a manutenção dos serviços públicos.

Por conseguinte, já é possível realizar que a capacidade contributiva – com isso o princípio da igualdade – não resta satisfeita simplesmente quando um indivíduo contribui no patamar de 10 vezes a quantia de outro. O intérprete fica à caça do *quantum* que serviu de base para fazer a proporção e atingir esses montantes, correspondência mediante a qual é possível estabelecer a aferição. Se o segundo manifestou um décimo da riqueza do primeiro, estaria sendo observada uma proporção adequada, a princípio.

Contudo, extrair quantia proporcional não significa, também, atender à capacidade contributiva. Promover tributação igual para todos não diz respeito apenas a este postulado, correlacionando-se também com a progressividade. Na ordem constitucional brasileira podem ser identificadas a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal.

O maior destaque da chamada progressividade fiscal é fazer com que sujeitos de direito sejam tratados de maneira igual enquanto iguais e de maneira desigual enquanto desiguais: conferir isonomia às partes é o mesmo que tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades.

Ocorre que a manutenção de alíquotas fixas promove retiradas equivalentes do patrimônio dos contribuintes quando do ponto de vista geral, o que é vislumbrado na chamada proporcionalidade, mas desiguais quando se faz um cotejo com as “demonstrações de riqueza” dos sujeitos passivos afetados. Em outras palavras, mesmo que o sujeito “A” contribua com dez vezes o valor do sujeito “B”, se se levar em conta que a base de cálculo submetida ao primeiro seja dez vezes superior à do segundo, significa que os mandamentos constitucionais não estarão sendo observados..

Uma ilustração bastante comum é a que reputa, com razão, ofensa ao princípio da igualdade o fato de a tributação retirar 10(dez) de quem recebe 100(cem) ao mesmo tempo que recorta apenas 100(cem) do sujeito passivo tributário que auferir 1000(mil). Notoriamente a aplicação da alíquota de 10%, sem levar em linha de conta a base para efetuação do cálculo, leva a uma situação indesejável no âmbito do sistema constitucional tributário pátrio.

Por isso mesmo, a capacidade contributiva surge como princípio basilar de nossa Constituição de 1988, comando que prescreve expressamente ao legislador sobre a necessidade de ser observada a capacidade econômica do contribuinte sempre que possível. Conforme dissera Estevão Horvath⁸², a capacidade contributiva exige que seja imputado um sacrifício mais elevado ao contribuinte que possui mais recursos disponíveis ao pagamento de tributos. A esse respeito, também, Regina Helena Costa, na obra específica em que se debruçou sobre o assunto em questão, relembra passagem de Emilio Giardina:

Fincada na ideia de justiça fiscal, a noção de *capacidade contributiva* remonta sua origem ao próprio surgimento do tributo. Registra-se que já no antigo Egito se concebia que os tributos deveriam guardar, de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar⁸³.

É o artifício mediante o qual se alcança a justiça tributária, sem o que o empresário e o cidadão que percebe o salário mínimo Nacional são tratados da mesma forma, o que estaria distanciado de ser homenagem ao princípio em questão, servindo apenas para aprofundar o abismo social.

Conforme o já bastante criticado § 1º do art. 145, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, sendo importante lembrar-se da atinência dessa graduação à observância de critérios que permitam captar o poder econômico do sujeito passivo.

Em arremate, a autora Regina Helena Costa coroa o raciocínio ao descrever que, para ela, a igualdade “é o ideal para o qual se volta todo o ordenamento jurídico-positivo”,

⁸² HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

⁸³ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 17.

entendendo que “a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada ao seu atingimento”⁸⁴.

Como se pôde notar, no entanto, a progressividade enfrentada acima, é a que leva em consideração o aumento da base de cálculo como critério básico para a estipulação da alíquota. Não é essa progressividade de alíquotas a mais interessante neste momento e contexto acadêmico.

A progressividade extrafiscal do IPTU será, pelo tema eleito no trabalho que ora transcorre, a mais relevante para ser levada em consideração.

3.3.2 A progressividade em razão da função social da propriedade como forma de atingir fins extrafiscais

O critério de diferenciação entre a progressividade citada no item anterior e esta leva em consideração qual é a situação se toma por base para empreende-la. Em paralelo com Diego Bomfim, no primeiro caso o fator de discriminação é atinente ao próprio sujeito passivo, ao passo que na progressividade extrafiscal se toma em conta aspectos alheios a este. Em suas palavras,

é fácil perceber que as normas tributárias fiscais, para fins de diferenciação entre os contribuintes, levam em consideração características vinculadas ao próprio sujeito passivo, tais como sua capacidade contributiva, no caso dos impostos, enquanto as normas tributárias extrafiscais diferenciam os contribuintes em vista de finalidades que lhe são alheias, como, por exemplo, *reduzir as desigualdades entre as diferentes regiões do país mediante a concessão de incentivos fiscais*⁸⁵. (grifos do original)

A função social surge como limitação, portanto, ao direito de propriedade. Regina Helena Costa⁸⁶ já anotou que este princípio destina ao proprietário o dever de suportar a obrigação de pagar tributos sob o fundamento de que a ele cabe contribuir com sustento das

⁸⁴ Ibidem, p. 83.

⁸⁵ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 16.

⁸⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. São Paulo: Malheiros, 2012.

atividades Estatais, em virtude de que essa pequena retirada de parcela da propriedade serve ao desígnio da manutenção da coletividade e cede passo à necessidade de destinação de recursos para amparar os mais necessitados.

Aliás, José Afonso da Silva⁸⁷ afirmou estarmos enganados sobre a propriedade ser regida pelo Direito Civil. Em verdade, esse ramo do direito “não disciplina a propriedade”, mas somente “as relações civis a ela referentes”. Em nossas discussões nos habituamos a dizer isso apenas para ressaltar a natureza do direito de propriedade e também a importância da sua relativização enquanto direito absoluto.

O sistema constitucional tributário brasileiro outorga competência ao legislador do IPTU para criar progressividades em razão da base de cálculo, conforme já apontado, mas também em observação ao aspecto da utilização do imóvel urbano.

Essa última variante da técnica da progressividade toma por fundamento a função social da propriedade. A ela se nomeia progressividade extrafiscal. Há duas distintas facetas da progressividade extrafiscal do IPTU: “a progressividade extrafiscal consignada pelo art. 156, § 1º, II, não se confunde com aquela apontada no art. 182, § 4º, II, da Lei Maior, uma vez eu esse preceito autoriza o aumento da alíquota em função do tempo, em razão do não-atendimento da função social que a propriedade urbana deve cumprir”⁸⁸.

O *caput* do artigo 182 da Carta Magna determina que a política de desenvolvimento urbano será “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”. Nitidamente, portanto, relembrando as primeiras palavras do presente tópico, a razão de ser da progressividade extrafiscal relacionada ao IPTU em comento recai sobre finalidades alheias ao contribuinte mesmo, estando ligada à obrigação que este tem perante a sociedade. Note-se que de início a questão é alçada, da leitura da cabeça do artigo, ao estudo das “funções sociais da cidade”. Destarte, serão apostos breves comentários sobre esse conceito pouco trazido para a Dogmática Jurídica, já que é assunto mais próximo à política do direito ou sociologia jurídica. Mas conhecer, ainda que

⁸⁷ SILVA, Jose Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25.ed rev. e atual. ate a Emenda Constitucional n.48, de 10.08.2005. Sao Paulo: Malheiros, 2005, p. 273.

⁸⁸ COSTA, Regina Helena. “Instrumentos tributários para a implementação da política urbana”. In *Estatuto da Cidade (Comentários à Lei Federal 10.257/2010)*. Coord. Adilson Dallari e Sérgio Ferraz. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 106.

minimamente, algo sobre o enunciado, é importante e objeto passível de estudos da Ciência do Direito estritamente falando, já que está positivado, e pode ajudar no desfecho da proposta final.

A origem da discussão sobre as funções da cidade é bastante antiga. No entanto, a mais recente contribuição e que promoveu uma definição consistente do conceito de função social da cidade remonta ao advento da chamada Carta Atenas⁸⁹. Este documento registrou, nos idos dos anos 30, as conclusões chegadas pelos membros da comunidade de arquitetos e urbanistas, das quais as funções sociais da cidade são quatro: habitação, trabalho, circulação e recreação. Nessa época o IV Congresso Internacional de Arquitetura Moderna promoveu reunião na capital grega e emitiu um manifesto urbanístico propondo que tais elementos eram reconhecidos como funções do espaço urbano.

O manifesto, que teve sua redação final feita por Le Corbusier, importante arquiteto e urbanista do século XX, influenciou decisivamente a forma pela qual se desenvolveram as cidades europeias após o 2º Conflito Mundial e exerceu papel importante na criação do Plano Piloto de Brasília por Lúcio da Costa.

Consequentemente, o Constituinte inseriu como baliza ao desenvolvimento urbano a distribuição das cidades de acordo com suas funções sociais. Essas são funções que a cidade busca atender para tornar a vida comunitária mais harmônica e eficiente.

No entanto, enquanto capítulo fundamental da política urbana, a função social da propriedade urbana aparece como meta também indispensável a tais fins. É improvável conceber de Urbe que atenda aos ditames acima dispostos – quais sejam o de propiciar habitação, trabalho, circulação e recreação – satisfatórios se houverem acentuadas concentrações de propriedades abandonadas, de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, ou seja, sem adequado aproveitamento.

É exatamente o que consta da redação do supracitado artigo 182, dado que é interessante consultar o que literalmente diz a Constituição:

⁸⁹ Os CIAM, como são conhecidos, surgiram em 1928, com o objetivo de formular os problemas arquitetônicos contemporâneos e apresentar a ideia arquitetônica moderna, difundindo os postulados nos mais variados meios econômicos, sociais, e técnicos, com o fim de aprimorar as soluções de problemas da arquitetura. Fonte: IPHAN. <http://portal.iphan.gov.br/uploads/ckfinder/arquivos/Carta%20de%20Atenas%201933.pdf> . Acesso em 10 junho 2016.

Constituição Federal

[...]

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.

[...]

§ 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

[...]

§ 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:

[...]

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

[...]

Com prescrição desse jaez cria, para os Municípios, a obrigação de instituir a progressividade de alíquotas por motivos, diversos daquela do artigo 156, § 1º, ou seja, sem tomar em consideração o valor venal do imóvel urbano.

Por outra forma, a alíquota do Imposto Predial e Territorial Urbano crescerá na medida inversa ao atendimento da função social do imóvel. Trata-se de um instrumento posto às mãos do Município para conduzir seu desenvolvimento de acordo com os valores que deseja implementar, no interesse da comunidade e visando a potencializar a eficiência das políticas públicas, evitando que se proliferem bens servindo à especulação imobiliária, apenas por exemplo.

O conjunto de normas jurídicas postas na Constituição atinentes à função social da propriedade urbana, disposições mais intimamente ligadas ao direito urbanístico pátrio, impõe vários deveres e direitos à Administração Pública Municipal, mas não somente a ela. Paralelamente, coloca outra sorte de imposições e prerrogativas aos administrados, os quais ficam obrigados a obedecer às limitações impostas a seu direito de propriedade em atenção aos interesses da coletividade.

José Afonso da Silva traz a reflexão de Pedro Escribano Collado, da Universidade de Sevilla, cuja opinião, nesse sentido, pontua que:

a função social da propriedade urbana repousa num pressuposto de primordial importância, qual seja: o de que a atividade urbanística constitui uma *função pública da Administração*, que, em consequência, ostenta o poder de determinar a ordenação urbanística das cidades, implicando, nisso, a iniciativa privada e os direitos patrimoniais dos particulares⁹⁰. (grifo do original)

Ante a análise da Regra-Matriz desse IPTU se nota claramente a divergência com relação ao arquétipo do IPTU tradicional, ficando assente que o Legislador Constitucional Originário elege a função social como motivo que serve de base à progressão das alíquotas para compelir o proprietário a tratar o solo urbano de acordo com aquilo que o interesse coletivo impõe.

E impõe não por mera veleidade. A supressão de imóveis de tais características indesejáveis passa pelo núcleo do que se concebe sobre a função social da cidade, ao que parece. É crível que o legislador gravou no § 2º do art. 182 esse complemento: a função social da cidade está em vinculação direta com a função social da propriedade; quando este postulado sofrer afrontas, sofrerá também aquele.

Ainda José Afonso da Silva, desta vez citando um autor italiano chamado Gastone Pasini, traz o conceito dos “bens privados de interesse público”. Logo, cabe transcrever quando apõe que:

Essa disciplina publicista dos bens privados de interesse público condiciona a atividade e os negócios a eles relativos, sob várias modalidades, estabelecendo vínculos de destinação, de imodificabilidade e relativos á alienabilidade, com dois objetivos: controlar a circulação jurídica desses bens ou controlar-lhes o uso, de onde surgem duas categorias de bens de interesse público: os de *circulação controlada* e os de *uso controlado* – se bem que os dois tipos de vínculo poderão coexistir também num único bem⁹¹. (grifos do original)

⁹⁰ SILVA, José Afonso da. *Direito urbanístico brasileiro*. 6. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 76.

⁹¹ SILVA, José Afonso da. *Direito urbanístico brasileiro*. 6. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 79.

Consequentemente, faz-se necessário encontrar o limite até onde poderá ser extremada a medida, colocando uma barreira à progressividade, visto que apesar de esta não encontrar suporte para aplicação diretamente no valor venal do imóvel, com esta base de cálculo ainda estará em evidente correlação. Esse fato demanda atenção em virtude da circunstância de que a função social que o proprietário deve dar ao bem jamais poderá servir de fundamento para que seja destituído de valores obscenamente exagerados, fazendo frente ao montante do próprio imóvel em curto espaço de tempo.

Atente-se para a circunstância de que parece haver permissão aos Entes Públicos Municipais quando a Constituição dispõe sobre a progressividade fiscal no artigo 156, § 1º do Texto Constitucional, o qual dá a entender, no inciso I, pela facultatividade da gradação progressiva, no momento em que dispõe o IPTU “poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel”, e também no tocante à progressividade extrafiscal do IPTU, do artigo 182, § 4º, quando revela ser “facultado ao Poder Público municipal” exigir o adequado aproveitamento pelo proprietário. No entanto, de acordo com o que se depreendeu durante a pesquisa, a existência uma obrigatoriedade da cobrança progressiva, em atenção ao princípio da isonomia.

3.4 Da sanção à indução

Seguindo o raciocínio proposto em parágrafos antecedentes, vê-se que em paralelo à proibição de condutas por intermédio da sanção, o Direito Tributário também pode ser uma ferramenta útil para a consecução de valores caros aos desejos da sociedade. As relações negociais e mesmo as situações da vida cotidiana dos sujeitos de direitos, neste prisma, passam a ser o foco da atividade impositiva do Estado, ou, mesmo não sendo o centro dessa atenção, passam a ser atingidas pelas incursões do Estado nesse terreno, aumentando, diminuindo ou suprimindo por completo tributos.

Luís Eduardo Schoueri aduz, ao remeter à origem histórica da atividade dos Estados na conformação e disciplina do comportamento de suas comunidades através do direito, comenta sobre a importância que a tributação pode assumir nesse contexto:

Ao mesmo tempo, tendo em vista que os indivíduos eram colocados no centro dos acontecimentos sociais, as normas que tratavam de fenômenos econômicos deveriam ter um caráter dispositivo, o que formava um

terreno fértil para normas indutoras, inclusive as tributárias. Daí a afirmação de Knies, para quem o emprego extrafiscal das normas tributárias era, para os cameralistas, algo inerente àquelas normas, não ficando abaixo do seu emprego arrecadatório, mas ao lado, como sua finalidade primária. Justi (1705--1771), maior pensador da época, declarava que os tributos seriam um meio muito feliz para construir e estruturar o Estado, conforme os objetivos de um governo sábio. Em 1797, Von Sonnenfels, citado por Ruppe, via no imposto o instrumento adequado para “conduzir a atividade dos súditos nos trilhos desejados pelo Estado e tirar dos indesejados”⁹².

Além disso, o autor também esclarece que “ao lado do aspecto arrecadatório dos tributos, assumem relevância, no Estado Social Democrático de Direito, suas funções distributiva e alocativa, esta especialmente em seu viés indutor”⁹³, de maneira que retrata bem a conexão existente entre tributação e comportamento do súdito.

A atividade tributária, obviamente, possui uma função primária, fundamental para sustentação do Estado e suas atividades. Por isso, não se nega que “o tributo, na *função arrecadadora*, tem uma relação *mediata* com as funções fiscais, tendo em vista que é o meio mais relevante para a obtenção de recursos financeiros pelo Estado”, mas demonstra-se inegável que “paralelamente, pode-se apontar no tributo uma relação *imediate* com aquelas funções, quando se tem em conta sua *função indutora* de comportamentos”⁹⁴.

O fundamento da imposição tributária, como comentado no tópico específico sobre a fiscalidade, é o de arrecadar. Mas não se olvida que a função de indução de comportamentos está presente sempre, de alguma forma. Quando o objetivo da norma de tributação é fazer o indivíduo modificar sua conduta, o ideal é que a arrecadação tributária caia drasticamente. Nesse contexto, lembra Luís Eduardo Schoueri que “a norma tributária terá, idealmente, efeito não arrecadatório, já que tanto maior será o sucesso daquela, quanto menor for o universo de contribuintes dispostos a incorrer no fato gerador agravado”⁹⁵.

Notavelmente se sobressai em determinados campos atividade da humana, como a do comércio e o ambiente negocial. O exemplo dos impostos sobre o comércio exterior é um dos

⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 26.

⁹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 32.

⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 40.

⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 205.

mais simples de visualizar, quando alíquotas são alteradas no intuito de controlar a balança comercial. No entanto, interessante notar que, na grande parte das oportunidades em que se refere ao efeito indutor da tributação, Schoueri comenta sobre a intervenção ao domínio econômico, visto que leva em linha de conta geralmente a atividade empresarial. Assim, o autor alerta que sua “pesquisa volta-se ao estudo das normas tributárias indutoras” sendo que estas “ se definiram como instrumento de intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico”, daí porque, em seu contexto, “somente caber falar em normas tributárias indutoras quando se estiver no campo do Domínio Econômico”⁹⁶.

Nesse passo,

Reconhecido o efeito indutor dos tributos, redobra a importância de o sistema ser dotado de mecanismos que lhe confirmem agilidade, para reagir a necessidades conjunturais. Por esta razão é que diversos sistemas tributários preveem facilidade para alteração das alíquotas dos tributos aduaneiros. Afinal, por meio deles pode--se desestimular a importação (protegendo a indústria nacional) ou até mesmo a exportação. Assim, por exemplo, na hipótese de desabastecimento interno de álcool, em virtude de um aumento internacional do açúcar, pode o formulador de política tributária reagir, fazendo incidir um imposto sobre a exportação, de modo a assegurar o fornecimento interno; de igual modo, para reagir a alta de preços internos, pode o formulador de política tributária reduzir os tributos sobre a importação, de modo a ampliar a concorrência⁹⁷.

De outro ângulo, é possível tomar em consideração também a desoneração tributária para estimular comportamentos, com a consequência de baratear os preços de determinados produtos ou reduzir os custos de uma atividade. É nesse ponto que se abre espaço para comentar sobre a figura das imunidades e isenções.

Para Regina Helena Costa, imunidades são:

a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere

⁹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 313. Para o escopo do presente trabalho, o efeito indutor não recai sobre a estrutura negocial da iniciativa privada, senão sobre a conduta de pessoas comuns, no geral. A intervenção, no caso, situa-se sobre o domínio social, utilizando-se a função social que a propriedade urbana deve possuir, como se verá em pontos ulteriores.

⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 53.

direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação⁹⁸.

No entender da autora, as normas imunizantes devem possuir, de acordo com o que chama de elemento essencial, um aspecto finalístico inafastável, destinada que está a imunidade a proteger e exaltar algum princípio Constitucional.

Já Paulo de Barros Carvalho as entende como

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas⁹⁹.

Assim sendo, é visível que o constituinte originário elegeu focos objetivos ou subjetivos para os quais convergiram uma proteção especial, a qual representa para o legislador infraconstitucional a impossibilidade de empreender tributação quando se trata desses setores, bens ou pessoas protegidas.

Dessa maneira, o Estado brasileiro cria um cenário todo favorável de estímulo à leitura quando o constituinte confere, no artigo 150, III, “d” da Constituição, imunidade a livros, jornais e periódicos, de maneira a facilitar, por exemplo, a aquisição de meios de leitura por um número muito maior de pessoas. Essa movimentação normativa do setor tributário é responsável por influir na conduta, portanto.

Em tal sistemática também é identificável a possibilidade de estimular ou desestimular comportamentos por meio do uso de normas indutoras. Essa função de estímulo ou desestímulo, no dizer de Schoueri, é explicitamente trazida pela própria Constituição quando determina que:

Tomando as normas tributárias indutoras, o próprio texto constitucional oferece exemplos, quando trata de sugerir seu emprego para a concretização do princípio da função social da propriedade. Assim, cita-se o § 4º do artigo 153, tratando do Imposto Territorial Rural, que

⁹⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3 revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 58.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 187.

determina que suas alíquotas se fixem "de forma a *desestimular a manutenção* de propriedades improdutivas"¹⁰⁰. (grifos do original)

Com as isenções ocorre fenômeno no qual a desoneração tributária acontece a posterior, por intermédio do exercício da atividade legislativa, ou seja, quando há possibilidade de a competência ser exercida, mas por vontade do legislador infraconstitucional, visando, com apoio nas autorizações traçadas pela própria Carta Magna, implementar as finalidades almejadas pela sociedade. Assim, se beneficiam certos setores, bens, pessoas ou espaços territoriais. Ou seja, ocorre situação semelhante de atuação da tributação no intento de dirigir o viver em comunidade.

De comum entre os dois modos de atuação da tributação, pela via da desoneração tributária, e o cerne do presente tópico, há a forma de orientar a conduta dos cidadãos sem necessariamente criminalizar um agir, isto é, tornar ilícito seu exercício para o sujeito de direitos. Assim, “podem as isenções servir de veículo a normas tributárias indutoras, quando motivam o contribuinte a adotar comportamento desejado pelo legislador”¹⁰¹.

Em outras palavras, não é somente por meio da aplicação de sanções (ou estipulação de sanções e aplicação de coações, tendendo mais para o sentido definido nos itens 2.2.3 e 2.2.3.1) que o Estado pode intervir na conduta dos sujeitos de direito. “Os princípios e valores que justificam as normas imunizantes demonstram os anseios e preocupações de uma dada sociedade, em uma determinada época”¹⁰² e a Constituição brasileira prestigia tais valores com a utilização das normas imunizantes por opção política do constituinte.

Por isso mesmo, é possível afirmar que atividades ou condutas nas quais se demonstra incabível cogitar de aplicação de sanção, porque lícitas, mas objeto de atenção por parte do Estado, que não quer ver sua perpetuação.

Essa é a ideia que se complementa com o conceito corrente de tributo. Nesse sentido, entende também Diego Bomfim, quando expõe que:

¹⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 93.

¹⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 207.

¹⁰² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3 revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 78.

De todas as notas definitórias do conceito de tributo, a que guarda relação direta com a instituição de normas tributárias extrafiscais é aquela que impede que o tributo constitua sanção por ato ilícito, notadamente porque os tributos não podem funcionar como instrumentos indiretos para a regulação de comportamentos tomados como indesejados pelo legislador¹⁰³.

Exatamente esta é a abordagem deste trabalho. Apenas deve se comentar que Bomfim utiliza o vocábulo “indesejado” no final do trecho citado de modo distinto do sentido que se atribui no presente texto. Aparentemente, o aludido autor traça um paralelo deste termo com a ilicitude, enquanto nas passagens em que se referiu, aqui, a conduta “indesejada” não se pretende falar nessa acepção, senão na de algo que, embora não ilícita, não é bem vista aos olhos do contexto social por diversos motivos, como morais, de saúde pública, econômicos, ambientais, e outros, a exemplo da conduta de fumar.

Precisamente aqui cabe transcrição de trecho da obra de Luís Eduardo Schoueri a qual cai com perfeição ao tema ora abordado. Diz o seguinte:

À clareza do raciocínio acima opõe-se a circunstância de que nem sempre os atos, porque lícitos, são desejados. Há um espaço em que um ato não é ilícito, mas tampouco é desejado pelo legislador. Nesse passo, sim, há espaço para a atuação da tributação.

Surge aqui a hipótese em que por meio da tributação se procura desestimular um comportamento do contribuinte. Afinal, já se viu, no Capítulo I, o efeito da tributação sobre a decisão dos indivíduos. Por meio do tributo, pode-se desencorajar certo comportamento. Selmer, após mostrar a extrema semelhança entre a norma tributária indutora de caráter desincentivador e a norma penal, sugere que a diferença estaria no efeito da sanção: se ela quer penalizar seu autor, tendo em vista o que aconteceu no passado (i.e., que o autor contrariou o sistema), ou se ela apenas quer modificar a situação financeira do autor, para convencê-lo (no futuro) a não agir assim. Esta diferenciação não parece pertinente, já que a norma penal não é voltada para o passado, tendo ela, justamente, a função de desencorajar a prática do ato indesejado pelo legislador. Mais adequada a diferenciação de Becker, que afirma que enquanto a norma penal (que ele denominava “sanção”) seria “o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe”, no “Tributo extrafiscal ‘proibitivo’” ter--se--ia um “dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico

¹⁰³ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 232.

para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite¹⁰⁴.

Em complemento, ainda em concordância com Diego Bomfim cabe dizer que tributos, portanto:

(...) só podem atuar no campo da indução. Se o interesse for o de tornar a conduta ilícita, proibindo-a, a norma tributária será inadequada. Por isso mesmo é que se argumenta que os tributos não podem funcionar como substitutivos de sanções por atos ilícitos, transmudando-se em normas jurídicas impositivas de condutas¹⁰⁵.

Paginas atrás, foram vistas algumas das funções atribuíveis às sanções (em sentido amplo) no item 2.2.4 e seus subitens, entendidas como maneiras de orientar as ações dos destinatários das regras jurídicas. Ocorre que daquelas funções, podem ser conectados alguns efeitos semelhantes com a progressividade extrafiscal. Assim, a função preventiva se dará quando uma alíquota maior for responsável por promover ou desestimular que um produto seja consumido ou um bem adquirido; a função reparatória ou indenizatória, quando, pelo aumento de tributação, se prestigia reparar a coletividade de algum mal causado por uma atividade ou pela simples manutenção de uma situação jurídica do contribuinte em face da comunidade; a função incentivadora ou premial tem vez quando se busca oferecer estímulo a qualquer conduta almejada e desejada pela sociedade.

Todas essas funções indicadas como integrantes da figura da sanção em sentido amplo, enquanto instrumentos para tentar orientar a atuação dos integrantes da comunidade, não são exclusivas da atividade sancionadora do Estado, de modo que as condutas desejadas podem ser organizadas semelhantemente pelo legislador através da utilização da progressividade extrafiscal, por exemplo, promovendo a indução do comportamento dos particulares.

3.5 Correlação com a disposição do artigo 182, § 4º, inciso II da Constituição Federal

¹⁰⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 186.

¹⁰⁵ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 234.

Os pesquisadores da seara tributária debatem sobre o caráter – sancionatório ou não – do IPTU progressivo no tempo. Pugnando pela veia sancionatória do referido tributo, estão Roque Antônio Carrazza, Luís Eduardo Schoueri, Fernando Favacho e Diógenes Gasparini, por exemplo. Já na defesa do viés tributário – não sancionatório, portanto – se colocam, dentre outros, Elizabeth Nazar Carrazza e Regina Helena Costa.

Em passagem que se coaduna com os comentários aqui esposados, Regina Helena Costa¹⁰⁶ acredita que “trata-se da disciplina extrafiscal do IPTU, transformado em instrumento para compelir os administrados ao atendimento da função social da propriedade urbana”, considerando, portanto, inadequado tratar o tributo em tela como sanção ou como “progressividade sancionatória”.

No entanto, alguns outros autores defendem que o dispositivo da Constituição traz uma exceção ao conceito de tributo. Fernando Gomes Favacho empreendeu estudo na PUC/SP sobre a Definição do Conceito de Tributo e sua opinião pende para considerar esse IPTU como sanção, de modo que serão utilizadas algumas de suas conclusões nesta subseção. Deixou assentado que há um evidente conflito entre normas entre a definição de tributo contida no art. 3º do Código Tributário Nacional e o preceito do artigo 182, 4º, II, da Constituição.

Para ele, a Carta Magna permite que o Ente Municipal aplique o IPTU progressivo no tempo como pena pelo uso inadequado do solo urbano, no que tange à função social do imóvel. Isto é, pena pela conduta de o proprietário se mostrar inerte ao que determina o fragmento Constitucional.

Em suas palavras, “a definição conotativa do art. 3º do CTN conflita com a definição denotativa do art. 182 da CF. Em suma, a Constituição traz um tributo (IPTU sancionatório progressivo) que, para o CTN, não é tributo”¹⁰⁷.

De acordo com seu raciocínio, por se tratar de confrontação entre normas de nível hierárquico distinto, deve prevalecer o entendimento de que a Constituição não é afetada por

¹⁰⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 102.

¹⁰⁷ FAVACHO, Fernando Gomes. *Definicao do conceito de tributo*. Sao Paulo, 2010. p. 33.

limitações infraconstitucionais e criou uma figura tributária decorrente de ato ilícito, de forma que “o IPTU sancionatório progressivo é tributo, a par do mandamento do CTN”¹⁰⁸.

Tal posição se coaduna com a de Luís Eduardo Schoueri¹⁰⁹. Este afirma que “conquanto o Constituinte pareça ter adotado a definição do Código Tributário Nacional, há, na Constituição Federal, uma indicação de que haverá a possibilidade de se utilizar o tributo como pena”. Também o manual da Câmara dos Deputados¹¹⁰, editado pouco após o Estatuto ser elaborado, chamado “ESTATUTO DA CIDADE: guia para implementação pelos municípios e cidadãos”, de 2002, trata “o imposto predial e territorial urbano progressivo no tempo, como sanção ao proprietário que não destinou sua propriedade uma função social[...]”. Este último documento, escrito pelo político, carece um pouco de acerto técnico-jurídico, mas é importante trazê-lo para ilustrar como a própria autoridade legiferante enxerga o aludido tributo.

Na ótica de dois desses aludidos autores¹¹¹, o comando da Constituição para que seja atendida a função social da propriedade coloca em situação de ilicitude os proprietários de imóveis urbanos relutantes em empreender tal conduta. De forma sucinta, a RMIT do IPTU progressivo no tempo não é a mesma dos demais tributos, capturando em sua hipótese um comportamento infracional.

A norma dispositiva que prescreve sobre a Função Social da Propriedade Urbana modifica a norma tributária (advertindo que, apesar de haver mudança que torna a norma incompatível com o artigo 3º do CTN, para eles permaneceria, ainda assim, sendo tributária porque configura exceção Constitucionalmente posta), tornando antijurídica, para tais autores, a conduta dos sujeitos proprietários dos imóveis urbanos.

Fernando Favacho observa que existe uma hipótese – ser proprietário de imóvel urbano – com duas consequências possíveis: uma administrativa, de respeitar a política urbana do município, e outra tributária, de pagar o IPTU. Com tal comentário, o autor traz à tona a

¹⁰⁸ Idem. Loc. cit.

¹⁰⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹¹⁰ Encontrado em: http://www.unc.br/mestrado/mestrado_materiais/estatuto_cidade_2002.pdf. Acesso em: 11 maio 2016.

¹¹¹ Luís Eduardo Schoueri e Fernanando Gomes Favacho.

análise sintática dos antecedentes e consequentes normativos e como pode ocorrer a interação entre eles.

A disciplina que esclarece as formas de interação entre antecedente e consequente situa-se no plano da lógica, mais especificamente na teoria das relações. Uma relação pode ser estabelecida de quatro formas, que se costuma chamar: uni-plurívocas, com um antecedente e vários posteriores, como a relação de paternidade, quando um pai pode ter mais de um filho; pluriunívoco, no caso de haver vários antecedentes para um consequente, como no exemplo anterior, situação na qual se observam vários filhos possuindo apenas um pai; unívoca ou biunívoca, na relação de um com um, como a de devedor e credor da mesma relação; e, finalmente, pluriplurívocas, nas quais vários nomes estão no antecedente e no consequente, como na relação entre vários credores e devedores solidários. Essa é uma constatação totalmente válida do ponto de vista da lógica.

No entanto, debruçando sobre o que vem a ser o critério material da Regra-Matriz do IPTU, visualiza-se situação distinta daquela do antecedente da Regra-Matriz que imprime respeito à Política Urbana do Município, diga-se, da Função Social da Propriedade. A hipótese é um enunciado descritor de um estado-de-coisas, físico – ligado à atividade humana – ou social, que por um ato de valoração – em função dos anseios do sistema sociocultural no qual está englobado o subsistema jurídico – seleciona notas do suporte fático para transformar em fato jurídico.

Apenas pela construção da hipótese é que o legislador emite características de classe para apontar quais circunstâncias deseja que integre o plano jurídico enquanto elemento. E é imprescindível ilustrar que o critério material e sua perspectiva mensurável constante no consequente são os fatores responsáveis por definir a compostura da figura da qual se está diante.

Desse modo, o que ocorre não é a existência de um mesmo critério material – ser proprietário de imóvel urbano – que desencadeia duas consequências jurídicas distintas. De fato, a norma do IPTU progressivo no tempo é o resultado da mudança da RMIT do IPTU tradicional pela norma da função social da propriedade, de modo que o critério material do IPTU progressivo transforma-se em “ser proprietário de imóvel urbano que desatende a função social da propriedade”.

Dessas palavras conclui-se que, para objetivo de dirigir, ou pelo menos tentar dirigir, a conduta do proprietário não é necessário a aplicação de uma sanção. O sustentáculo da progressividade extrafiscal do IPTU do artigo 182 da Constituição se dirige à busca pelo atendimento da função social da propriedade. Estando obedecido o primado da função social, não atua a progressividade extrafiscal.

Traçando paralelo com Diego Bomfim, para que se consiga ou pelo menos se prestigie o fim desejado por essa vertente da extrafiscalidade, basta haver a criação de uma norma tributária no nível geral e abstrato. Em sua opinião, “na edição de normas tributárias extrafiscais, o fim público pretendido é (ou pode ser) alcançado pela própria criação (ou exoneração) dos tributos, de modo que a finalidade é alcançada pela própria *imposição*”¹¹². (grifo do original).

3.5.1 Problemas em enxergar o IPTU progressivo no tempo como sanção

Se a abordagem do IPTU em comento for inclinada a trata-lo como sanção, um dos primeiros desdobramentos e relevante aspecto a ser observado é o de que a perspectiva do não confisco – ou vedação ao confisco – se vê relativizada.

Aberta esta porta, possibilitada está a aplicação de alíquotas bastante mais elevadas do que se poderia admitir se tal progressividade for tratada apenas como tributo, despida de qualquer caráter de sanção. Basta ver que o regime aplicado às multas tributárias punitivas, tipicamente sanções, diverge frontalmente nos aspectos normativos e inclusive jurisprudenciais¹¹³. Mesmo a doutrina que propugna pelo caráter sancionatório do IPTU progressivo no tempo defende a impossibilidade de incidência em patamares acentuadamente elevados. O que se busca esclarecer é que o limite considerado confisco aplicável na questão das sanções resta amplamente mais alargado quando comparado a situações tipicamente tributárias.

¹¹² BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 13.

¹¹³ Em decisão monocrática no RE 833.106/GO, o Ministro Marco Aurélio assentou que há inconstitucionalidade na cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%.

Outro problema que se desenha está ligado à pessoalidade da sanção enquanto ato concreto de coação.

A pessoalidade da pena está consignada no art. 5º, XLV da Constituição Federal, constando ali que “nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido”. No direito penal, ramo no qual o assunto é mais bem tratado, o assunto tem sido deveras homenageado, de modo a hodiernamente ter-se por pacífico a impossibilidade de terceiros alheios à prática do crime serem responsabilizados por seus resultados. As civilizações contemporâneas deixaram para trás os nefastos tempos do “olho por olho” e nosso direito positivo alberga a prescrição de que a pena jamais passará da pessoa do condenado.

No subsistema penal, portanto, a sanção é destinada somente ao agente que, com sua conduta, concorreu diretamente para a consumação da infração. Além do mais, a proporcionalidade da sanção imputada toma em linha de conta sua atuação, o que, por si só, aparece como inexorável manifestação da conexão entre autor do fato típico/infracional e reprimenda imposta.

Um fundamento dessa valorização dada pela Constituição a delimitar as consequências advindas da infração à pessoa que a comete pode ser associado ao arbítrio de cada ser humano de agir lícita ou ilicitamente. Vai contra os ensinamentos da Ciência Penal – e em certa medida o próprio bom senso, diga-se – admitir que o livre arbítrio de um sujeito possa ser causador de reprimenda Estatal em detrimento de pessoa sobre quem não recai culpa alguma.

A transmissibilidade de sanção a terceiros, no entanto, é também rechaçada no âmbito dos outros subsistemas do direito positivo. Da prescrição Constitucional depreende-se que o fragmento “*nenhuma pena*” impõe ao intérprete englobar não somente as reprimendas estatais penais como também civis, tributárias, administrativas, do direito eleitoral, do urbanístico e assim por diante.

Ocorre que a posição acima defendida encontra consenso entre os escritores do direito penal, mas não, por exemplo, no seio da dogmática jurídico-tributária. Nesse particular, sacar a possibilidade da transmissão de sanções vem sendo tida por natural por certa parte da doutrina, que reputa cabível reorientar o exercício da prerrogativa punitiva estatal para incluir quem não participou ou deu causa ao ilícito. No entanto, mesmo em tais situações, o sujeito

passivo da relação sancionadora quando se trata de responsabilidade tributária, por exemplo, deve estar em mínima correlação com o fato que constitui a hipótese de incidência do tributo.

Outrossim, há ainda aqueles que cindem o problema e sustentam o discurso veiculador da possibilidade de transmissão das penas pecuniárias, mas não das que implicam em condutas sujeitas a uma obrigação de fazer, por exemplo.

De outra nota, aqui se defende que a comunicação ou transmissão de reprimendas de qualquer cunho seja incompatível com a disciplina sancionatória na esmagadora maioria dos casos, por ofensa ao mandamento Constitucional comentado, não sendo exclusividade de “penas” que não as estritamente penais.

A esse respeito, Coimbra Silva mais uma vez é trazido à cena para informar ser

Importante frisar que a *quaestio* da transmissibilidade ou comunicabilidade das penalidades ora versada consiste tão-somente nas sanções estritamente tributárias de caráter pecuniário. Somente em torno destas gira a polêmica, pois as penais são incomunicáveis, e as ditas sanções tributárias políticas ou morais, se não inconstitucionais, também não são transmissíveis a quem não tenha cometido seu respectivo pressuposto, o ilícito fiscal.¹¹⁴

Ademais, as normas jurídicas de escalão infraconstitucional não podem embalar interpretação contra a regra Magna garantidora da pessoalidade e culpabilidade na matéria de sanções das mais diversas naturezas.

Mais adiante neste trabalho será útil pensar nas sementes aqui plantadas a fim de cotejá-las com outras figuras penalizantes encontráveis nas hostes do direito positivo brasileiro que, não sendo pertencentes especificamente ao ramo penal, terão análise passível de suporte nos comentários produzidos na presente dissertação.

O adquirente do imóvel não poderia – ou pelo menos não deveria – assumir ônus em virtude de conduta “ilícita” do alienante, de maneira que as transmissões de titularidade do bem imóvel haveriam por reiniciar todo o *iter* da sistemática do IPTU progressivo no tempo, pois, caso contrário, então se verificaria a imposição de pena ao novo sujeito passivo, o qual não praticou a conduta infracional.

¹¹⁴ COIMBRA SILVA, Op. Cit. p. 324.

3.6 A regra-matriz do IPTU progressivo no tempo

A diretriz Constitucional prescrevendo obediência à Função Social da Propriedade Urbana promove alteração conformadora, a qual rearranja a competência tributária, de modo que a norma tributária daí resultante não é idêntica à RMIT do IPTU tradicional.

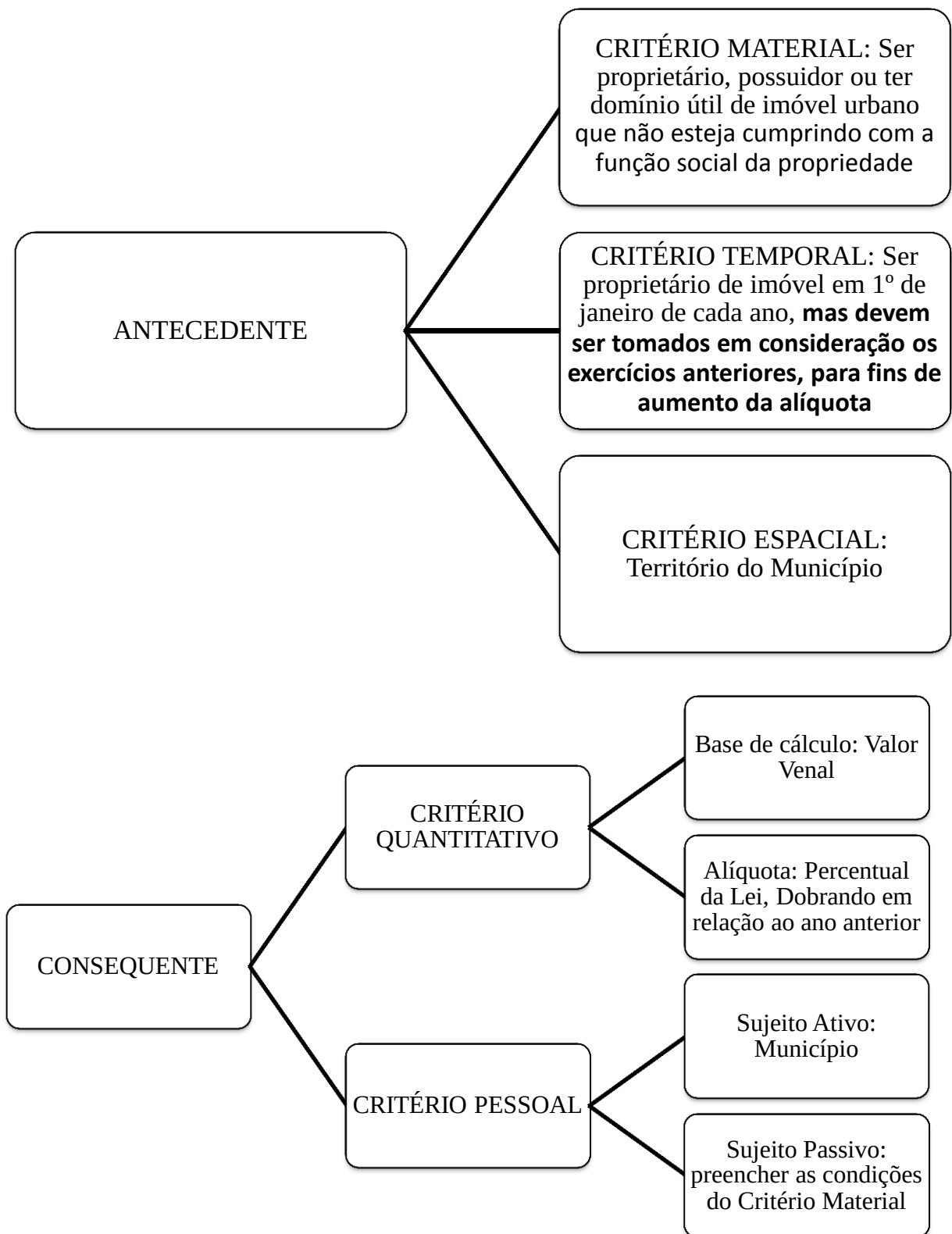
Assim, no antecedente do IPTU progressivo no tempo existem:

- (i) Critério Material, consistente em ser proprietário, ter domínio útil ou a posse do imóvel urbano que **não esteja cumprindo com a função social da propriedade;**
- (ii) Critério Espacial, veiculador da exigência de que o imóvel seja localizado na área urbana do Município;
- (iii) Critério Temporal, diz que a materialidade ocorre no dia **1º de janeiro cada ano, mas devem ser tomados em consideração os exercícios anteriores, para fins de aumento da alíquota.**

Já no conseqüente normativo, situam-se:

- (i) Critério Pessoal, no que concerne ao Sujeito Ativo, é o Município, e quanto ao Sujeito Passivo, na intelecção da lei dos Municípios em geral, é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título;
- (ii) Critério Quantitativo, formado pelo Valor Venal do Imóvel, que é a Base de Cálculo, multiplicada pela Alíquota constante na lei.

Essa é a figura básica do Imposto Predial e Territorial Urbano no formato definido na Constituição e complementado pelo Código Tributário Nacional. Na página seguinte consta o gráfico da RMIT do IPTU progressivo no tempo, com as alterações em relação ao IPTU tradicional.



O critério material da hipótese de incidência do IPTU progressivo fiscal é o mesmo do IPTU tradicional, visto que terá elevações da alíquota em função exclusivamente do montante expresso na base de cálculo. No entanto, a RMIT do IPTU progressivo no tempo recebe alterações, por força da norma da Função Social da Propriedade Urbana. A nova Norma Padrão tem um critério material parecido, mas com um acréscimo no complemento do verbo, de modo que, em síntese, passa a corresponder a “ser proprietário de bem imóvel urbano em desatendimento à função social”.

Também há distinção no critério temporal, o qual deverá observar prazo maior do que no IPTU tradicional, no intuito de possibilitar a aferição sobre a observância ou inobservância do dever de realizar o direito de propriedade com observância de sua Função Social. Assim, não é suficiente verificar apenas a data de 1º de janeiro de cada ano para aferir a incidência da norma. Necessariamente, deverão ser observados os exercícios predecessores no intuito de verificar, ano após ano, o descumprimento do dever imposto pela norma da função social da propriedade urbana.

Finalmente, é imperioso fixar a conclusão a que se chega ao fim do presente capítulo. Do cotejo entre o conceito de tributo ante a análise da progressividade advinda em razão da extrafiscalidade que se pauta na função social da propriedade urbana exsurge a seguinte realidade: ver tanto o conceito de tributo incólume quanto esse IPTU progressivo no tempo como perfeitamente compatíveis com a atual ordem vigente, sendo que a disposição do artigo 182, § 4º, inciso II da Constituição Federal não transmuda o conceito de tributo e não representa exceção a este, como prefere parte da doutrina comentada¹¹⁵.

Sem falar especificamente sobre o IPTU progressivo no tempo, mas tratando de extrafiscalidade, Diego Bomfim também propugna que normas tributárias extrafiscais não podem se confundir com ilícitos de nenhuma maneira. Assim, defende que tais fragmentos normativos andam longe de poder ostentar ilícitos como hipótese de incidência. Em suas próprias palavras, diz:

Em conclusão, as normas tributárias extrafiscais encontram, no conceito constitucional de tributo, um importante balizador, não podendo ostentar

¹¹⁵ Vide item 3.4

fatos ilícitos como caracterizadores de suas hipóteses de incidência, o que termina por diminuir sua margem de atuação¹¹⁶.

No capítulo subsequente serão expostos alguns argumentos encontrados no sentido de oferecer uma resposta para tal celeuma.

¹¹⁶ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 235.

4 RESPOSTA À LUZ DA TEORIA DO DIREITO

No primeiro capítulo do presente trabalho foi dito que a proposta de divisão do direito é feita apenas em nível da Ciência Jurídica. Não é adequado imaginar uma segmentação do fenômeno jurídico em termos estritamente processuais, cíveis, tributários, eleitorais, e assim por diante. A forma de tratar um assunto no direito do consumidor, por exemplo, não pode refutar por completo outra conclusão existente no direito administrativo, justo porque esses são apenas partes de um todo que é indecomponível. Neste aspecto do IPTU progressivo no tempo, o direito necessita que uma resposta do subsistema tributário não entre em conflito com as demais searas do estudo jurídico.

Destarte, é imprescindível debruçar por sobre a Teoria Geral do Direito. Alterar essa noção é transformar a maneira pela qual se opera a visão de Direito enquanto objeto e consequentemente enquanto Ciência.

A norma que insere na regra-matriz do IPTU a necessidade de atendimento à função social da propriedade é tida por alguns na doutrina como transformação do conceito de tributo: neste último, a hipótese apenas poderia ser fato lícito; o IPTU progressivo no tempo estaria transmutado para sanção como consequência a ato ilícito, conforme já apontado, consubstanciando exceção Constitucional ao conceito corrente de tributo.

Mas a opinião veiculada nesta dissertação diverge dessa posição. A regra-matriz do IPTU é, de fato, modificada. No entanto, a nova composição apenas impõe uma carga mais elevada ao proprietário em função de uma extrafiscalidade.

4.1 A norma da Função Social da Propriedade

O viés da interdisciplinaridade comparece, a todo o momento, na construção dos raciocínios jurídicos. Como não poderia ser diferente, alcança-se o ponto aonde o direito tributário chega à área fronteira na qual, sozinho, não parece possuir meios para responder à questão posta.

Desse modo, em que pese já parcialmente tratada em itens precedentes, ressurgem realçada de importância a temática da função social da propriedade urbana como limitação à liberdade e à propriedade. E esse é um setor do conhecimento jurídico sobre o qual a doutrina

do direito administrativo – dentre os mais destacados estão Lúcia Valle Figueiredo, Hely Lopes Meirelles e Celso Antônio Bandeira de Mello – consolidou ou tem realizado profícuo trabalho acadêmico.

A função social da propriedade surge como limite ao direito de propriedade e serve de suporte ao forjamento da extrafiscalidade, tema tratado em outros pontos do trabalho. Em outras palavras, o interesse público é o argumento informador da atividade extrafiscal tributária e é imprescindível tratar das limitações oferecidas ao direito de propriedade. Segundo Lúcia Valle Figueiredo “as limitações administrativas incidentes sobre a liberdade e a propriedade nascem como coarctamentos consequentes dos direitos fundamentais”¹¹⁷.

A asserção propõe que os direitos individuais, em especial o de propriedade, que outrora foram exaltados e postos em lugar de primazia, a despeito do aspecto intersubjetivo característico do direito, receberam outro tratamento pelo Texto Constitucional de 1988. O indivíduo somente possui direitos frente a outros e o conceito de direito sobre propriedade, invariavelmente, será oposto perante outro sujeito de direitos. Esse aspecto sempre está presente na vida em sociedade. Conforme Maria Sylvia Zanella Di Pietro,

A propriedade, como o mais amplo direito real, que congrega os poderes de usar, gozar e dispor da coisa, de forma absoluta, exclusiva e perpétua, bem como o de persegui-la nas mãos de quem quer que injustamente a detenha, e cujo desmembramento implica a constituição de direitos reais parciais, evoluiu do sentido individual para o social.¹¹⁸

Assim, é possível dizer que o direito de propriedade, nos moldes postos pela Constituição de 1988, não goza de feição absoluta. Ainda mais ao referir-se à necessidade que o poder público possui de empreender e conjuntamente com os particulares de atender e de cumprir os deveres inerentes aos ditames da ordenação das cidades. Não é outra a asserção de Lúcia Valle Figueiredo, para quem:

Aparece a propriedade com função marcadamente social. E, em decorrência da função social da propriedade, evoluem o interesse e a preocupação com o Direito Urbanístico. Os institutos vão aparecendo e se fortalecendo na medida da necessidade da compatibilização entre a função social e os direitos individuais.

¹¹⁷ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 9. revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 306.

¹¹⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27. São Paulo: Atlas, 2014, p. 131.

A verdade dessa assertiva pode ser inferida do confronto das Constituições brasileiras, verificando-se, por exemplo, o instituto da desapropriação.

Assegurou-se ao proprietário, em nível constitucional, garantia. Entretanto, possibilitou-se a desapropriação por interesse social, por utilidade e necessidade públicas.¹¹⁹.

Usualmente as limitações administrativas consistem em prerrogativas da administração pública perante as quais o proprietário de imóvel é impossibilitado de opor sua livre vontade. A noção primeira é a de que o simples fato de ser proprietário o torna submisso às obrigações impostas pela Administração, que estaria representando o interesse da coletividade, nesses casos. Nesse sentido, ter que se abster da prática de algum ato ou permitir a interferência da administração é inerente à própria situação de ser proprietário.

No que tange ao entorno do conceito de propriedade, lembre-se de que esta “tem uma **função social** de modo que ou o seu proprietário a explora e a mantém dando-lhe utilidade, concorrendo para o bem comum, ou ela não se justifica”¹²⁰. (grifos do original).

Segundo o texto da mesma autora, o tratamento dado ao direito de propriedade, com o passar dos tempos, foi alvo de constante evolução no sentido de estabelecer-se essa verdadeira “tendência para condicionar, cada vez mais, o exercício do direito de propriedade ao bem-estar social”¹²¹.

Esse modo de pensar é secular, como lembra Di Pietro, remontando ao Código Napoleônico, o qual prescrevia que o direito de propriedade consistia no “direito de gozar e de dispor das coisas de modo absoluto, **contanto que isso não se torne uso proibido pelas leis ou pelos regulamentos**”(grifos do original)¹²², consubstanciando aparente obrigação de apenas suportar as ações que o Estado tomava para empreender à função social.

Quando se fala, no entanto, da normatização posta no artigo 182 da Constituição, o particular é compelido a agir positivamente, ficando obrigado a edificar, parcelar ou utilizar o bem de forma compulsória. Assim entende Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem:

¹¹⁹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 9. revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 308.

¹²⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27. São Paulo: Atlas, 2014, p. 135

¹²¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Idem*. p. 131.

¹²² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Idem*. p. 131.

No espaço urbano, o titular de imóvel sito em área incluída por lei específica no Plano Diretor e que esteja não edificado, subutilizado ou não utilizado poderá, a teor do art. 182, § 4º, por força de aludido princípio, ser compelido pelo Município, nos termos da lei federal, a promover seu adequado aproveitamento, pena de se assujeitar, sucessivamente a: (a) parcelamento ou edificação compulsória; (b) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; (c) desapropriação paga mediante títulos da dívida pública, com prazo de resgate de até 10 anos, assegurado seu valor real, em parcelas anuais e sucessivas¹²³.

Também Di Pietro considera que:

Hoje, prevalece o princípio da **função social da propriedade**, que autoriza não apenas a imposição de obrigações de não fazer, como também as de deixar fazer e, hoje, pela Constituição, a obrigação de fazer, expressa no artigo 182, § 4º, consistente no **adequado aproveitamento do solo urbano**¹²⁴.(grifos do original)

Do escólio das duas doutrinas citadas, transparece que a função social da propriedade é elemento de distinção sobre o qual se pautou o Constituinte para que o legislador infraconstitucional edifique a extrafiscalidade.

No contexto do artigo 182 da Constituição, a função social da propriedade é que, unicamente, servirá de base para que se proceda com o mecanismo da progressividade extrafiscal, fator de elevada importância para o ordenamento das cidades.

4.2 Atos coercitivos que não têm o caráter de sanções

Este subitem recebe o mesmo nome de um dos subitens do capítulo I do livro *Teoria Pura do Direito*, de Hans Kelsen. A este ensejo, anota que:

Com o decorrer da evolução - especialmente na passagem do Estado-jurisdição para o Estado-administração - amplia-se ainda o círculo dos fatos que são considerados pressupostos de atos coercitivos, na medida em que se classificam como tais não somente atos e omissões humanos

¹²³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 31. revista e atualizada até a Emenda Constitucional 76, de 28.11.2013. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 818.

¹²⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Idem. p. 131.

socialmente indesejáveis, mas também outros fatos que não têm o caráter de fatos ilícitos.¹²⁵

Significa dizer que a atuação Estatal não apenas surge através de atos de coação, ou seja, apenas após a ocorrência de pressupostos ilícitos. “As ordens jurídicas modernas prescrevem o internamento compulsivo de doentes mentais perigosos em asilos e dos portadores de doenças contagiosas em hospitais”, complementa na mesma página. Destarte, o Estado tem a prerrogativa de tomar providências de natureza coativa para estimular a prática de determinadas ações ou situações, assim como coibir outras, sem fazer uso de sanções.

A hipótese, por exemplo, de “expropriação forçada quando um interesse público a exige”¹²⁶ dista de ser a imposição de pena, estritamente falando, ao proprietário, inexistindo conduta sua que se enquadre como pressuposto de fato de uma sanção. Apenas a qualidade de proprietário se manifesta, mas não é tida por ilícito: as circunstâncias o colocam em posição de desagradável prejuízo, sofrido tão somente em virtude de sua situação jurídica.

Assim, existem espécies distintas de atos de coação, e nessa conformidade Kelsen aduz a seguinte distinção:

Sanções, isto é, atos de coerção que são estatuídos contra uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica, como, por exemplo, a pena de prisão prevista para o furto; e atos de coação que não têm este caráter, como, por exemplo, o internamento compulsório de indivíduos atacados por uma doença perigosa ou que são considerados perigosos por causa da sua raça, das suas convicções políticas ou do seu credo religioso, ou ainda a aniquilação ou privação compulsória da propriedade no interesse público. Nestas últimas hipóteses, entre os pressupostos do ato da coerção estatuído pela ordem jurídica não se encontra qualquer ação ou omissão de determinado indivíduo especificada pela mesma ordem jurídica.¹²⁷

Vê-se que admite a existência de atos que podem ser considerados como “coerção” mas não sejam, necessariamente, tidos por consequência de ilícitos. Ou seja, sempre que ocorrerem ilícitos, comparecerão atos que os buscam reprimir, denominados

¹²⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 28.

¹²⁶ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 28.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 76.

apropriadamente de sanção. Mas há a possibilidade de existir atos tendentes a forçar a conduta de um indivíduo que, estritamente, não cometeu ilícito algum.

Em outras palavras, o que faz com que uma conduta seja ilícita é que ela seja tomada como pressuposto de um ato do Estado, que desempenhe o papel de força diretamente dirigida ao praticante da conduta em resposta ao seu ato materializado, ato que recebe o nome específico de coação (concretização da sanção estatuída abstratamente pela lei).

Há, no entanto, atos com natureza de coerção (no sentido de pressão psicológica), que manifestam a propriedade, a particularidade, de causar uma mudança de comportamento, mas que não possuem pressuposto algum. Representam a vontade política do Estado para, através da ordem jurídica, fazer com que uma conduta seja adotada e a vontade política de um sujeito que se ponha contra o desejo daquele, sem que possa ser considerada, ainda, ilícito.

É possível que o ato de estatuição do Estado não surta os efeitos desejados. Então essa ordem jurídica deverá contemplar, em uma outra norma, a proibição expressa da conduta. Para coibir e desestimular a criação de cães, uma determinada ordem jurídica pode aumentar os impostos sobre a ração, sobre as coleiras, ou, ainda, sobre qualquer dos utensílios que sejam próprios para a criação desses animais. Mas, com a estatuição somente dessas regras, o poder público não terá a possibilidade de pedir ao Estado Jurisdição que o proprietário se desfaça do animal, que o entregue aos cuidados de um de seus órgãos ou que seja sacrificado. Em situação distinta, ante a existência de normas prescrevendo expressamente que “é proibido possuir cães”, a autoridade administrativa, com competência para tal, terá a prerrogativa de executar atos que impliquem na subtração do animal do poder de seu tutor. Em ambos os casos existem atos de coação (em sentido amplo), sendo que apenas no segundo momento a criação de cães é tida por ilícito.

Logo, os indivíduos somente estão obrigados quando para eles existe uma conduta prescrita, cuja contrária aciona o aparato da coação. Segundo Kelsen, se “o Direito é concebido como ordem coercitiva, uma conduta apenas pode ser considerada como objetivamente prescrita pelo Direito e, portanto, como conteúdo de um dever jurídico, se uma norma jurídica liga à conduta oposta um ato coercitivo como sanção”.¹²⁸

¹²⁸ Ibidem, p. 81.

Ainda no mesmo parágrafo, o autor arremata quase com as mesmas letras¹²⁹, mas com sutil exemplificação que:

A afirmação: um indivíduo é juridicamente obrigado a uma determinada conduta é idêntica à afirmação: uma norma jurídica prescreve aquela conduta determinada de um indivíduo; e uma ordem jurídica prescreve uma determinada conduta ligando à conduta oposta um ato coercitivo como sanção.

Surge aqui a noção de dever jurídico. O dever jurídico possui um caráter geral e um individual. No exemplo de Kelsen¹³⁰, a norma que prescreve uma indenização é um dever jurídico geral, enquanto a decisão judicial representa um dever jurídico individual. No entanto, “a maior parte das vezes fala-se de dever jurídico somente quando exista uma norma jurídica individual(...)”, no sentido de que as relações jurídicas se concretizam apenas com o relato linguístico constituidor dos fatos jurídicos.

Nessa direção, se “juridicamente obrigado está o indivíduo que, através da sua conduta, pode cometer o ilícito, isto é, o delito, e, assim, pode provocar a sanção, a consequência do ilícito - o delinquente potencial; ou o que pode evitar a sanção pela conduta oposta”, aquele que, com seu ato, não está passível de sanção, não possui dever jurídico, em que pese restar onerado em patamar superior ao que habitualmente se encontrava. O Município não pode marchar com o Judiciário para fazer o proprietário cumprir com sua obrigação, apenas pode compeli-lo a pagar mais do que costumava antes.

Tais pontos são de transcrição indicada para os fins que se pretende aqui de enxergar, dentre alguns atos levados a cabo pelo Estado, a desnecessidade de ocorrência de ilícitos para que coações (e coerções) venham a existir. Assim, o aludido autor, ao falar da responsabilidade pelos atos cometidos por outrem – quando se dirigem atos de cunho coercitivo contra quem não comete nenhum ato pressuposto de consequências desfavoráveis – registra ainda, que

A diferença, porém, reside em que, no caso de responsabilidade pelo ilícito de outrem, aparece entre os pressupostos do ato de coerção uma conduta de um determinado indivíduo especificada pela ordem jurídica,

¹²⁹ Também na página 84, quando escreve: “Um indivíduo é juridicamente obrigado a uma determinada conduta quando uma oposta conduta sua é tornada pressuposta de uma ato coercitivo (como sanção)”.

¹³⁰ Ibidem. Loc. Cit.

enquanto **no caso de atos coercitivos que não têm o caráter de sanções se não encontra, entre os pressupostos do ato coercitivo, uma tal conduta**¹³¹. (grifei)

Se o indivíduo que possui¹³² imóvel sujeito a IPTU progressivo no tempo não empreender ao uso que o Estado quer de sua propriedade, ele não poderá ser alvo da desapropriação-sanção imediatamente – estritamente falando, no sentido específico do termo em que sanção tem lugar quando comparece o Estado Jurisdição – senão antes de 5 anos consecutivos, durante os quais ficará obrigado a pagar mais imposto. Somente após esse átimo, o Município em questão poderá fazer uso dos mecanismos Judiciais para solicitar sua expulsão do imóvel, pela desapropriação judicial, se ainda não estiver disposto a sair por sua própria vontade.

No contexto deste trabalho, os sujeitos passivos tributários que não derem atendimento à função social da propriedade – fator único que comparece para aumentar a alíquota do IPTU progressivo no tempo – terão sua situação agravada como consequência por restarem alheios a uma vontade que o Ente Público Municipal busca prestigiar.

No caso em tela, ser proprietário de bem imóvel urbano não é o mesmo que ser proprietário de bem imóvel urbano que desatende a função social, mas ambas são condutas lícitas: distinguem-se no ponto onde a última causa um aumento na alíquota do tributo, o que não quer dizer que signifique sanção a ato ilícito.

Segundo a dicção de Paulo de Barros Carvalho¹³³, o critério material da hipótese é composto de verbo e complemento predicativo, conduta confirmada, afirmada ou infirmada pela base de cálculo, no consequente. Além disso, ainda encontra-se na hipótese o critério espacial, consistente no perímetro urbano do Município, e o critério temporal, o qual trata como ocorrida a materialidade no dia 1º de janeiro do ano civil em nosso tema do IPTU.

¹³¹ Ibidem, p. 85.

¹³² Possui ou se enquadra nos requisitos que a lei determina.

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8. São Paulo: Saraiva, 2010, p 134.

Elizabeth Nazar Carrazza¹³⁴ escreveu monografia sobre o tema do IPTU e Progressividade, dando enfoque na igualdade e capacidade contributiva, tendo feito contribuição sobre o tema. De início, na 1ª edição de seu livro, a autora propalava o caráter sancionatório do IPTU progressivo no tempo. Hoje, defende que a progressividade no tempo possui função indutora de condutas. Segundo ela:

A progressividade no tempo é um mecanismo que a Constituição colocou à disposição dos Municípios, para que estes imponham aos munícipes a observância das regras urbanísticas, contidas nas leis locais.

Diversamente ao caráter sancionatório defendido no passado, esta progressividade possui uma acentuada função ordinatória, voltada à condução do comportamento dos contribuintes do IPTU de acordo com o planejamento urbano positivado no plano diretor do Município – condição *sine qua non* para sua utilização.¹³⁵

Com tal opinião, converge ao dito nesta Dissertação. É possível firmar acordo com ela quando diz que, nesses casos, não se depara com uma conduta ilícita do contribuinte. Isso porque o plano diretor não vincula a atuação dos proprietários de imóveis urbanos de modo necessário.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri¹³⁶, em que pese advogar a tese contrária, traz o importante argumento: o plano diretor é norma obrigatória para o ente público municipal, tornando-o irremediavelmente vinculado a aplicá-lo, ao passo que quanto ao contribuinte, o plano diretor funciona como mera indicação de atuação, caso no qual o não atendimento à função social é apenas indesejado.

Essa observação se coaduna aos dois vieses do princípio da legalidade, quando tomado da perspectiva do Estado ou do particular. No primeiro caso, o sujeito de direitos apenas pode agir de acordo com o que determina a lei, enquanto sob a ótica do segundo o mesmo princípio é responsável por permitir ao particular realizar tudo o que a lei não proibir, conforme disposição do art. Art. 5º ,II da CF – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Em complemento a tal argumento, traz ainda à colação que “a natureza indicativa do plano diretor seria consistente com o artigo 174 da Constituição

¹³⁴ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade - Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

¹³⁵ Ibidem. p. 194.

¹³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário ...* p. 187

Federal, que esclarece que o planejamento é determinante para o setor público, mas meramente indicativo para o setor privado”.¹³⁷.

Ademais, voltando à posição retro mencionada de Elizabeth Carrazza, cumpre esclarecer que se coaduna com o disposto neste trabalho a conclusão da autora quando atribui sentido de coerção ao termo “sanção”, utilizado no contexto da progressividade ora estudada. A autora lembra que se deve tratar por “coerção” a pressão psicológica sofrida pelo destinatário da norma.

Nessa esteira, não se deve utilizar, aqui, o vocábulo “coação”, o qual somente tem lugar quando presente o uso da força pelo ente estatal, personificado pelo Poder Judiciário, em situações de prática de ilicitude. No caso relatado pela autora, cuja concepção é endossada neste trabalho, estaria presente, na verdade, o viés da coerção.

Ante a circunstância de ser proprietário de imóvel urbano descabe falar em ilicitude. A progressividade extrafiscal do IPTU é um enunciado constitucional que permite a variação da alíquota de tal imposto. A lei que institui progressividade não contempla o tributo como sanção de ato ilícito. O fato jurídico tributário transitará sempre no âmbito da licitude: ser proprietário de bem imóvel (de bem que desatenda a função social da propriedade no caso do IPTU progressivo no tempo) é condição que gera o dever de pagar o imposto. O não cumprimento da função social é um fator que serve de base para o aumento de um critério da relação jurídica tributária: a alíquota. Analisando a norma que institui o tributo (RMIT) não há que se falar em sanção de ato ilícito¹³⁸.

¹³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário ...* p. 187

¹³⁸ A essa situação é possível traçar analogia, ainda que ligeira e sem maiores aprofundamentos dado o foco temático do presente trabalho, com várias outras situações nas quais a tributação colhe algum dos elementos do antecedente da regra-matriz para servir de suporte da progressividade. Um desses exemplos é o da tributação das coligadas e controladas no exterior. As alíquotas são mais elevadas para empresas que possuem filiais em países considerados paraísos fiscais. Essa é, simplesmente, a única razão de empreender tributação diferenciada de uma empresa em relação a uma concorrente direta sua, por exemplo.

Nestes casos, se tratando de empresa controlada situada em paraíso fiscal, beneficiária de regimes de tributação favorecida, submetida a regime de subtributação (quando a alíquota nominal do IR for inferior a 20%), ou mesmo em país que não possua tratado com o Brasil para a troca de informações para fins tributários, não haverá a possibilidade de consolidação.

Com essa informação em mente, passa-se a descrever a forma como se entende a interação entre as normas jurídicas de natureza administrativa, quando as tributárias forem incipientes na regulação da conduta.

4.3 Limites entre a providência tributária e a de sanção administrativa

Se a administração pública municipal, lançando mão do direito tributário para fazer com que o proprietário exerça seu poder e direito com observância da função social da propriedade, não lograr êxito no intento de compelir, efetivamente, aquele contribuinte atingido pelas exorbitantes alíquotas do IPTU progressivo no tempo, aí sim entrará em cena uma espécie de sanção de cunho Administrativo, Urbanístico e, em última análise Constitucional.

É bastante interessante notar a cisão que se impõe no tratamento desse tema. A medida indutora de comportamentos é perfeitamente passível de compaginação com o imposto e, aliás, comparece como uma das funções da tributação. São situações de extrafiscalidade similares à aplicação de alíquotas progressivas ou regressivas, seletivas em razão da essencialidade dos produtos, da diferenciação de alíquotas, e tantas outras técnicas das quais o Estado Brasileiro se utiliza para direcionar o comportamento dos contribuintes.

Não quer dizer, no entanto, que consumidores, proprietários de imóveis, automóveis e assim por diante, cederão à pressão financeira – sentida de maneira mais imediata – ou de ordem social, cultural, ambiental, de política econômica, ou outras que estão por detrás do tratamento tributário legislativo e que podem servir como motivação mais acentuada do que o aspecto monetário, dada a própria conscientização atingida pela norma, a exemplo do que aconteceu com a exigência na utilização do cinto de segurança nos automóveis. Nesse contexto, a verdadeira proibição da conduta é que, de fato, aparece como a medida que efetivamente restringirá ações divergentes da vontade quista pelo Estado, tornando essa conduta ilícita.

Também entende dessa forma Diego Bomfim, já trazido quando se comentou sobre a extrafiscalidade, quando afirma:

Ou a conduta é ilícita e, por isso, proibida pela legislação por meio do poder de polícia do ente competente, ou ilícita, mas desestimulada pelo

legislador, havendo então espaço para a criação de normas tributárias extrafiscais¹³⁹.

Destarte, os Municípios foram dotados de mais uma ferramenta (de coação – atuação concreta do Estado) para possibilitar a coerção (psicológica) dos proprietários de imóveis urbanos que desatendam a norma da função social da propriedade.

O que quis realmente a Constituição foi aparelhar essas pessoas jurídicas com instrumentos capazes de forçar, pela elevação do tributo, a prática de um comportamento. Mas, diante da inocuidade de tal prática, a mesma disciplina normativa possibilita retirar a propriedade do indivíduo, substituindo-a, através da desapropriação, por uma quantia equivalente paga mediante títulos da dívida pública na forma estabelecida pelo artigo 182 da Constituição, mecanismo considerado de grande importância com relação à política urbana municipal.

E talvez a prescrição da desapropriação seja justamente o reconhecimento de que a tributação pelo IPTU progressivo no tempo, quando praticada indefinidamente, encontre barreiras no texto Constitucional, de forma que o constituinte, por homenagem ao seu próprio labor realizado em artigos diversos, resolveu por bem capitular essa desapropriação específica, referida no presente tópico. A seguir, será tratado melhor o aspecto da possibilidade da desapropriação.

4.3.1 A “faculdade” de que trata o § 4º do artigo 182 da CF

O fragmento do texto constitucional prescreve que é “facultado ao Poder Público municipal” realizar as providências constantes nos incisos I (parcelamento ou edificação compulsórios), II (imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo), e III (desapropriação).

Ocorre que parece mais acertada a interpretação no sentido de tomar o termo “facultado” como uma atecnia do legislador, sendo existente, portanto, uma obrigatoriedade, ante a própria exigência Constitucional.

¹³⁹ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 235.

Em primeiro lugar, para que se dê atendimento à função social da propriedade. Fixada a relevância de determinada área no Plano Diretor do Município, o proprietário perde a faculdade de utilização do bem imóvel da forma como deseja. A liberdade do proprietário de um desses imóveis corresponde a uma afronta ao artigo 5º, inciso XXIII da Constituição, o qual determina que “a propriedade atenderá a sua função social”, e ao próprio artigo 182, § 2º, cuja prescrição prevê que a “propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor”.

Daí por diante, a titularidade sobre o bem é exercida com restrições, as quais devem ser impostas pelo ente público no intuito de ser atendida a dicção da Constituição. Em passo subsequente, quando determinadas as medidas do inciso I e constatada a inobediência do titular da propriedade, o Município tem o dever de instituir a tributação pelo IPTU progressivo, na intenção de que sua conduta seja modificada.

Exercida a competência tributária estabelecida no inciso II, § 4º do artigo em comento – hoje conformada em parte pelo Estatuto da Cidade, Lei nº 10.257/01 – ainda há a possibilidade de inércia do proprietário. Desta feita, é imprescindível, sob o lume da atual ordem Constitucional, que seja manejada a desapropriação do bem. Não é plausível admitir a perpetuidade da incidência do IPTU progressivo no tempo, de modo a tornar letra morta o inciso III do artigo, para falar só neste argumento. Aliás, a disposição do artigo 8º da Lei Ordinária retro mencionada estatui que “decorridos cinco anos de cobrança do IPTU progressivo sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública”, colocando um marco temporal satisfatório para os fins de tentar compelir o titular da propriedade imobiliária, em que pese também pecar pelo uso do vocábulo “**poderá**”, fato passível das mesmas críticas formuladas quanto à dicção “**facultado**”, contida na Constituição.

A necessidade de observar um período máximo se deve ao fato de que a perenização do IPTU progressivo no tempo pode significar desobediência ao artigo 150, IV da Constituição, conforme será tratado no último capítulo desta dissertação.

Ademais, cabe lembrar que não é faculdade do município. Segundo a escritura de Regina Helena Costa,

Estamos, em verdade, diante de autêntico poder-dever, uma vez esgotados os instrumentos para a implementação da política urbana que

devem preceder à utilização da desapropriação-sanção: decorrido o lapso legal de cinco anos, o Município deverá promover a transferência compulsória do bem para o seu patrimônio, do contrário deverá abandonar a técnica da progressividade no tempo em relação ao IPTU¹⁴⁰.

Essa pequena recapitulação sobre os incisos supracitados interessava para ilustrar bem o dever da administração pública municipal de realizar a desapropriação, em lapso de tempo razoável (os cinco anos mencionados no art. 8º do Estatuto), após o início da progressividade tributária. É medida necessária e prescrita, no contexto aqui defendido, ao Município.

4.3.2 *A desapropriação punitiva*

A desapropriação que recebe o nome de “punitiva” ou “desapropriação-sanção” é esta que consubstancia a aplicação do artigo 182, § 4º, inciso III da Constituição Federal. No âmbito legal, o já mencionado artigo 8º do Estatuto da Cidade.

Contudo, surge um problema: se não há ilicitude que justifique entender o IPTU progressivo no tempo como sanção – já que, conforme exposto, ser proprietário de imóvel que desatende a função social da propriedade é fato lícito, é possível indagar se aqui não comparece a mesma objeção, o que descaracterizaria a possibilidade de tratar até mesmo essa desapropriação como sanção.

Ocorre que, diferentemente do caso do tributo, existe a introdução de outra variável: a relutância do proprietário a urbanizar, edificar ou parcelar seu imóvel pelo prazo superior a 5 (cinco) anos. Essa nova circunstância, com **o fator decisivo de que a indenização se fará apenas a posteriori e através de títulos da dívida pública**, autoriza a municipalidade, após os trâmites administrativos pertinentes à espécie, buscar a via judicial para retirar o bem imóvel do titular e, ela mesma – ou terceiro, caso a transfira – proceder ao aproveitamento adequado da propriedade.

Segundo a lógica deôntica, duas condutas podem ser perfeitamente lícitas quando tomadas separadamente e, no entanto, quando ligadas pelo conectivo conjuntor passarem a ser

¹⁴⁰ COSTA, Regina Helena. “Instrumentos tributários para a implementação da política urbana.” In: *Estatuto da Cidade (Comentários à Lei Federal 10.257/2010)*, por Adilson Dallari e Sérgio Ferraz (Coord.), 101 -116. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 113.

consideradas, juntas, um ilícito. Nesse sentido, da explicação de Delia Tereza Echave, María Eugenia Urquijo, e Ricardo A. Guibourg na obra *Lógica proposición y norma*, segundo se pode deduzir do teorema da permissão conjunta. Merece ser trazida, a seguir, a transcrição, por ser elucidativa.

Se está permitido realizar dois atos conjuntamente, então cada um deles estará também permitido. Se se me permite assistir à classe e apresentar-me ao exame, posso inferir que tanto o assistir à classe quanto o apresentar-me ao exame me estão permitidos. Sem embargo, não resulta a inversa: pode dar-se que atos estejam individualmente permitidos cuja realização conjunta seja vedada. Por exemplo, assistir à classe está permitido e também o está jogar truco; mas a conjunção de ambas as ações não está permitida. Em outras palavras “ $Pp \cdot Pq$ ” não é equivalente a “ $P(p \cdot q)$ ”: se bem não é inferência válida que $(Pp \cdot Pq) > P(p \cdot q)$, se é válido, ao contrário, que $P(p \cdot q) > (Pp \cdot Pq)$ ¹⁴¹.

A essa ilustração, trazida na obra em comento, é possível acrescentar outra, a título de exemplificação termos normativos. A conduta de dirigir é permitida no ordenamento jurídico brasileiro (desde que o condutor possua habilitação, obviamente). Paralelamente, a ingestão de bebidas alcoólicas, por não ser expressamente proibida, também é permitida. Contudo, a conjunção de ambas as descrições criam uma qualificação normativa distinta. Conduzir veículos automotores após consumir bebidas alcoólicas configura crime¹⁴², ilícito, portanto, segundo o direito positivo brasileiro.

¹⁴¹ ECHAVE, Delia Tereza, María Eugenia URQUIJO, e Ricardo GUIBOURG. *Lógica proposición y norma*. 4. reimpr. Buenos Aires: Astrea, 1995, p. 142. No original: “Si está permitido realizar dos actos conjuntamente, cada uno de ellos estará también permitido. Si se me permite asistir a clase y presentarme a examen, puedo inferir que tanto el asistir a clase como el presentarme a examen me están permitidos. Sin embargo, no resulta a la inversa: puede darse el caso de actos individualmente permitidos cuya realización conjunta esté vedada. Por ejemplo, asistir a clase está permitido y también lo está jugar al truco; pero la conjunción de ambas acciones no está permitida.

En otras palabras, “ $Pp \cdot Pq$ ” no es equivalente a “ $P(p \cdot q)$ ”: si bien no es inferencia válida que $(Pp \cdot Pq) > P(p \cdot q)$, sí es válido, en cambio, que $P(p \cdot q) > (Pp \cdot Pq)$ ”.

¹⁴² O artigo 165 do Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9.503, de 23 de Setembro de 1997) prescreve que é infração administrativa “Dirigir sob a influência de álcool ou de qualquer outra substância psicoativa que determine dependência” de modo que passaria a ser crime apenas se o condutor “Conduzir veículo automotor com **capacidade psicomotora alterada** em razão da influência de álcool ou de outra substância psicoativa que determine dependência”, de acordo com o art. 306 do mesmo diploma. Fica a distinção, lembrando que, para os fins do exemplo, a situação permanece semelhante: uma e outra conduta, separadas, não são proibidas, mas se tomadas em conjunto são vedadas.

No caso do IPTU progressivo no tempo, a situação é a seguinte: a conduta “ser proprietário de bem imóvel em desconformidade com a função social da propriedade” é lícita. A conduta omissiva consistente em “não urbanizar, edificar ou parcelar o bem imóvel, por período **inferior** a 5 (cinco) anos” também é lícita (obviamente contados da notificação ao proprietário, nos termos do Estatuto da Cidade). No entanto, ser proprietário de bem imóvel sem atender à determinação de dar o uso adequado ao bem imóvel – ou seja, sem obedecer ao dever de urbanizar, edificar ou parcelar – pelo período de 5 (cinco) anos consecutivos, é capaz de agravar a situação do proprietário e tornar esse agir mais próximo ainda do ilícito – em que pese **não se tratar de ilicitude** ante o fato de que existe a indenização.

Nesse caso, é possível admitir se falar em desapropriação-sanção, mas ainda não se pode comentar de ilicitude perpetrada pelo proprietário. Cabe agora ao Município exercer seu direito subjetivo contra o proprietário, solicitando a intervenção do judiciário para incorporar o bem ao seu patrimônio enquanto passa a efetuar todos os trâmites cabíveis ao pagamento da indenização correspondente a essa espécie desapropriação.

Note-se que neste ponto não mais atuará o setor tributário do Ente. A atividade será levada a cabo por outro órgão administrativo.

5 TRIBUTAÇÃO POR IPTU PROGRESSIVO NO TEMPO E O NÃO-CONFISCO

O entendimento de que o IPTU progressivo no tempo é tributo – não configurando sanção a ato ilícito, portanto –, adotado aqui, como já explanado, leva a comentar que seu regime jurídico é o mesmo de todo e qualquer tributo. É necessária obediência aos ditames constitucionais tributários. Sendo assim, é possível colocar que o regramento que envolve o direito tributário no tocante à progressividade, extrafiscalidade, capacidade contributiva, não confisco entre outros, se aplica totalmente a esta situação.

Acertado o caráter não sancionatório, entendendo pelo viés tributário do IPTU progressivo no tempo, conforme defendido nos pontos anteriores, o próximo passo será confrontar a exação com os mandamentos Constitucionais acerca do tema. O regime jurídico tributário – o Constitucional Tributário, como gostaria Geraldo Ataliba – conforma um cabedal de prerrogativas e restrições aos entes tributantes. Partindo da Constituição, esse plexo de normas é responsável por informar como União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão e deverão instituir suas normas de tributação, paralelamente à confecção das garantias e liberdades asseguradas aos contribuintes.

Não-confisco significa expressa e direta limitação ao poder de tributar imposta ao legislador tributário para que se abstenha de editar normas cuja aplicação seja capaz de configurar uma retirada de parcela tão significativa do patrimônio do sujeito passivo que impossibilite o exercício de seus direitos.

Nesse sentido, é fundamental tecer comentários a partir da própria Constituição e, daí, descer ao regramento a ela subalterno hoje existente.

5.1 Tratamento na Constituição

O Sistema Constitucional Tributário está distribuído majoritariamente nos artigos 145 a 162 da Carta Magna e delimita, para as quatro ordens normativas, a chamada “Competência (Tributária) legislativa (que) é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo”, como informa Paulo de Barros

Carvalho¹⁴³, ou a aptidão jurídica para criar “*in abstracto*” tributos, segundo Roque Carrazza¹⁴⁴.

É condição imprescindível para que o ente tributante exerça sua competência que sua atuação esteja apenas e tão somente dentro de tais balizas. Aliás, não é outra a lição de Regina Helena Costa quando descreve que “a tributação há de comportar -se dentro de certos limites, para que possa ser legitimamente exercida”¹⁴⁵.

Consequentemente, para que as normas jurídicas criadas tenham legitimidade deverão, sempre, guardar consonância com os ditames formais e materiais prescritos no altiplano Constitucional. Nela, Constituição, é que constam as competências tributárias, os índices para a definição das espécies de tributos, os limites ao poder de tributar, direitos e deveres do contribuinte, a repartição das receitas tributárias e, ainda, os muitos princípios e regras que dão suporte ao sistema tributário nacional como um todo.

Firmar o pressuposto que o IPTU progressivo no tempo é tributo implica enfrentar, portanto, conforme já dito, as consequências que trazem essa tomada de posição. Obviamente, toda a disciplina da Constituição a que se referiu nos parágrafos anteriores, relativa ao regime jurídico tributário, haverá de ser observada para ser possível tributar pela via do imposto em tela. Mas, para o objetivo desta dissertação, é feito o corte sobre o ponto considerado mais importante e nevrálgico: a interação dessa progressividade de alíquotas com o artigo 150, caput, e inciso IV da Constituição Federal: a vedação de utilização de tributos com efeito de confisco.

O confisco, em si, é medida que passa ao largo de toda e qualquer atividade lícita. Somente tem vez quando na hipótese de **sanção a ato ilícito**, com base Constitucional nos artigos falam do perdimento de bens (artigo 5º, XLV – nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;) e no que determina a perda das propriedades nas quais forem

¹⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 214.

¹⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 29, 2013. p. 575

¹⁴⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2014, p. 60.

encontradas plantas psicotrópicas (Art. 243. As propriedades rurais e urbanas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo na forma da lei serão expropriadas e destinadas à reforma agrária e a programas de habitação popular, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei, observado, no que couber, o disposto no art. 5º) e a situação encontrada no que tange ao IPTU progressivo no tempo não se subsume a nenhuma dessas, de modo que descabe falar em confisco.

O assunto está intimamente correlacionado com outros flancos na Constituição, sendo válido tocar, como a seguir feito, em alguns desses aspectos para fins de tornar a exposição mais rica e intertextual.

5.1.1 *Correlação com alguns tópicos Constitucionais*

5.1.1.1 *Direito de propriedade*

Confiscar é vocábulo que, em sua acepção de base, traz consigo o sentido de extrair algo de alguém contra sua vontade. Melhor dizendo, é suporte físico que cria na mente do intérprete a noção de se arrebataram forçadamente o que pertence a outrem. Somente dessa assertiva depreende-se que esse “algo” estava integrado ao patrimônio jurídico do sujeito que fora expropriado. Assim, as intervenções ao patrimônio que levarem o nome de confisco implicam em atingimento ao direito de propriedade.

A propriedade privada por sua vez é protegida pela Carta Magna. O artigo 5º, inciso XXII põe às claras que “é garantido o direito de propriedade”, e isso basta para justificar o entendimento de que apenas em situações muito extremas a figura do confisco caberá no contexto constitucional normativo brasileiro. Sua aceitação se dá, no geral, na circunstância de se tratar de sanção.

Tanto que, outrora, o tema já recebeu atenção de forma a ficar consignado que o poder público, em que pese possuir várias prerrogativas, deve obedecer fielmente a este direito magno, de maneira que já fora assim tratado por Amaro Cavalcanti:

Convimos de boa mente que o poder publico possa impor multas repetidas, simples ou progressivas, contra o proprietário que descure de conservar o seu prédio nas condições legais de higiene; que, não satisfeitas tais condições debaixo das penas indicadas, possa a autoridade

publica intervir diretamente, mandando fazer as obras ou melhoramentos necessários, cabendo, por isto, á fazenda publica um ónus real no prédio em questão, como garantia das despesas feitas; que, finalmente, seja, em casos especiais, ordenado o fechamento temporário do prédio, ou mesmo a sua interdição definitiva. Tudo isto seria admissível em vista do grande dever, que incumbe ao poder publico de guardar a saúde publica; e, com efeito, medidas análogas se encontram nos regulamentos sanitários de outros povos de reconhecida cultura jurídica. Mas passar além, e ir até ao ponto de mandar demolir a propriedade particular, e dispor dos seus pertences, a pretexto de medida de policia sanitária, é providencia, que embora consignada na lei, constitui uma violência cruel contra o direito de propriedade¹⁴⁶.

Tomando em consideração o fator da propriedade e retomando a afirmação de que o confisco é a violenta extração de elemento que já estava integrado ao patrimônio jurídico da pessoa, é possível, em tese, afirmar que não cabe falar em confisco do que ainda não pertence ao sujeito. Tal constatação aparentemente se coaduna com o que declarou Renato Lopes Becho¹⁴⁷ quando comentava sobre a posição de Antônio Roberto Sampaio Dória a respeito da vedação de tributação com efeito confiscatório e informar que “a vedação à tributação confiscatória está, pois, ligada ao direito de propriedade. Onde não há proteção jurídica à propriedade, a tributação pode ser confiscatória, por incidir sobre um valor econômico destituído de garantia”.

Em reforço a esse argumento, cabe trazer a determinação do artigo 5º, incisos XXIII, XXIV e XXV.

Constituição Federal

[...]

¹⁴⁶ CAVALCANTI, Amaro. *Responsabilidade Civil do Estado*. Rio de Janeiro: Laemmert, 1905, p. 520. No original: Convimos de boa mente que o poder publico possa impor multas repetidas, simples ou progressivas, contra o proprietário que descure de conservar o seu prédio nas condições legaes de hygiene; que, não satisfeitas taes condições debaixo das penas indicadas, possa a autoridade publica intervir directamente, mandando fazer as obras ou melhoramentos necessários, cabendo, por isto, á fazenda publica um ónus real no prédio em questão, como garantia das despesas feitas; que, finalmente, seja, em casos especiaes, ordenado o fechamento temporário do prédio, ou mesmo a sua interdicção definitiva. Tudo isto seria admissivel em vista do grande dever, que incumbe ao poder publico de guardar a saúde publica; e, com effeito, medidas análogas se encontram nos regulamentos sanitários de outros povos de reconhecida cultura jurídica. Mas passar além, e ir até ao ponto de mandar demolir a propriedade particular, e dispor dos seus pertences, a pretexto de medida de policia sanitária, é providencia, que embora consignada na lei, constitue uma violência cruel contra o direito de propriedade.

¹⁴⁷ BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p 456.

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:

[...]

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

XXV - no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano;

[...]

Além do *caput* e inciso trazido no início deste subtópico, o inciso XXII, a Carta Magna impõe a obrigatoriedade de que a propriedade atenderá à função social, de acordo com o inciso XXIII e diz o que será feito na hipótese de a necessidade, a utilidade pública ou o interesse público reclamarem a desapropriação de um bem, a teor do inciso XXIV. A possibilidade de indenizar o particular pelo uso de sua propriedade, no caso de iminente perigo público e se houver danos, fechando o inciso XXV, permite restringir como propriedade aquilo que toca ao cidadão, que lhe pertence, pois apenas nesses casos ele poderá ser sujeito aos mandamentos dos incisos acima referidos¹⁴⁸.

¹⁴⁸ Neste ponto cabe tangenciar, apenas para ilustrar e sem sair do eixo temático, alguns aspectos do confisco com relação às alíquotas. Demonstra-se delicado conceber a garantia de proteção à propriedade plasmada, nesses dispositivos constitucionais, aplicáveis a algo que não faça parte do patrimônio do indivíduo. Por isso mesmo, é perfeitamente possível e aceita a exacerbação de alíquotas de impostos incidentes sobre o consumo, nos quais, por exemplo, no caso de aplicação da seletividade, tem-se que esse dado do critério quantitativo pode corresponder ao dobro da base para seu cálculo.

Outra situação semelhante, na qual perde força a aplicabilidade de garantias que são dirigidas e têm correlação direta com a propriedade em si, estaticamente falando, é a de tributos que incidem sobre manifestações de riqueza periódica, renovável. No caso do Imposto sobre a Renda, a periodicidade do tributo, associada a seu critério material, implica na criação de riqueza, de maneira que a base tributável dessa espécie de imposto consiste na comparação do patrimônio anterior e posterior do sujeito passivo. O imposto sobre a renda retira do contribuinte parcela do que fora por ele produzido no período determinado, de modo a ser cabível dizer que essa base de cálculo não consiste em seu patrimônio. Essa observação é feita na esteira do escrito por Marçal Justen Filho, quando afirma que “Uma alíquota de 50% - admissível em certas hipóteses – poderá configurar-se como confiscatória quando, por exemplo, o tributo incidir sobre a propriedade” (Apud HORVATH, Estevão. O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética. 2002. p 122.). Bem parecido é o escólio de José Eduardo Soares de Melo (MELO, José Eduardo Soares de. *IPTU e ITR: (teoria e prática)*. São Paulo: Dialética. 2015), alçando inclusive um exemplo curioso no qual afirma ser

5.1.1.1.1 Vedação ao confisco *versus* Impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária

A considerar os tributos incidentes sobre o direito de propriedade como o patrimônio imobiliário, pendendo mais especificamente para o objeto desta dissertação, haverá de se admitir que alíquotas mediante as quais o contribuinte fatalmente despenderá o equivalente ao valor do imóvel – ou montante considerado elevado com relação a este valor – em curto espaço de tempo para poder cumprir com a obrigação tributária, estão em evidente afronta ao que manda a Constituição. A tributação “é exceção ao direito de propriedade, mas jamais poderá devastar o patrimônio do contribuinte”, conforme pontuou Rita Kazumi Nakagaki¹⁴⁹.

A proteção à propriedade implica em conferir ao detentor de imóvel a possibilidade, no mínimo, de manter em seu poder um determinado bem. Não parece razoável sustentar a aplicação de alíquotas que injustificadamente farão o contribuinte ver-se restrito nesse direito, necessitando remanejar grande soma de recursos produzidos por ele através de outras atividades para que seja possível quitar tributo.

possível que uma alíquota de 30% não represente confisco – quando se tratar de imposto sobre a renda – enquanto outra de 20% seja fatalmente identificada como tal, na hipótese de aplicação sobre o valor venal na apuração do IPTU, visto que “no período máximo de cinco anos o valor do imposto corresponderá ao valor integral do imóvel” . E a justificativa, para o autor, repousa exatamente no aspecto renovável da renda.

Além disso, pode-se falar de alguns tributos que não são periódicos e possuem incidência pontual, como conquanto aos impostos que incidem sobre algum apanhado patrimonial, leia-se nos casos de herança, ainda assim não se está diante da tributação do patrimônio do sujeito passivo, mesmo que existam propriedades dentre os bens transmitidos. A alíquota busca base no monte mor, mas o que adentra como propriedade – patrimônio jurídico – do indivíduo é tão somente o saldo desta operação. Desse modo, também aqui não se vê aplicabilidade dos dispositivos de proteção à propriedade em si. Em nossa ordem jurídica é comum que se pratique alíquotas baixas, como a de 4% (quatro por cento) sobre a herança no Estado de São Paulo e 6% (seis por cento), para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) no Rio Grande do Norte. No entanto, há países onde essa proporção chega a 50% do patrimônio na Alemanha - no caso de herdeiros sem relação de parentesco – e na França, também para pessoas sem parentesco com o *de cujus* a tributação sobe para 60%. Ainda assim é incabível falar em afrontas ao direito de propriedade, justamente pelas razões já expostas, com fundamento nas quais os bens advindos de herança se considerarão patrimônio do beneficiário apenas em átimo posterior à retirada do valor a título de tributo, com a aceitação.

¹⁴⁹ NAKAGAKI, Rita Kazumi. *O princípio do não confisco no direito tributário*. Dissertação de Mestrado apresentada à PUC/SP. São Paulo, 2010, p. 129.

Em situações normais a Constituição autoriza a atuação impositiva apenas para carrear dinheiro aos cofres públicos. Excepcionalmente que é aceito alçar tais alíquotas de modo a desestimular certas condutas, quando não mais se estará diante de interesses exclusivamente fiscais do Estado. E, mesmo nesses casos, não há que se admitir a extração da propriedade por vias transversas, subvertendo toda a ordem Constitucional vigente, que proíbe categoricamente esse tipo de confisco. “No confisco, o particular dá causa à perda da propriedade pelo cometimento de um ato ilegal, que é punido com a tomada de seu patrimônio, sem direito a qualquer tipo de indenização”¹⁵⁰.

Falando do IPTU progressivo no tempo, não existe na Constituição a proposição de alíquotas para o tributo, nem muito menos o que seria tido por confisco nesse tocante. Tal interpretação sobre a impossibilidade de tributação elevada a ponto de extrair a propriedade do contribuinte, ou mais apropriadamente um valor considerado equivalente a ela em espaço de tempo por demais curto, pode ser feita da leitura de outros dispositivos constitucionais pertinentes.

Esta perspectiva caminha ao encontro do que é tratado neste tópico quando se fala efetivamente no “confisco”. Para complementar as informações aqui expostas, veja-se o item 5.3. adiante.

5.1.1.2 Conexão com a capacidade contributiva

Capacidade contributiva é, para Regina Helena Costa, “a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”¹⁵¹.

A vedação ao confisco, pode-se dizer, é preceito derivado diretamente do postulado da capacidade contributiva e da igualdade. Obviamente é possível que a análise recaia somente sobre a vedação ao confisco, em separado, mas as descrições que colham esses dois aspectos terão mais chances de abordar o tema em sua integridade.

¹⁵⁰ Ibidem, loc. cit.

¹⁵¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 112.

Para que exista obediência ao princípio da vedação ao confisco – ou não confisco, como preferem alguns – existe a necessidade de que a tributação recolha importância proporcional com relação à riqueza manifestada objetivamente e subjetivamente, conforme o caso, por cada contribuinte.

A Norma Básica apenas acolhe como legítimos os tributos que respeitem o limite da propriedade, e, também, que não adentrem na zona de tributação do chamado mínimo vital e, assim, estejam de acordo com o princípio da capacidade contributiva, de forma que o Estado se balizará sempre no espaço inserido entre essas duas diretrizes. Neste último caso, aliás, é interessante observar que a tributação atingiria situações nas quais o sujeito passivo não manifesta nenhuma capacidade de contribuir, sendo absurdo imaginar que o mesmo venha a dispor de sua subsistência no intuito de cumprir com obrigação tributária. “Trata-se, portanto, de isenção concedida por motivo técnico-fiscal – qual seja, a ausência de capacidade contributiva –, não podendo, destarte, ser revogada, já que a exigência de imposto, nessa situação, é inviável”¹⁵².

Apenas com estrita observância à capacidade contributiva se faz, de modo satisfatório, homenagem a esses dois outros valores que a ordem jurídica claramente protege. Não que seja despiciendo positivar a proteção à propriedade e ao mínimo vital, mas esse mandamento pode ser sacado por meio da interpretação de outras normas constitucionais. Tanto que nas ordens Constitucionais anteriores o comando do artigo 150, inciso IV, por exemplo, não existia, sendo defensável que tão somente com a existência da proteção ao direito de propriedade e/ou da capacidade contributiva no sistema se impõe ao legislador o dever de sempre pautar nesse comando.

Mais uma vez, cabe trazer as letras que escreveu Regina Helena Costa, a qual, em obra específica sobre o tema, assinalou que “finalmente, não se pode olvidar o trato dos limites da progressão fiscal. São eles os postos pela capacidade contributiva, a saber: a não confiscatoriedade e o não cerceamento de outros direitos constitucionais”¹⁵³.

¹⁵² Ibidem. p. 72.

¹⁵³ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 83.

5.1.1.3 Vedação ao confisco e os aspectos da progressividade e extrafiscalidade

Em que pese o texto ter passado por esses dois pontos em itens precedentes, neste tópico serão feitos comentários mais dirigidos à conexão de ambos especificamente com a vedação ao confisco.

Sobre fiscalidade e extrafiscalidade é sabido que essas características não são exclusivas em um tributo. Já que fiscalidade alude ao atributo imediatamente arrecadatório, a função precípua de levar dinheiro aos cofres públicos, na extrafiscalidade também há tal entrada de recursos, dado que há apenas uma preponderância de um caráter sobre o outro. Neste ponto, se pretende elucidar alguns detalhes de uma e de outra que possuem correlação direta com o disposto do artigo 150, IV da Constituição Federal. Isso porque, aparentemente, é possível admitir uma estipulação de alíquotas em patamar maior quando se está diante de uma exação de natureza eminentemente extrafiscal, em cotejo com a vertente da fiscalidade. No IPVA tradicional, a título de exemplo, a alíquota gira em torno de 1%. No entanto, não causaria muita estranheza se a faixa de tributação subisse para 2% com relação a veículos automotores aos quais o legislador Estadual prefere desestimular a circulação, por razões as mais varadas possíveis.

Justo por estar dirigida a uma orientação de condutas, perfeitamente cabível em nosso sistema a existência de alíquotas mais elevadas em determinadas situações. Em tais hipóteses a intenção do legislador de regular o comportamento faz com que o limite considerado passível de tributação chega a elastecer a ponto de comportar alíquotas bastante acentuadas quando tomado o parâmetro tão somente da fiscalidade.

Não teria sentido imaginar que a Constituição forneceu a possibilidade – ao invés de fazer uso do direito penal, administrativo, e assim por diante – de incentivar ou reprimir condutas por intermédio da tributação e, concomitantemente, laçar as mãos do Estado para proibi-lo de empreender progressividade ou regressividade de alíquotas, no intuito de conseguir os fins almejados pela sociedade. Renato Lopes Becho¹⁵⁴, inclusive, tem opinião de que o princípio da capacidade contributiva tem aplicabilidade totalmente afastada quando vem a lume a figura da extrafiscalidade, sendo exceção a esse princípio.

¹⁵⁴ BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p 431.

Regina Helena Costa manifesta-se em sentido contrário, pugnando pela compatibilização entre capacidade contributiva e extrafiscalidade. A magistrada assim se posiciona:

Realmente, a nós parece melhor o entendimento que prestigia a convivência entre a atuação extrafiscal e a observância do princípio da capacidade contributiva. Isto porque, a nosso ver, poder-se-á verificar sua incidência ao menos quanto ao respeito aos limites que o mesmo impõe.

Assim, na atuação extrafiscal sua incidência é atenuada pela perseguição de outros objetivos.¹⁵⁵

Trata-se, de fato, de situação bastante delicada. Não é tarefa das mais simples, mas a posição adotada neste trabalho se inclina no sentido de haver, de fato, uma relativização bastante acentuada da capacidade contributiva em prol de se aparelhar melhor o Estado com essa forte ferramenta da extrafiscalidade. Assim, já fora adiantado, para conseguir a conduta desejada, pode o legislador utilizar-se de várias técnicas. Uma delas é a progressividade extrafiscal.

O IPTU progressivo no tempo obviamente está longe de possuir cunho arrecadatório, servindo quase exclusivamente aos propósitos da política de desenvolvimento urbano. Serve para prestigiar o urbanismo e o crescimento racional da cidade, crescimento que seja mais adequado ao conjunto de outras políticas públicas implementadas pela municipalidade, tais como de transporte, habitação, educação, cultura, destinação de áreas comerciais e industriais, ou seja, em consonância com as funções que a Cidade deve possuir. A progressividade imposta ao tributo tem a missão, também, de repelir veementemente práticas nocivas como a da especulação imobiliária.

Mas esse dirigismo da conduta do proprietário necessariamente deve obedecer ao princípio da vedação ao confisco. É defeso ao Município, sob a alegação de tributar pelo IPTU progressivo no tempo, manter a alíquota elevada indefinidamente, causando na prática a uma transferência rápida aos cofres públicos de valor equivalente ao da propriedade afetada pela norma constitucional do artigo 182, § 4º, II. A ordem Constitucional não admite o confisco quando inexistente ilícito praticado e, por conseguinte, a atividade tributária definitivamente não pode andar em desacordo com a proteção dada ao direito de propriedade.

¹⁵⁵ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76.

5.2 O Estatuto da Cidade, Lei nº 10.257/01

É apenas no Estatuto da Cidade que se acende e ateia combustível à discussão sobre não-confisco na seara do IPTU progressivo no tempo, quando coloca como alíquota limite o patamar de 15% sobre o valor venal do imóvel.

Apenas para lembrar, o regramento atinente ao problema do planejamento urbanístico está constante no Título VII, Da Ordem Econômica e Financeira, mais especificamente no Capítulo II. Dois dos princípios básicos deste título são o da função social da propriedade e o da defesa do meio ambiente, azimutes segundo os quais deverão ser planejadas as ações governamentais de modo a promover o desenvolvimento dos conglomerados urbanos.

A planificação das cidades se pauta na criação de textos legais que influem na conduta do agora, mas que estão notadamente dirigidos a consequências almejadas no futuro, busca realizar o atingimento de objetivos preordenados. A existência de uma orientação normativa jurídica, que incentive a criação de parques industriais, zonas destinadas mais acentuadamente ao comércio, locais de maior concentração de habitações e assim por diante, pode facilitar a colocação de políticas públicas municipais em prática relativas ao transporte, segurança, saúde e, em geral, o bem estar dos cidadãos, de acordo com as funções sociais da cidade.

Um dos pontos altos do Estatuto é incentivar práticas que garantam o direito de todos a cidades sustentáveis, além de prestigiar o atendimento ao interesse social, “modalidade de interesse público, como o próprio Texto Fundamental indica ao disciplinar o instituto da desapropriação, em seu art. 5º, XXIV”, conforme bem lembra Regina Helena Costa¹⁵⁶.

A Carta Constitucional, no artigo 182, § 4º, inciso II, já comentado, outorga a faculdade ao Poder Público municipal de, “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”, advertindo o proprietário para a

¹⁵⁶ COSTA, Regina Helena. “Instrumentos tributários para a implementação da política urbana.” In: *Estatuto da Cidade (Comentários à Lei Federal 10.257/2010)*, por Adilson Dallari e Sérgio Ferraz (Coord.), 101 -116. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 108.

A este ensejo, vale colacionar o texto do supracitado inciso: art. 5º, XXIV – “a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição”.

possibilidade de cobrança do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo. Não custa ressaltar que a Constituição exige produção de lei federal, além da lei do Município, para que se possibilite a este ente os instrumentos hábeis a “compelir o proprietário a dar uma destinação social ao imóvel urbano”¹⁵⁷.

O legislador infraconstitucional, ao regulamentar o dispositivo magno supracitado e o artigo 183 – seu subsequente, editou o Estatuto da Cidade, Lei Nº 10.257, de 10 de Julho de 2001, estabelecendo as diretrizes gerais da política urbana e prevendo outras providências. No exercício dessa competência, determinou ao proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento. Neste ponto específico, surge o forte entrelaçamento entre os ramos tributário e urbanístico, conforme apontado no item 3.2.2.

Com esse fim, positivou o artigo 5º do Estatuto, em que consta obrigatoriedade aos proprietários dos imóveis não edificados (terreno), não utilizados (abandonado) ou subutilizados (utilizado aquém do potencial, conforme definido no plano diretor), a fim de evitar a desapropriação, os seguintes passos: (i) será notificado a cumprir com a função social; (ii) a partir da notificação, terá 1 (um) ano para protocolar projeto de obra tendente a adequar o imóvel aos requisitos; (iii) deverá, no prazo de 2 (dois) anos contados da aprovação do projeto, iniciar as obras do empreendimento.

Constatada a renitência do proprietário, a determinação do artigo 7º, na Sessão que trata do IPTU progressivo no tempo¹⁵⁸, dá subsídios ao Município para proceder à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo. Para tanto, estatui o limite máximo a que pode chegar a alíquota, além da forma pela qual se alevantará a exação, de modo que: (i) deverá progredir de um ano calendário para o seguinte; (ii) de um exercício para o outro poderá, no máximo, dobrar o percentual; (iii) poderá aumentar por no máximo 5 anos consecutivos; e (iv) a alíquota somente poderá chegar até 15% (quinze por cento).

Sobre o estabelecimento das alíquotas, cumpre esclarecer que a colocação de um limite máximo de duas vezes a do ano anterior e do teto de 15% (quinze por cento) vem sendo

¹⁵⁷ Ibidem, p. 110.

¹⁵⁸ Será tratado brevemente a seguir sobre a incorreção do Estatuto em intervir no IPTU progressivo no tempo, dado que este assunto faz frente ao tema da Norma Geral em Matéria Tributária.

pouco ou ineficientemente explorada pelos autores. Quando a Constituição obriga que o Município eleve as alíquotas ao se constatar que a função social da propriedade não esta sendo prestigiada e o Estatuto barra que tal aumento se dê em patamar superior ao dobro do percentual do ano anterior, inexistente vinculação na forma pela qual a Municipalidade deverá exercer sua prerrogativa, podendo estipular, em tese, qualquer proporção que seja superior ao período predecessor. É, portanto, perfeitamente possível empreender a uma majoração de 0,5% (meio ponto percentual ao ano), por exemplo, ou até menos de ano para ano.

Assim, não há óbice que ocorram aumentos na seguinte forma:

TABELA 01 – Elevação de alíquotas de acordo com o permissivo no Estatuto da Cidade (Lei Nº 10.257/2001).

Tempo em anos	Alíquota(%)	Base de Cálculo	Valor pago
1	1,0*	R\$ 1.000.000,00	R\$ 10.000,00
2	1,5	R\$ 1.000.000,00	R\$ 15.000,00
3	2,0	R\$ 1.000.000,00	R\$ 20.000,00
4	2,5	R\$ 1.000.000,00	R\$ 25.000,00
5	3,0	R\$ 1.000.000,00	R\$ 30.000,00
6	3,5	R\$ 1.000.000,00	R\$ 35.000,00
7	4,0	R\$ 1.000.000,00	R\$ 40.000,00
8	4,5	R\$ 1.000.000,00	R\$ 45.000,00
9	5,0	R\$ 1.000.000,00	R\$ 50.000,00
10	5,5	R\$ 1.000.000,00	R\$ 55.000,00

*Alíquota ilustrativa escolhida para fins de facilitar o exemplo.

5.3 O Plano Diretor do Município de São Paulo, Lei nº 16.050/2014.

A existência do Plano Diretor é imprescindível para implementar o IPTU progressivo no tempo. Esse texto legal coloca os critérios de ordenação da cidade, a teor do que dispõe o Artigo 39 do Estatuto da Cidade – prescrevendo que a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor – sendo, o plano, aparato legal, mediante o que se estipula a área ou região do Município destinada incidir parcelamento, edificação ou utilização compulsórios, de forma a possibilitar aplicação do tributo.

Ademais, a realidade referida no último parágrafo do item anterior é a interpretação que pode ser feita a partir do Estatuto das Cidades, Lei de caráter Nacional que estatui os limites máximos e ajuda a conformar a competência tributária para os Municípios.

A respeito, especificamente, do Município de São Paulo, o regramento é diverso. Aqui, há uma imposição por parte do Plano Diretor para que a alíquota suba ao patamar do dobro do ano anterior, conforme a permissão do Estatuto da Cidade. É o que diz o artigo 98 da Lei Municipal nº 16.050/2014, com a seguinte redação:

[...]

Art. 98. Caso os proprietários dos imóveis mencionados na subseção anterior não cumpram as obrigações nos prazos ali estabelecidos, a Prefeitura deverá aplicar alíquotas progressivas de IPTU majoradas anualmente pelo prazo de 5 (cinco) anos consecutivos até atingir a alíquota máxima de 15% (quinze por cento).

§ 1º A alíquota a ser aplicada a cada ano será igual ao dobro do valor da alíquota do ano anterior.

§ 2º Será adotada a alíquota de 15% (quinze por cento) a partir do ano em que o valor calculado venha a ultrapassar o limite estabelecido no “caput” deste artigo.

[...]

Destarte, sacando o exemplo de um imóvel com valor venal de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), a alíquota inicial, por força da Lei Municipal nº 15.889/2013, seria de 1,3% (um vírgula três por cento), já que a alíquota base consiste em 1% (um por cento) do valor venal, mas há um acréscimo de 0,3% (três décimos por cento) para bases de cálculo acima de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) até R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais). Tratando-se de IPTU progressivo no tempo, conforme disposição do artigo 96 do referido diploma, os proprietários dos imóveis não parcelados, não edificados ou subutilizados deverão ser notificados pela Prefeitura a fazê-lo, caso contrário se iniciará o aumento de alíquotas. Assim sendo, no ano seguinte a alíquota já deverá ser fixada no dobro, pelo que manda o § 1º do artigo 98, ficando, no exemplo apontado, em 2,6% (dois vírgula seis por cento), após 5,2% (cinco vírgula dois por cento) e por último 10,4% (dez vírgula quatro por cento), quando não mais poderá sofrer duplicação em virtude de haver chegado ao limite dos 15% (quinze por cento) previstos pelo Estatuto da Cidade. Logo, constata-se o seguinte cenário:

TABELA 02 – Elevação de alíquotas segundo a obrigatoriedade do Plano Diretor de São Paulo (Lei Municipal nº 16.050/2014).

Tempo em anos	Alíquota(%)	Base de Cálculo	Valor pago
1	1,3	R\$ 1.000.000,00	R\$ 13.000,00
2	2,6	R\$ 1.000.000,00	R\$ 26.000,00
3	5,2	R\$ 1.000.000,00	R\$ 52.000,00
4	10,4	R\$ 1.000.000,00	R\$ 104.000,00
5	15,0	R\$ 1.000.000,00	R\$ 150.000,00
6	15,0	R\$ 1.000.000,00	R\$ 150.000,00
7	15,0	R\$ 1.000.000,00	R\$ 150.000,00
8	15,0	R\$ 1.000.000,00	R\$ 150.000,00
9	15,0	R\$ 1.000.000,00	R\$ 150.000,00
10	15,0	R\$ 1.000.000,00	R\$ 150.000,00

Desconsiderando a somatória dos percentuais atingidos no quinquênio, “ainda que essa alíquota seja utilizada uma única vez, parece-nos que dificilmente um imposto sobre a propriedade com alíquota nessa intensidade possa deixar de ser considerado confiscatório, diante da substancial absorção da propriedade que representará”¹⁵⁹.

Com somente essa situação, mesmo a despeito de a alíquota máxima perdurar no tempo, restará patentemente ofendido o primado Constitucional do artigo 150, inciso IV, o qual desprestigia invasão ao direito de propriedade, pois este artigo proíbe que haja simples efeito de confisco.

Mas se for considerada a transferência de numerário para o Estado somados os 5 (cinco) anos, é nítido que será bastante alto o valor despendido ao fim do período com tão somente o atingimento da alíquota final no último ano. Segundo o parágrafo primeiro do artigo 98 da lei do Município de São Paulo, que obriga a multiplicação por 2 (dois) da alíquota do ano anterior, a fração chegará a 15% (quinze por cento) do valor venal já no 5º ano. Realizado o cálculo do valor pago a título de tributo nos 5 (cinco) exercícios, chega-se a R\$ 345.000,00 (trezentos e quarenta e cinco mil reais) ou 34,5% (trinta e quatro vírgula cinco) do valor venal do bem.

¹⁵⁹ COSTA, Regina Helena. “Instrumentos tributários para a implementação da política urbana.” In: *Estatuto da Cidade (Comentários à Lei Federal 10.257/2010)*, por Adilson Dallari e Sérgio Ferraz (Coord.), 101 -116. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 111.

Além disso, atentando para a verdadeira subtração do patrimônio do particular em direção ao Erário quando atingido apenas o 5º ano de cobrança do tributo progressivo no tempo, “a técnica não poderá ser empregada indefinidamente, sob pena de instituir autêntico confisco, vedado expressamente (art. 150, IV)”¹⁶⁰.

Nesse tocante, cabe transcrever fragmento de Regina Helena Costa, quando propõe que:

A manutenção da exigência fiscal pela alíquota máxima pelo prazo de cinco anos, caso não seja cumprida a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar, o solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado a que se refere o art. 5º da lei, revela-se descabida, pois, indubitavelmente, nesta hipótese o confisco restará consumado. Portanto, na situação de continuidade da inadimplência do proprietário urbano quanto a essa obrigação, o único meio de que pode dispor o Município é, inquestionavelmente, a desapropriação (art. 8º), sob pena de vulneração do princípio da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco¹⁶¹.

Assim, se o IPTU progressivo no tempo não for suficiente para que o proprietário do solo urbano, nas situações previstas, promova seu adequado aproveitamento, o passo seguinte será, necessariamente, a desapropriação (art. 182, § 4º, inciso III)”¹⁶². Essa afirmação permite concluir que a inocuidade da exacerbação de alíquotas fará com que os Municípios, necessariamente, em atendimento aos mandamentos Constitucionais e do sistema constitucional tributário, procedam à desapropriação dos imóveis com base no artigo 182, § 4º, III, da Constituição Federal.

Em outras palavras, quando o IPTU progressivo no tempo não for capaz de convencer o proprietário a mudar sua conduta, o regramento vigente é imperativo em obrigar os Entes Públicos Municipais a aplicar a medida extrema da “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”, de forma a que se respeite o princípio da proteção à propriedade privada.

¹⁶⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário : Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2014, p. 355.

¹⁶¹ Ibidem, p. 112.

¹⁶² COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 103.

5.4 A publicação dos Decretos nº 55.638, de 30 de outubro de 2014, e nº 56.589, de 10 de novembro de 2015.

O primeiro corpo normativo infralegal, conforme sua própria ementa diz, confere “regulamentação à aplicação dos instrumentos indutores da função social da propriedade urbana no Município de São Paulo, em especial à notificação para o parcelamento, edificação e utilização compulsórios”. Nesse Decreto consta a previsão (art. 3º) de criação e manutenção de um cadastro de imóveis passíveis de notificação, que colherá e processará informações de “fontes hábeis a inferir a caracterização dos imóveis como não utilizados, subutilizados ou não edificadas”. Para tanto, prescreve o referido artigo seis incisos determinando quais são essas fontes hábeis de informação. O inciso II, por exemplo, permite à administração municipal utilizar informações prestadas por concessionárias de serviços públicos acerca de consumo ínfimo ou inexistente. Cumpre fazer uma observação no sentido de que os dados a serem coletados, a fim de configurar o atendimento ou não à função social da propriedade, devem ser cotejados uns com os outros e, para que seja implementada efetivamente a progressividade, é imprescindível a presença do agente público municipal para aferição da realidade social.

Outrossim, no artigo 6º está, em seus incisos, relacionada uma lista aparentemente taxativa de atividades nas quais se dispensa a existência de edificação no imóvel onde se efetue, rol a ser ampliado apenas mediante deliberação da Câmara Técnica de Legislação Urbanística (CTLU), conforme o § 3º. Está expressamente excluído do benefício, nos termos do § 2º, o estacionamento rotativo de veículos, que não será considerado como atividade econômica que não necessita de edificação. Nesse ponto, há de se ter cuidado para que, de fato, sejam dispensadas da obrigatoriedade de edificação nas respectivas propriedades aquelas atividades que consistam na expressão da livre iniciativa, também defendida Constitucionalmente no artigo 170 da CR de 1988.

Também, o Decreto estabelece o procedimento mediante o qual se permite o contraditório e a ampla defesa do contribuinte para que, somente depois, seja adotado o regime das alíquotas progressivas.

Já o Decreto nº 56.589 de 10 de novembro de 2015 regulamenta a aplicação do Imposto Predial e Territorial Urbano Progressivo no Tempo, prevendo o tributo “como instrumento indutor do cumprimento da função social da propriedade”.

Nesse último, é possível encontrar as formas de cálculo do imposto em si, com informações tais como:

(i) a caracterização do imóvel não edificado, subutilizado ou não utilizado, cujo proprietário tenha sido regularmente para fins de incidência do IPTU Progressivo no Tempo (Art. 2º); a data em que se considera ocorrido o fato gerador do IPTU Progressivo no Tempo, ou seja, em 1º de janeiro do exercício subsequente ao da constatação do descumprimento das condições e dos prazos estabelecidos na legislação (§ 1º); alíquota em dobro a ser aplicada a cada ano, até o limite estipulado no *caput* (§ 2º); a alíquota do primeiro ano de aplicação do IPTU Progressivo no Tempo, que será o valor da alíquota do ano anterior, desconsiderando qualquer isenção, acréscimo, desconto ou limite de diferença nominal entre exercícios (§ 3º); também há determinações sobre a majoração das alíquotas prosseguirem com a mesma base, mesmo que em exercícios posteriores ocorra alteração de dados cadastrais (§ 4º) e sobre o lançamento do IPTU Progressivo no Tempo (§ 5º e § 6º); com a comprovação do cumprimento da obrigação, ocorrerá o lançamento do IPTU sem a aplicação das alíquotas progressivas, assim como a manutenção dessa situação enquanto o proprietário atender às condições e aos prazos estabelecidos (§ 8º); chegando ao final, o penúltimo parágrafo (§ 9º) dispõe que o IPTU Progressivo no Tempo aplica-se inclusive aos imóveis que possuem isenção e, por último, que é vedada a concessão de isenções, anistias, incentivos ou benefícios fiscais relativos ao IPTU Progressivo no Tempo (§ 10);

(ii) o artigo subsequente (Art. 3º) e seus parágrafos (§ 1º, § 2º, § 3º e § 4º) tratam da relação do imposto com a figura da isenção;

(iii) o artigo 4º do decreto prevê a aplicação da legislação tributária vigente no Município de São Paulo ao IPTU progressivo no tempo;

(iv) o artigo 5º prescreve a possibilidade de atuação dos órgãos competentes para proceder à desapropriação com pagamento em títulos da dívida pública, assim como, no Parágrafo Único, a manutenção das alíquotas majoradas indefinidamente, até que se cumpra a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar o imóvel ou que ocorra a sua desapropriação;

(v) os dois próximos artigos (art. 6º e art. 7º) encerram ordens ao Poder Público Municipal para dar aplicabilidade ao decreto e o derradeiro (art. 8º) consubstancia as cláusulas de vigência e revocatória.

5.5 A vedação ao efeito de confisco

Em outros sistemas jurídicos, como no Espanhol, é identificada certa redundância na disposição da não-confiscatoriedade, visto que essa vedação já está assegurada por via transversa quando da positivação do direito de propriedade no artigo 33 da Constituição Espanhola, segundo informa José Juan Ferreiro Lapatza¹⁶³.

Já Juan Martín Queralt propõe que “em rigor, a previsão constitucional que veda a confiscatoriedade do sistema tributário constitui, em princípio, uma previsão tautológica, porque o confisco constitui um conceito que, por sua própria essência, permanece extramuros do ordenamento tributário”¹⁶⁴. Como que em complemento àquele, está dito por esse último autor que, de acordo com o que se depreende da passagem, o confisco é o anverso do direito de propriedade (e avesso a ele) e que a moeda da tributação se retira de dentro da propriedade do sujeito, portanto, fora da possibilidade de consideração pela perspectiva tributária e sequer seria necessário existir a disposição constitucional.

A proibição que existe em relação ao setor tributário para nós outros do Brasil, imperativo comentar, não é apenas à tributação confiscatória, visto que confisco ocorrerá na extração total da propriedade. Estevão Horvath¹⁶⁵ abre capítulo em sua obra *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário* e suscita o questionamento acerca do confisco e efeito confiscatório serem a mesma coisa, marcando ali que, em sua opinião, trata-se de itens distintos.

No tocante ao confisco propriamente dito, nossa Constituição veda que o Estado possa retirar toda a propriedade do cidadão sem estar presente o viés sancionatório, de maneira que, diz o aludido autor, “é fácil perceber-se que qualquer proposta de tributação que alcançasse

¹⁶³ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário : teoria geral do tributo*. Barueri, SP : Manole; Espanha, ES : Marcial Pons. 2007. p 27.

¹⁶⁴ *Apud* PAULSEN, Leandro. *Direito tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre : Livraria do Advogado. 16 ed. 2014, p. 445. Do original: “en rigor, a previsión constitucional que veda la confiscatoriedad del sistema tributário constituye, en principio, una previsión tautológica, porque la confiscación constituye un concepto que, por su propia esencia, permanece extramuros del ordenamiento tributario”.

¹⁶⁵ HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. 2002. p 46 e ss.

toda a renda ou todo o patrimônio de uma pessoa seria considerada confisco e, portanto, inconstitucional”. Resta menos difícil, nesses casos, identificar o confisco.

A colocação do limite em questão, de literalidade ausente nas Constituições passadas, atende ao propósito de barrar quaisquer tributações que retirem do contribuinte valor equivalente à parte substancial da propriedade sobre a qual incida, ou seja, mesmo ante a inexistência de transferência da totalidade dessa propriedade. É desdobramento da proibição de confisco. No entanto, diz mais. Deixa transparecer que confisco é sanção e que uma tributação cuja semelhança se aproxima do confisco é incabível ante o panorama Constitucional brasileiro.

A vedação constante no Texto Supremo, pois, fundamenta a impossibilidade de existir o simples efeito confiscatório, em decorrência do direito magno de propriedade, somado à característica básica de tributação apenas sobre bases lícitas dos contribuintes porque, caso contrário, extraída parcela exagerada do patrimônio, essa atividade tributária será tida como medida sancionatória e o tributo com ela não se confunde. A tributação somente pode atingir validamente o patrimônio do contribuinte na medida em que permaneça dentro das possibilidades deste de contribuir com a coletividade, de modo que ultrapassado esse limite se estará no campo do confisco.

Adiante será exposto o problema que reside em delimitar o que propriamente vem a ser esse chamado “efeito de confisco”.

5.5.1 A vagueza da expressão “efeito de confisco”

5.5.1.1 Sobre vagueza

Eros Roberto Grau¹⁶⁶ escreveu que as palavras são como que rótulos com os quais são identificadas as coisas para remeter-se a elas. A substância de um recipiente permanecerá exatamente a mesma, ainda que alguém substitua seu rótulo, porque inexiste conexão necessária entre ambas as coisas – a substância e o rótulo.

¹⁶⁶ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do direito*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p 222 e ss.

Contudo, alguns termos usados na linguagem jurídica não possuem precisão suficiente para exprimir onde se inicia e onde acaba o conteúdo do que com ele se quer significar. A palavra utilizada por Eros Grau é exatamente essa: imprecisão. Há termos que, por não determinarem adequadamente o conteúdo ao qual remetem, precisam ser “completados por quem os aplique”.

Neste ponto, faz bem lembrar o que escrevera Karl Engisch¹⁶⁷, quando assevera que

Os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, pelo menos em parte. É o que pode afirmar-se, por exemplo, a respeito daqueles conceitos naturalísticos que são recebidos pelo Direito, como os de “escuridão”, “sossego noturno”, “ruído”, “perigo”, “coisa”. E com mais razão se pode dizer o mesmo dos conceitos propriamente jurídicos, como os de “assassinato” (“homicídio qualificado”), “crime”, “acto administrativo”, “negócio jurídico”, etc.

A linguagem jurídica, portanto, é um misto da linguagem natural com a linguagem técnica e a artificial. Há necessidade de utilização de termos da linguagem natural como fator imprescindível para que as mensagens jurídicas sejam compreendidas pelo maior número possível de pessoas.

No entanto, tais conceitos – tanto os da linguagem natural cotidiana como os especificamente jurídicos – possuem o que o autor qualifica como núcleo conceitual e halo conceitual, que traz de Phillip Heck. Com aquela expressão é identificada clareza no conteúdo e extensão do conceito, enquanto a última tem lugar quando as dúvidas se iniciam.

Também Genaro Carrió aborda o tema, e de forma semelhante ao próprio Engisch no momento que fala sobre “linha de penumbra”, aduz para a existência de uma “zona de penumbra”¹⁶⁸ ou transição entre a clareza de aplicação ou inaplicação de um termo a

¹⁶⁷ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 7ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p 209.

¹⁶⁸ O texto original está assim: Tomemos, por ejemplo, la palabra “compraventa”. No discutimos que para que ella sea aplicale a una certa transacción tiene que aber precio. Pero, si se me permite el giro, ¿Cuánto precio? Porque si la cantidad de dinero prometida o entregada a cambio de una cosa es insignificante em relación com el valor de ésta, los juristas dirán, sin duda, que hay una donación encubierta de la cosa, y no una compraventa. Y si el valor del dinero es desproporcionalmente mayor que el de la cosa, dirán que habido una donación encubierta del dinero, y no una compraventa. ¿Por dónde passa la línea, si es que hay tal línea, que separa las compraventas genuínas de las donaciones encubiertas? ¿ No es más atinado decir que hay aqui uma apreciable zona de penumbra, a semejanza de lo que ocurre com “calvo”, “joven” y “alto”, y a diferencia de o que acontece com “triángulo” o “cubo” (en el uso que dan a estas palavras quienes hacen geometría pura)?.

determinada situação de que se ponha diante. São, portanto, atual ou potencialmente vagas. Segundo o autor argentino, na linguagem natural e na jurídica é possível encontrar situações remetidas por termos com os quais todos os intérpretes concordam e outras evidentemente excluídas, convidando, ainda na mesma página do texto, a que:

Tomemos, por exemplo, a palavra “compra e venda”. Não discutimos que para que ela seja aplicável a uma certa transação tem que haver preço. Mas, se se me permite o giro, quanto de preço? Porque se a quantidade de dinheiro prometida ou entregue em troca de uma coisa é insignificante em relação com o valor desta, os juristas dirão, sem dúvidas, que há uma doação encoberta da coisa, e não uma compra e venda. E se o valor do dinheiro é desproporcionalmente maior que o da coisa, dirão que houve uma doação encoberta de dinheiro, e não uma compra e venda. Por onde passa a linha, se é que há linha, que separa as compra e vendas genuínas das doações encobertas? Não é mais atinado dizer que há aqui uma apreciável zona de penumbra, à semelhança do que ocorre com “calvo”, “jovem” e “alto”, e a diferença do que acontece com “triângulo” ou “cubo” (no uso que dão estas palavras aqueles que estudam geometria pura)?

Cumprе ressaltar, entretanto, que é aconselhável apontar para a cautela com que tais comentários sobre a zona de penumbra devem ser acolhidos, visto que também não há precisão absoluta no que tange ao ponto “onde as dúvidas começam”. Assim, se cai na observação de Bertrand Russel quando afirma que identificar a zona de penumbra de um termo não se trata de exercício dos mais simples, visto que primeiro é necessário saber o que vem a ser a tal penumbra. Em artigo publicado, o filósofo inglês escreveu o seguinte, em tradução livre:

O fato é que todas as palavras são atribuíveis sem dúvidas sobre certa área, mas começam a ficar questionáveis dentro de uma penumbra, fora da qual elas são de novo certamente não atribuíveis. Alguém poderia procurar obter precisão no uso das palavras dizendo que nenhuma deve ser aplicada na penumbra, mas infelizmente a penumbra mesma não é precisamente definível, e toda a vagueza que se aplica ao uso primário das palavras se aplicam também quando tentamos fixar um limite para a sua aplicabilidade indubitável. Isto tem uma razão em nossa constituição fisiológica¹⁶⁹.

CARRIÓ, Genaro Rubén. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p 52 e ss.

¹⁶⁹ No original: “The fact is that all words are attributable without doubt over a certain area, but become questionable within a penumbra, outside which they are again certainly not attributable. Someone might seek to obtain precision in the use of words by saying that no word is to be applied in the penumbra, but unfortunately the penumbra is itself not accurately definable, and all the

Isto é, o esforço reside em demonstrar a partir de quando se pode aplicar um termo para dado estado de coisas.

As palavras possuem uma textura aberta. Há, em todas elas, um núcleo fixo de significação e uma parcela semântica sobre a qual não é possível nominar com esse mesmo vocábulo. O exemplo recorrente, porém bastante para entender o problema, detalha a eficácia do uso do termo “calvo”. Um homem, em algum momento de sua vida, possuía cabelos em quantidade suficiente para que a ele não se pudesse ser atribuída a qualidade de “calvo”. Porém, com o passar dos anos, foi os perdendo, fio após fio, até que em determinado dia ninguém negaria a situação de calvície ante a qual se depara. Nestes dois extremos a atribuição da palavra que designa o conceito não se vê duvidosa. Mas dizer qual foi o fio cuja queda transformou-o de não-calvo em calvo é tarefa tortuosa, que situa o trabalho do intérprete na região de penumbra. Nesse contexto, por vezes, carece de possibilidade a delimitação.

5.5.1.2 “efeito de confisco” e vagueza

Com as regras jurídicas, a exemplo do que ocorre com qualquer vocábulo, como visto, sucede dificuldade semelhante. De textura também aberta, a tarefa dos que a elas interpretam é identificar, com elementos sacados de dentro do contexto próprio do sistema jurídico, caracteres hábeis a fixar entendimento de um conceito jurídico ante a determinada situação normativa apresentada, quando da aplicação ou na análise a respeito de um dispositivo normativo abstrato em cotejo com o aparato constitucional vigente.

Essa é perfeitamente a situação que se coloca entre nós, pesquisadores da seara tributária e Constitucional, quando se fala sobre “confisco”. A proibição de utilização do efeito de confisco trazido pela Constituição claramente exclui tributações exacerbadas e

vaguenesses which apply to the primary use of words apply also when we try to fix a limit to their indubitable applicability. This has a reason in our physiological constitution”. RUSSEL, Bertrand. Vagueness. First published in *The Australasian Journal of Psychology and Philosophy*, 1 (June 1923): 84--92

certamente admite, no geral sem restrições, a colocação de alíquotas reconhecidamente baixas, de 1% (um por cento), por exemplo.

Porém, a tarefa que representa maior importância na ocasião em que se trata deste assunto é delimitar, ou tentar fazê-lo, o ponto a partir do qual se poderá dizer que a tributação deixou de atender ao mandamento do artigo 150, *caput*, e inciso IV da Constituição. Identificar a chamada zona de penumbra permite recortar o que vem a ser efeito de confisco na nossa ordem Constitucional. No entanto, esse trabalho não foi efetivamente levado a cabo pela doutrina pátria até então. Traçar um valor *a priori* do que seria confisco foi buscado sem, no entanto, se chegar a um percentual que a ele correspondesse.

Renato Lopes Becho¹⁷⁰, na obra já aludida, compila as opiniões de nada menos que 15 (quinze) dentre os mais reconhecidos autores de direito tributário brasileiro, obras de consulta indicada para entender melhor esse assunto. Ruy Barbosa Nogueira, Gerd Willi Rothmann, Antônio Roberto Sampaio Dória, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antônio Carrazza, Aliomar Baleeiro, Mizabel Abreu Machado Derzi, Luís Eduardo Schoueri, Eduardo Domingos Botallo, José Eduardo Soares de Melo, Hugo de Brito Machado, Elizabeth Nazar Carrazza, Regina Helena Costa, Aires Fernandino Barreto e Estevão Horvarth. Nenhum deles diz o que seja objetivamente tributação confiscatória. Somando ao próprio autor, 16 (dezesesseis) estudiosos se debruçaram sobre o tema e ainda assim não foi possível colher uma resposta definitiva.

As interpretações dão conta de dizer que as situações extremas estão fora de dúvida, mas que é exatamente na transição entre elas, em algum ponto, que se destaca a dificuldade. Em alusão direta a Bertrand Russel, no texto já citado, partindo-se de 0% (zero por cento) e subindo, ponto percentual a ponto percentual, ainda assim resultará dificultado notar quando se poderá falar na tal alíquota com efeito de confisco.

Ademais, esta, caso fosse encontrada, ainda não seria servível para todos os casos, sendo quase certo que ficaria na dependência de outros fatores que não somente a consideração da alíquota. Dado que, aparentemente, a natureza do imposto influi na resposta, assim como o contexto social, político, econômico e outros fatores, não é possível se afastar

¹⁷⁰ BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p 454 e ss.

da necessidade de buscar uma legislação concreta e um fato jurídico já delimitado para aferi-lo.

Neste ponto, cabe assinalar a opinião de Regina Helena Costa, apesar de ela mesma reconhecer a aludida dificuldade de dizer qual o marco inicial, a partir de onde é possível falar num confisco, de forma que o intérprete deve valer-se da razoabilidade e equidade ante o caso concreto. Posta em posição de destaque dentre os autores citados, por grafar seu entendimento explicitamente, vale bastante a pena – precavendo-se para não cometer uma erronia na transposição de seu raciocínio – reproduzi-la quando marca, nas seguintes palavras, que:

O confisco, em definição singela, é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização.

Como se depreende de tal definição, em nosso sistema jurídico o confisco é medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente. Se o tributo, na própria dicção legal, é prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN), lógica a conclusão segundo a qual não pode ser ele utilizado com efeito confiscatório¹⁷¹.

A conclusão chegada é a de que não é possível, pelo menos até o ponto aonde o presente texto chegou, dizer *a priori* o que configura uma alíquota confiscatória. Em suma, não se afigura possível, pelo menos no contexto geral, dizer quando o pouco deixa de ser pouco e passa a ser muito para fins de se falar em confisco.

Infelizmente, em que pese não ser de maior contribuição ao estudo da matéria, a aferição de efeito confiscatório tributário será feita apenas na análise do caso concreto. Pelo que se tratou no presente trabalho, ante a imposição do Estatuto das Cidades, se torna imperioso falar que configura, sim, confisco a alíquota de 15% (quinze por cento).

¹⁷¹ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 83.

6 CONCLUSÕES

1. Após a análise do conceito de sanção, foi possível concluir que esta consiste, estritamente falando, no conseqüente de uma norma jurídica. Dito isto, necessariamente há de ter ocorrido um evento cuja linguagem seja apta a preencher os requisitos do antecedente da norma em questão.

2. Chega-se à opinião segundo a qual o termo sanção é extremamente ambíguo e, sendo assim, é necessário e mais adequado apontar o sentido empregado quando se utiliza cada um deles com nomenclaturas distintas, sendo: (i) sanção como a previsão abstrata para punição a quem cometer infrações; (ii) coação para a ação concreta levada a cabo pelo Estado-juiz; (iii) e, ainda, coerção para a influência psicológica exercida pela norma abstrata que estipula o castigo.

3. Além disso, as figuras da sanção, da coação e da coerção são distintas entre si mas não totalmente dissociadas uma da outra, de modo a não poder serem abordadas apenas como funções de uma sanção. Em outras palavras, a pressão que uma norma exerce sobre a comunidade não se vê somente na aplicação de atos de coação, ou seja, algumas das funções que a sanção exerce não consiste em exclusividade da atividade sancionadora.

4. Conclui-se também que, apesar de a sanção representar forte instrumento na regulação de condutas, alguns dos comportamentos prestigiados ou desejados pela ordem jurídica são atingidos por intermédio da indução da vontade do agente através de outras normas jurídicas que não as proibitivas manifestadas pelas sanções.

5. A divergência doutrinária existente foi apresentada, sendo exposto que uma delas entende pela existência de uma exceção Constitucional ao conceito de tributo, admitindo que o artigo 182, § 4º da Constituição Federal autorizou um IPTU progressivo no tempo que possui como hipótese uma conduta, tida por ilícita por eles, do proprietário que não utiliza seu imóvel de acordo com a função social da propriedade, nos ditames da Constituição.

6. No entanto a conclusão encontrada encara que a hipótese de incidência do IPTU progressivo no tempo é uma conduta lícita, apesar de não desejada pelo ordenamento jurídico pátrio. Isso porque, segundo o entendimento a que se chegou, a circunstância de ser proprietário em desacordo com a função social da propriedade é fator que contribui apenas para o aumento da alíquota do tributo. É uma medida coercitiva dirigida ao proprietário sem, contudo, possuir caráter de sanção.

7. Em momento subsequente se ilustrou que onerar mais fortemente o proprietário renitente busca justamente fazer com que este se adeque aos anseios do ordenamento, ou seja, dirigir seu comportamento no sentido de que ele exerça seu direito de propriedade de acordo com a função social que esta deve possuir. Esse direcionamento ou indução, no âmbito tributário, é implementada pelo Estado basicamente pela extrafiscalidade.

8. Sanções, no sentido de atuação do Estado contra os infratores, são atos posteriores a um acontecimento que lhe dá causa. O ato de repressão a um comportamento através da extrafiscalidade ocorre em momento anterior, com a simples edição da norma tributária. Essa repressão busca evitar uma conduta danosa à coletividade, que é a manutenção de propriedades que desatendem à função social.

9. A progressividade extrafiscal do IPTU progressivo no tempo é fundamental para que se atinja a função social da propriedade urbana.

10. Com a utilização da extrafiscalidade o sistema jurídico procede à organização da sociedade sob a perspectiva da tributação, elevando, diminuindo ou mesmo exonerando tributos.

11. No entanto, como é comum ocorrer, pode ser que a medida normativa não surta os efeitos pretendidos pelo legislador. Assim, no caso do IPTU progressivo no tempo, é possível que o proprietário não mude sua conduta mesmo que seja tributado em patamares mais elevados em virtude da progressividade extrafiscal.

12. Se essa medida de aplicação de alíquotas substancialmente mais elevadas não servir de estímulo suficiente ao proprietário, o Ente municipal procederá à desapropriação do bem.

13. Concluindo por existir uma verdadeira separação entre a seara tributária e a administrativa, também possível antever que a regulação da matéria somente pela via tributária não é suficiente para atingir o objetivo de compelir os proprietários. A partir de certo momento a medida de direito tributário se torna inócua ou pela incapacidade de o sujeito passivo dar a utilização ao bem conforme os ditames postos pelo ordenamento – ante o ato de notificação do Município – ou em virtude de que este prefere continuar pagando o IPTU mais elevado. Nos dois casos deverá entrar em cena a figura da desapropriação, capítulo importante no estudo do direito administrativo.

14. Adiante, foi possível comentar sobre a redação do artigo 182, § 4º da Constituição, onde está escrito que há uma “faculdade” para que o município proceda à desapropriação. A conclusão a que se chegou foi a de que, em lugar de permissão, o Ente tem

a obrigação de assim proceder, tendo em vista que a exacerbação e a manutenção elevada das alíquotas encontra limite no princípio do não confisco tributário.

15. A mesma crítica se faz no tocante à determinação para parcelamento ou edificação compulsórios e também à instituição do próprio IPTU progressivo no tempo que o município deverá efetuar frente ao proprietário do imóvel urbano. No tocante ao assunto da ordenação do cidade o Ente não possui faculdades ou permissões por imperativo de outros comandos da Constituição.

16. Outro comentário possível diz respeito à errônia em se nominar a desapropriação em comento de “desapropriação-sanção”, como é conhecida essa espécie de desapropriação punitiva. Isso ocorre apenas porque a indenização a ela correspondente é feita posteriormente e paga mediante títulos da dívida pública.

17. Se identificou no trecho final do trabalho, também, que existem consequências relevantes identificadas quando o IPTU progressivo no tempo é encarado como qualquer tributo, atribuindo-lhe tratamento pertinente a todas as demais figuras tributárias de nosso sistema jurídico. Assim, o princípio do não confisco foi o que mais chamou atenção no bojo do presente trabalho, dado que tratar tal variante do Imposto Territorial e Predial Urbano como sanção teria o condão de autorizar alíquotas bastante exacerbadas, flexibilizando em grande medida o limite do confisco.

18. Da conclusão anterior, surge possibilidade de mais um comentário: se a Constituição diz que tributo algum poderá ter efeito de confisco, porque este, de acordo com o que se concluiu, somente tem vez quando configurar sanção a ato ilícito, seguindo a linha de Regina Helena Costa, as medidas confiscatórias compatíveis com nossa Constituição somente aquelas que se fundamentam nos artigos 5º, XLV e 243 do Texto Maior.

19. A vedação ao confisco é fator que limita diretamente o percentual que pode atingir a alíquota aumentada pelo IPTU progressivo no tempo. Não há, na própria Carta Magna, estipulação de tal percentual. Fica a cargo da legislação infraconstitucional o papel de dizer quanto se tornará devido a título do imposto em comento, mas a interpretação a que chega-se é a de que em hipótese alguma será admitido o efeito de confisco.

20. Mesmo em se tratando da progressividade extrafiscal a que este tributo está submetido, na tentativa de influir na vontade do proprietário do bem imóvel urbano, o valor percentual a que é possível chegar segundo o Estatuto Da Cidade, Lei n.º 10.257/2001, consiste na exorbitante alíquota limite de 15% (quinze por cento), o que atenta contra os comandos Constitucionais proibidores do efeito de confisco existentes. Mas não só isso.

Conforme já ficou exposto, a prorrogação dessa tributação acentuadamente elevada indefinidamente, ano após ano, também representa grave afronta ao princípio.

21. O comentário a ser feito sobre o limite concernente em duplicar a alíquota de ano para ano, segundo determinação também do Estatuto da Cidade, é o seguinte: se verificou não haver obrigatoriedade para tanto. Segundo tal Lei, a alíquota do primeiro ano pode ser 1% (um por cento) e a do ano subsequente chegar a apenas 1,1% (um inteiro e um décimo por cento), por exemplo. Exigência de se multiplicar por 2 (dois) a alíquota antecedente pode ser objeto da Lei Municipal que tratará da matéria, como de fato ocorreu no Município de São Paulo. O plano diretor do Município estabelece que a alíquota se elevará para o dobro do ano anterior nos casos de aplicação do IPTU progressivo no tempo.

22. A tarefa de delimitar o que vem a ser confisco ou efeito de confisco, no entanto, se demonstrou-se demasiadamente complexa. A conclusão à qual se chegou foi pela impossibilidade de consignar *a priori* o *quantum* se consubstancia em uma alíquota confiscatória. Infelizmente não foi possível apresentar maiores comentários, os quais contribuíssem decisivamente para o desenvolvimento do tema dado que, aparentemente e no contexto do presente trabalho, a constatação de efeito confiscatório tributário geralmente se enxergará quando procedida à uma análise do caso concreto, principalmente quando se estiver diante de uma zona de penumbra do conceito. Conforme já se disse, é certo, apenas, que a determinação do Estatuto das Cidades configura o indesejado confisco, repudiado pela ordem jurídica nacional, com a estipulação de alíquota de 15% sobre o valor venal do imóvel.

REFERÊNCIAS

ALVES, Alaôr Caffê. “Formação lógico-linguística do conhecimento e a construção do discurso científico.” In: *Lógica e direito*, por Coordenação Paulo de Barros Carvalho e Organização Lucas Galvão de Britto, 448. São Paulo: Noeses, 2016.

ATALIBA, Geraldo. “Regime Jurídico da Extrafiscalidade.” *REVISTA JUSTITIA*. MPSP. s.d. <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf> (acesso em 17 de Março de 2016).

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. São Paulo: Malheiros, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 31. revista e atualizada até a Emenda Constitucional 76, de 28.11.2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

BARRETO, Aires Fernandino. “IPTU - base de cálculo e base calculada.” In: *Suplemento Tributário*, 30:81. Rio de Janeiro: LTr, 2000.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. 2. São Paulo: Saraiva, 2014.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Studatti. Bauru: Edipro, 2001.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 30 de março de 2016.

BRASIL. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 de março de 1964, retificada em 9 de abril de 1964 e 3 de junho de 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 10 de maio de 2016.

BRASIL. Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 de abril de 2016.

BRASIL. Estatuto da Cidade, Lei nº. 10.257, de 10 de julho de 2001. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 de julho de 2001 e retificado em 17 de julho de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm>. Acesso em: 05 de abril de 2016.

BRASIL. Lei nº. 13.255, de 14 de janeiro de 2016. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 de janeiro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13255.htm> . Acesso em: 23 junho 2016.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. “ESTATUTO DA CIDADE: guia para implementação pelos municípios e cidadãos.” *Manual*. Brasília: Instituto Pólis, 2002.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade - Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRIÓ, Genaro Rubén. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito penal tributário (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 24. São Paulo: Saraiva, 2012. Livro digital.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. 3. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAVALCANTI, Amaro. *Responsabilidade Civil do Estado*. Rio de Janeiro: Laemmert, 1905.

COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário : Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. São Paulo: Saraiva, 2014. Livro digital.

_____. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3 revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. “Instrumentos tributários para a implementação da política urbana.” In: *Estatuto da Cidade (Comentários à Lei Federal 10.257/2010)*, por Adilson Dallari e Sérgio Ferraz (Coord.), 101 -116. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. São Paulo: Malheiros, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27. São Paulo: Atlas, 2014.

ECHAVE, Delia Tereza, María Eugenia URQUIJO, e Ricardo GUIBOURG. *Lógica proposición y norma*. 4. reimpr. Buenos Aires: Astrea, 1995.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 7. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*. Dissertação de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 9. revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008.

FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Imposto predial e territorial urbano*. 2.ed 2.tir., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do direito*. 4. São Paulo: Malheiros, 2006.

GUIBOURG, Ricardo, Alejandro GHIGLIANI, e Ricardo GUARINONI. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 3. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo, São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário : teoria geral do tributo*. Barueri, SP; Espanha, ES : Manole; Marcial Pons, 2007.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACEDO, Paulo César Machado de. *O IPTU progressivo no tempo e a sua alíquota*. Dissertação de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2004.

MATA MACHADO, Edgar de Godói da. *Direito e coerção*. São Paulo: Unimarco Editora, 1999 (Reeditado).

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 39. atualizada até a Emenda Constitucional 71, de 29.11.2012. São Paulo: Malheiros, 2012.

MIRANDA, Pontes de. *O problema fundamental do conhecimento*. 2. Campinas: Bookseller, 2005.

MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*. 4. Porto Alegre: Sulina, 2011.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALÉM, Tarek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. São Paulo: Noeses, 2006.

NAKAGAKI, Rita Kazumi. *O princípio do não confisco no direito tributário*. Dissertação de Mestrado apresentada à PUC/SP. São Paulo, 2010.

NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário : Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PESSOA, Artur Velázquez. *Derecho y fuerza*. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2004.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução: Edson Bini. Bauru, SP: EDIPRO, 2000.

RUSSEL, Bertrand. “Vagueness.” *The Australasian Journal of Psychology and Philosophy*. 1 de Junho de 1923. 84--92.

SÃO PAULO (Município). Plano Diretor do Município, Lei nº. 16.050, de 31 de julho de 2014. *Diário Oficial da Cidade de São Paulo*, Poder Executivo, São Paulo, 01 de agosto de 2014. Disponível em <<http://www.docidadesp.imprensaoficial.com.br/NavegaEdicao.aspx?ClipId=B9N8D6TN3UGAMEE65RHOJ8E9OF7>>. Acesso em: 14 de maio de 2016.

SÃO PAULO (Município). Decreto nº. 55.638, de 30 de outubro de 2014. *Diário Oficial da Cidade de São Paulo*, Poder Executivo, São Paulo, 31 de outubro de 2014. Disponível em <<http://www.docidadesp.imprensaoficial.com.br>>. Acesso em: 19 de maio de 2016.

SÃO PAULO (Município). Decreto nº. 56.589, de 10 de novembro de 2015. *Diário Oficial da Cidade de São Paulo*, Poder Executivo, São Paulo, 11 de novembro de 2015. Disponível em <<http://www.docidadesp.imprensaoficial.com.br>>. Acesso em: 19 de maio de 2016.

SAULE JUNIOR, Nelson. *Novas perspectivas do direito urbanístico brasileiro*. Ordenamento constitucional da política urbana. Aplicação e eficácia do Plano Diretor. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. São Paulo: Saraiva, 2012. Livro digital.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25 rev. e atual. até a Emenda Constitucional n.48, de 10.08.2005. Sao Paulo: Malheiros, 2005.

_____ *Direito urbanístico brasileiro*. 6. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2010.

TELLES JUNIOR, Goffredo. *O direito quântico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica*. 6. Revista. São Paulo: Max Limonad, 1985.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Os Tributos na Constituição*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. São Paulo: Noeses, 2010.

_____ *Causalidade e relação no direito*. 5. São Paulo: Noeses, 2015.