


IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

IPTU. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DAS TRAVAS ESTABELECIDAS NO ART. 4º, II e III DA LEI N. 8473/2013 DO MUNICÍPIO DE SALVADOR, EM FUNÇÃO DA ÁREA DOS IMOVEIS. PRETENSA PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO QUE ALÉM DE NÃO SE ADEQUAR À PROGRESSIVIDADE FISCAL DO ART. 156, §1º, I DA CF, (EC 29/2000), TAMPOUCO SE ADEQUA À PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL, DO ART. 182, §4º DA CF. INCONSTITUCIONALIDADE POR VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E RAZOABILIDADE. EFEITO CONFISCO. INSTRUMENTO QUE SÓ PODE SER CONSIDERADO CONSTITUCIONAL SE APLICADA A TRAVA MENOS GRAVOSA AOS DEMAIS CONTRIBUINTES, NA CONDIÇÃO DE MERO REDUTOR DO IMPOSTO DEVIDO. MECANISMO QUE NÃO OSTENTA NATUREZA JURÍDICA DE ISENÇÃO, REMISSÃO OU QUALQUER ESPÉCIE DE BENEFÍCIO FISCAL. PARECER.



IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

CONSULTA

Formula, a **ASSOCIAÇÃO DOS DIRIGENTES DE EMPRESAS DO MERCADO IMOBILIÁRIO DA BAHIA – ADEMI-BA**, por seu Presidente Dr Cláudio Cunha, questionamentos acerca do art. 4º, I, II e III da lei 8473/2013 do Município de Salvador, objeto de ações direta de inconstitucionalidade ora em trâmite no Egrégio Tribunal de Justiça da Bahia, em especial a ADI n.º 0002526-37.2014.8.05.0000, proposta pela Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional do Estado da Bahia, aduzindo que:

"Dentre os diversos dispositivos impugnados, aquele que enseja a postulação de consulta ao Emérito Doutor é o art. 4, incisos I, II e III, da Lei Municipal n.º 8.473/2013, do Município de Salvador, que instituiu as denominadas "travas" tributárias.

Em breve resumo, pretende a OAB obter a declaração de inconstitucionalidade dos incisos II

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

e III, do mencionado dispositivo, sob a alegação de que, na prática, as travas constituem progressividade oblíqua e que, por utilizarem como critério de discrimen a área dos imóveis, teriam violado os artigos 3º, I e 149, da Constituição da Bahia e 156, § 1º, incisos I e II, da Constituição Federal.

No restrito aspecto das tais travas, a OAB pretende, em verdade, que ao ser declarada a inconstitucionalidade dos incisos II e III, da lei impugnada, seja a trava menos gravosa aplicada aos demais contribuintes dentro de uma mesma classe — ou seja, para imóveis comerciais, a de "1,35" vezes e, para imóveis sem edificações, a de "1,5" vezes, conforme entendimento já firmado pelo Supremo Tribunal Federal e bem reproduzido no ARE n.º 942521.

O Município alega, contudo, que as travas tributárias devem ser enquadradas como benefício fiscal, isenção ou até mesmo remissão e, dessa forma, não teriam que se adequar ao artigo 156, § 1º, incisos I e II, da Carta da República.

Prossegue, ainda, a municipalidade soteropolitana, dizendo que, por cuidar de benefício fiscal, caso fosse declarada a inconstitucionalidade das travas, o Tribunal jamais poderia manter na menos gravosa, eis que

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

estaria o Poder Judiciário atuando como legislador positivo.

Cabe ressaltar que iniciado o julgamento, o relator das ações votou pela procedência parcial do pedido e, no que concerne às travas, afastou a tese do Poder Público Municipal, uma vez que reconheceu a "inconstitucionalidade da diferenciação das travas tributárias pela área do imóvel, devendo a supressão legislativa se dar quanto aos critérios diferenciadores por área numa mesma categoria, mantendo-se o patamar inicial de cada um, sem considerar os critérios de área como variantes".

Inobstante a irrelevância do tema no objeto da presente consulta, vale esclarecer ao eminente e festejado parecerista, por fim, que o voto inicialmente lançado pelo relator já avançou para concluir pela modulação dos efeitos do julgado, atribuindo efeitos 'ex nunc' e, para evitar eventual colapso financeiro da municipalidade, ressalvar a eficácia do julgamento apenas aos contribuintes que ingressaram com ações judiciais questionando a norma.

Feito esse aligeirado relato e apresentando-se a Vossa Senhoria a cópia da petição inicial da OAB, da contestação do município, do parecer da Procuradoria Geral de Justiça, das normas impugnadas e dos áudios contendo os votos

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

proferidos até o presente momento, solicita parecer acerca da matéria deduzida (inconstitucionalidade dos incisos II e III, da Lei Municipal n.º 8.473/2013 e os efeitos dessa conclusão), em especial resposta aos seguintes quesitos:

1) Utilizando-se o art. 4º da Lei 8473/2013 do critério "área" do imóvel, como previsto nos incisos II e III, as travas ali previstas seriam inconstitucionais?

2) Qual a natureza jurídica das referidas travas?

3) Independente da sua natureza jurídica, tais travas para redução no pagamento de IPTU, devem se submeter, dentro de cada classe de contribuintes, aos princípios do art. 156, § 1º, incisos I e II, da CF (corroborados nos arts. 3º, I e 149, da CE)?

4) Em sendo afastada a tese municipal de que as travas se constituem benefício, isenção ou remissão, é legítima a aplicação,

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

pele órgão julgante, das travas menos gravosas para todos os contribuintes dentro de uma mesma classe, nos termos da pacífica orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, em especial do ARE n.º 942521?

5) Aplicando as travas menos gravosas aos demais contribuintes, dentro de uma mesma classe, estaria o tribunal atuando como legislador positivo?

RESPOSTA

Antes de passarmos a examinar a legislação impugnada, é imperioso analisar, ainda que de forma perfunctória, alguns princípios que regem o perfil do Estado e do sistema tributário brasileiros, com base nos quais as indagações formuladas serão respondidas.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

A Constituição de 1988 define a República Federativa do Brasil como um Estado Democrático de Direito, em que todo o poder emana do povo e em seu nome deve ser exercido. Entre seus fundamentos e objetivos, encontram-se a **cidadania**, a **dignidade da pessoa humana**, a **liberdade** e a **livre iniciativa**, consoante se vê dos arts. 1º e 3º, "verbis":

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

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo Único - Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição."

"Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

i - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

*III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.*

Todo esse arcabouço político e jurídico descansa sobre um princípio fundamental: o da **legalidade, segundo o qual** somente a **LEI, emanada pelo Poder Legislativo,¹ que é composto pelos representantes do povo,** pode inovar na ordem jurídica para criar obrigações, sendo certo que o próprio Estado a ela se subordina. **Nisso consiste o Estado de Direito.**

A preocupação do Constituinte em relação à legalidade é tanta, que, em diversos tópicos da Lei Maior, ele reitera esse princípio.

No art. 5º, por exemplo, ele vem previsto, de forma genérica, no inciso II:

¹ A exceção a essa norma é a medida provisória, que embora editada pelo Executivo, tem força de lei, porém tem que ser convertida pelo Congresso, nos termos do art. 62, §3º da CF.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Roménia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Roménia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

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

....

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;" (grifamos).

Já no sistema tributário, consciente de que **quem tem o poder de tributar², tem o poder de destruir**, o legislador supremo, prudentemente, o reproduziu no art. 150, I do seguinte teor:

² A Desembargadora Federal Cecília Marcondes Hamati, do TRF da 3ª. Região, ensina: "Nenhum tributo será exigido se sua legitimidade não for provada em um ato legislativo, formal e material; aplicando-se tal preceito para todos os tributos, indistintamente, sejam federais, estaduais ou municipais, daí, o fato de as constituições estaduais não poderem restringir o mandamento deste princípio.

Fica vedado também pelo princípio da legalidade o aumento de tributo que não por lei material e formal, conforme lei maior, isto porque a alteração da base impositiva, elemento essencial da hipótese de incidência, implica, realmente, na criação de um novo tributo cujo aspecto material não se identifica com aquele do tributo dito alterado.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

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

Por sua vez, o Código Tributário Nacional - lei complementar que, com base no art. 146 da CF, estabelece as normas gerais de direito tributário -, prevê, mais uma vez, no art. 97, que **somente lei pode instituir ou majorar tributos, indicando expressamente todos os seus elementos essenciais:** fato

Da mesma forma que não se pode alterar a base imponível, senão através de lei formal e material, imutável também é a alíquota, que combinada com a base imponível permite a individualização da obrigação tributária.

A lei determina de modo exaustivo os critérios para a fixação do "quantum debeatur", sendo este o elemento caracterizador da obrigação tributária. Alterando-se um dos seus componentes, estar-se-á modificando o tributo" (Princípio da Legalidade, Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 6, 2ª. tiragem, 1991, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, p. 137/138).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

gerador da obrigação tributária principal, seu sujeito passivo, fixação de alíquota e de sua base de cálculo:³

³ Valem para o Brasil as lições de Vanoni: "Para a jurisprudência e para a doutrina dominantes na Itália, as normas tributárias são normas que devem ser entendidas de modo rígido e estrito: tais normas têm valor somente para as hipóteses claramente previstas na lei, **e não podem ser estendidas por via de argumentação lógica e de aplicação analógica aos casos não expressamente indicados pela própria norma.**" AVEZZA que professou a teoria da interpretação rígida, embora admitindo, dentro de certos limites, uma interpretação lógica, apoia-se, para justificar a sua doutrina, nos que sustentam que a lei tributária é lei restritiva e limitativa de direitos. O imposto, subtraindo sempre uma parte das riquezas do cidadão, limita-lhe os direitos patrimoniais. Por outro lado, a lei tributária, impondo determinadas obrigações ao cidadão no interesse de tributação (obrigação de levar a registro, de usar papel selado, de apresentar denúncia, etc.), impõe limites à atividade dos cidadãos, restringindo e disciplinando na liberdade originária. **O conceito de que a lei tributária limita o exercício dos direitos, e portanto exige normas interpretativas inspiradas por critérios rígidos, é acolhido por muitas sentenças e comentários de Jurisprudência**" (grifos meus) ("La Giurisprudenza", ano XII, p. 179 in p. 46/47 de "Natureza e Interpretação das leis tributárias", trad. de Rubens Gomes de Sousa, Ed. Financeiras S.A., Rio de Janeiro).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIPIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

"Art.97 - Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21,26,39,57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21,26,39,57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º - Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º - Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo".

razão pela qual se diz que, no âmbito tributário, vigora, além do princípio da legalidade, também o da tipicidade cerrada.⁴

⁴ Sacha Calmon Navarro Coelho ensina: "A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

Como se vê do sistema tributário, a Constituição reparte a competência impositiva pelos entes da federação, discriminando os tributos que cada um deles pode instituir, regular e cobrar, desde que observado o disposto na lei maior e na lei complementar, que, como dito, de estabelece as normas gerais de direito tributário.

ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do ordo júris nem sacada por analogia, deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais. De pouca serventia seria fixar no Legislativo a função de fazer as leis fiscais (legalidade) se ela não permitisse ao contribuinte conhecer claramente o seu dever (tipicidade) e previamente (não surpresa). A obscuridade da lei fiscal abriria espaço para a interpretação aplicativa do Executivo. Isto posto, revela-se porque os princípios da legalidade, anterioridade, anualidade, tipicidade e irretroatividade são princípios conexos e entrecruzados, como averbado ab initio" (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2ª. ed., Ed. Forense, 1999, p. 199).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

A competência municipal está prevista no art. 156 da CF, e, entre os tributos que podem ser criados pelo Município, está o imposto predial e territorial urbano, cujo perfil vem descrito no inciso I desse dispositivo legal, nos termos seguintes:

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

I - propriedade predial e territorial urbana;

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

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel".

Como se vê, a norma admite que o tributo ostente uma **progressividade fiscal** em função do valor do imóvel, sistemática que, tratando-se de tributo real, pode propiciar um melhor ajuste da incidência à capacidade contributiva do contribuinte.

Já o art. 182, §4º da CF, a que o texto acima transcrito faz remissão, ao tratar da política urbana, autoriza a intervenção do ente tributante na sistemática do imposto para introduzir

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

uma espécie de **progressividade extrafiscal**, de forma a ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. Nesse sentido, dispõe:

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

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

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

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

O perfil do imposto é traçado pela lei complementar, a saber, pelos arts. 32, 33 e 34, do Código Tributário Nacional, que têm a seguinte dicção:

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

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

§1º Para efeito desse imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meiofio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

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

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

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

"Art. 33 - A base de cálculo do imposto é o valor venal.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens moveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade."

"Art. 34 Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título."

A lei ordinária do município, à qual cabe criar a regra-matriz de incidência do tributo - no dizer de **Paulo de Barros Carvalho** -, estabelecendo os critérios do fato gerador - material, espacial, temporal, subjetivo - à evidência, não pode se apartar dos parâmetros traçados pela Constituição e pela Lei complementar, sob pena de sua invalidade.

É interessante notar, quanto aos critérios indicados na norma, a estreita correlação existente entre a materialidade e a base de cálculo do tributo.

Como nos ensina a propedêutica do direito tributário, a base de cálculo, é o critério escolhido pelo legislador como apto a dimensionar o fato gerador, para o fim de quantificar o tributo.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

A doutrina, desde os primórdios da instituição do sistema tributário brasileiro - como dão conta as preciosas lições de **Rubens Gomes de Sousa, Amílcar de Araújo Falcão e Alfredo Augusto Becker**⁵, entre outros - é enfática em destacar a importância desse elemento componente da regra de incidência, que, ao mesmo tempo em que se presta a medir as proporções do fato imponible para o fim de determinar o valor da obrigação tributária, presta-se, ainda, a descortinar a real natureza da exação, revelando o gênero e o verdadeiro aspecto material da incidência, que podem vir ocultos na norma tributária.

⁵ Alfredo Augusto Becker chega a proceder uma superlativa valorização da base de cálculo elevando-a ao único elemento apropriado para exprimir o gênero do tributo, ao escrever: "Resumindo, o aspecto atômico da hipótese de incidência da regra de tributação revela em sua composição existente um núcleo e um, ou mais, elementos adjetivos. O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo. Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a espécie àquele gênero jurídico de tributo. Teoria geral do direito tributário, 5ª edição, Noeses, 2010, p.338.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

Nesse sentido, **Paulo de Barros Carvalho**⁶ ressalta a importância do critério base de cálculo:

"Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) mediar as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Conforme alerta o ilustre autor: "havendo desencontro entre os termos do binômio (hipótese de incidência e base de cálculo) a base é que deve prevalecer"⁷, para o fim de definir o gênero e

⁶ Curso de Direito Tributário, 24 edição, Saraiva, São Paulo, p. 400.

⁷ Ob cit. p 404.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

a materialidade do tributo.

Tratando-se de IPTU, tributo de natureza real, cujo aspecto material é a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel, o critério mensurável desse valor só pode ser o **valor venal**, ou seja, **o valor de mercado do bem, em condições normais**.

Para obtenção do valor venal, os Municípios utilizam a Planta Genérica de Valores (PGV), onde estão estabelecidos os valores unitários de metro quadrado de terreno e de construção do Município. O saudoso **Ayres Fernandino Barreto**⁸, em seu Curso de Direito Tributário Municipal, refere-se à origem dessa metodologia, que data do final da década de 1940 e que foi adotada em São Paulo, pela primeira vez, em 1952, especificando os valores de metro quadrado de terreno por face de quadra e tabelas com fatores de correção para os valores genéricos, consoante localização do lote no quarteirão (esquina, vila, encravado, em aclave, declive etc.).

⁸ Curso de Direito Municipal, São Paulo, Saraiva, 2009, p. 227.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

Segundo esse autor, atualmente,

"os Mapas Genéricos de Valores podem ser definidos como o complexo de plantas, tabelas listas, fatores e índices determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado (ou linear) de terreno e de construção, originários ou corrigidos, acompanhados de regras e métodos, genéricos ou específicos, para a apuração do valor venal de imóveis".

A planta de valores está sujeita aos princípios da reserva legal e ao princípio da anterioridade, de forma que não pode o Município, por ato administrativo, modificar a base de cálculo nela fixada com o fito de tornar o tributo mais oneroso. Tanto assim que **a Súmula 160 do STJ proíbe sua atualização, por meio de decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.**

Colocadas estas premissas, vejamos agora o que estabelece a Lei 8.473/2013, cuja constitucionalidade está sendo impugnada por diversas ações diretas de inconstitucionalidade, perante o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, dada a instituição de nova metodologia de cálculo do IPTU, a partir do ano de 2014.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

É importante ressaltar, inicialmente, que, não obstante referidas ações apontem diversos aspectos em que a lei fere dispositivos da Constituição Federal reproduzidos na Constituição do Estado e na Lei Orgânica do Município, apontando vícios formais e materiais, o objeto deste parecer limita-se à discussão de seu art. 4º. Ou seja, o ponto fulcral é a estratégia adotada pelo legislador soteropolitano ao, de um lado, majorar a base de cálculo do IPTU e, de outro, estabelecer **limites anuais de repasse desse aumento – as chamadas “travas” – em razão da área do imóvel e do tipo de sua utilização**, em dispositivo assim redigido:

"Art. 4º A partir do exercício de 2014 o valor do IPTU devido não poderá ser superior a:

I - 1,35 vezes, do valor do IPTU devido no exercício anterior para as unidades imobiliárias com utilização residencial;

II – 1,35; 1,5; 2; 3 ou 4 vezes, do valor do IPTU devido no exercício anterior para as unidades imobiliárias com utilização não residencial, com áreas de construção de até 100 m2, 300 m2,

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

1.000 m², 2.000m² e de mais de 2000m², respectivamente;

III — 1,5; 2 ou 3 vezes, do valor do IPTU devido no exercício anterior para as unidades imobiliárias não edificadas, com áreas de terreno de até 300 m², 1.000 m² e 2.000m², respectivamente, bem como para as áreas excedentes de terreno, na forma do art. 74 da Lei nº 7.186/2006.”

A nosso ver, a metodologia adotada é manifestamente inconstitucional, violando diversos princípios fundamentais e não se adequando aos parâmetros em que a Lei Maior admite a progressividade do imposto.

-VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A primeira observação que cabe fazer é que a lei viola a legislação que estabelece a base de cálculo do imposto, ao **afastar o valor venal e substituí-lo pelos critérios de área e destinação.**

Com efeito, segundo a lei, a partir do exercício de 2014, o valor do IPTU devido não pode ser superior a 1,5 , 2 ou 3 vezes o valor do IPTU no exercício anterior para as unidades imobiliárias

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

não edificadas com áreas de terrenos de até 300m², 1000m² e 2000m², respectivamente, bem como para as áreas excedentes de terreno.

Nítido que ao assim dispor o legislador, abandonando os parâmetros da Constituição e da lei complementar, os substituiu pelos critérios tamanho do prédio e sua destinação, o que não é compatível com a base de cálculo do tributo prevista em lei, que é o valor de mercado.

É bem de ver que o critério "área" tem sido utilizado para a fixação de taxas - como, por exemplo, a taxa de limpeza pública ou de fiscalização e funcionamento -, justamente porque ele não se assemelha à base de cálculo do IPTU.

Nesse sentido, decisão do Pleno do STF, no RE 232393, destacando que, embora a metragem seja um dos elementos que entram na planta de valores que dá lastro à base de cálculo do IPTU, é critério adequado para a mensuração de **serviço** prestado, **e não do valor do imóvel, que é o verdadeiro critério dimensível do imposto sobre a propriedade:**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

RE 232.292/SP

*"EMENTA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE COLETA DE LIXO: BASE DE CÁLCULO. IPTU MUNICÍPIO DE SÃO CARLOS, SP. **O fato de um dos elementos utilizados na fixação da base de cálculo do IPTU - a metragem da área construída do imóvel - que é o valor do imóvel (CTN, art. 33), ser tomado em linha de conta na determinação da alíquota da taxa de coleta de lixo, não quer dizer que teria essa taxa base de cálculo igual à do IPTU: o custo do serviço constitui a base imponible da taxa. Todavia, para o fim de aferir, em cada caso concreto, a alíquota, utiliza-se a metragem da área construída do imóvel, certo que alíquota não se confunde com base imponible do tributo. Tem-se com isto, também, forma de realização da isonomia tributária e do princípio da capacidade contributiva: CF artigos 150, II, 145, §1º, II. - RE não conhecido.**"*

Note-se que a sistemática de "travas", instituída pela Lei 8.473/2013 não traduz a adoção da **progressividade fiscal** do art. 156, §1º, I da CF, instituída pela EC 29/2000. É que, à luz da Constituição, esse mecanismo pressupõe levar em conta o **valor venal (ser progressivo em razão do valor do imóvel) com a previsão de alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

Ora, nada, nesse dispositivo constitucional, autoriza a discriminação pela área do bem.

Tampouco a lei do Município de Salvador cuida da utilização da **progressividade extrafiscal**, do art. 182, §4º, II da CF, cuja finalidade é desestimular o mau uso do solo urbano, em atendimento à função social da propriedade. Para que assim fosse, deveria haver lei específica relativamente à área atingida, indicando que o objetivo de sua discriminação fosse promover o adequado aproveitamento de imóvel não edificado, subutilizado ou não utilizado.

Ora, nada disso norteou a instituição das "travas", na legislação soteropolitana que substituiu **valores unitários do metro quadrado da construção e do terreno, constantes das Plantas Genéricas de Valores** - referentes a milhões de imóveis localizados nas quadras e setores em que é subdividida a zona urbana do Município de Salvador - e **que haviam sido aprovados segundo critérios objetivos previstos na legislação anterior, por outros valores aleatoriamente escolhidos para instituir os limites previstos nos incisos**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

II e III.

É, pois, manifesta a violação ao princípio da legalidade, na medida em que a lei deixou de levar em consideração tanto a materialidade, quanto a base de cálculo do imposto, que é o valor venal do imóvel, para adotar a **área do imóvel, critério imprestável para, isoladamente, substituir o valor de mercado do bem.**

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia, reproduzido na Constituição estadual, é referido pelo menos três vezes na Constituição Federal e estendido para o campo tributário como o "princípio da equivalência".

Estão o "caput" do artigo 5º, inciso I e 150, inciso II, da Constituição Federal assim redigidos:

"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

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I- homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

...

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

...

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

...." (grifos meus).

À evidência, pretendeu, o constituinte, em matéria de igualdade, não deixar qualquer dúvida, para coibir veleidades exegéticas redutoras de tal garantia e direito ⁹.

⁹ Celso Ribeiro Bastos lembra que: "Desde priscas eras tem o homem se atormentado com o problema das desigualdades inerentes ao seu ser e à estrutura social em que se insere. Daí ter surgido a noção de igualdade a que os doutrinadores comumente denominam igualdade substancial. Entende-se por esta a equiparação de todos os homens no que diz respeito ao gozo e fruição de direitos, assim como à sujeição a deveres.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

No que concerne à matéria tributária, foi, inclusive, mais longe, pois exige o mesmo tratamento não apenas para situações idênticas, mas para situações equivalentes, não permitindo tratamento diferenciado por parte do Poder Tributante.

Sobre o alargamento do princípio da igualdade, no que concerne ao sistema tributário, o primeiro signatário deste parecer assim se manifestou, em trabalho doutrinário¹⁰:

"Com exceção ao disposto no art. 151, I, assim redigido: "É vedado à União: I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do

A ideia de igualdade foi uma contribuição à antiguidade, feita pelo Cristianismo, embora tenha tido de percorrer um longo caminho, defrontando-se com a organização econômica e a necessidade de escravatura e a servidão" (Comentários à Constituição do Brasil, 2º volume, Ed. Saraiva, 1989, p. 5).

¹⁰ O sistema tributário na Constituição, 6ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 265/6.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

País”, em que admitiu o constituinte, em tese, tratamento desigual para permitir o equilíbrio regional — e o dispositivo permite leitura em que o tratamento desigual não se faz necessário—, não é possível tratamento desisonômico para qualquer situação, visto que optou pelo termo “equivalente”.

‘Equivalente’ é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que ‘igual’. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais em situação de aproximação devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência, não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.). Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte para a proteção dos contribuintes, vedando ao poder tributante a adoção de técnica diversa?

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária — o Presidente Collor chegou a pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

uma reforma tributária, que tinha na essência o princípio de 'maiores tributos, menores direitos'— certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo 'pagador de tributos') aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente que: a) a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido essa a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que esse tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade.

Compreende-se, assim, porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe,

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

vedada qualquer forma de atuação discriminatória”.

Ora, - tirante o aspecto da ofensa à legalidade - não há fundamento lógico que justifique racionalmente o sistema de travas para os imóveis até 2000m² e não, para os de área acima dessa metragem.

Segundo **Celso Antonio Bandeira de Mello**¹¹:

“... por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas. Para atingir este bem, este valor absorvido pelo Direito, o sistema normativo concebeu fórmula hábil que interdita, o quanto possível, tais resultados, posto que, exigindo *igualdade*, assegura que os preceitos genéricos, os abstratos e atos concretos colham a todos sem especificações *arbitrárias*, assim proveitosas que detrimetosas para os atingidos.”

No caso em exame, o estabelecimento de travas de acordo com

¹¹ O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 2ª ed. Igualdade e os Fatores Sexo, Raça, Credo Religioso. Celso Antônio Bandeira de Mello. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 25.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

a área do imóvel, elege um critério inadequado quer em relação à base de cálculo do imposto, quer para suportar a distinção estabelecida no tocante ao valor do tributo.

A doutrina encarece que, para que seja observada a isonomia, deve haver **correlação lógica entre o fato erigido como discrimen** - no caso presente, a área - e **a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado** (redução do imposto), tendo em vista **os interesses protegidos no sistema constitucional, no caso a isonomia.**

O mesmo administrativista¹² aponta as distorções geradas pela falta de liame entre as diferenciações adotadas pela lei e a isonomia:

"Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões:

- a) A primeira diz com o elemento tomado como fato de desigualação;*
- b) A segunda reparta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fato erigido em critério*

¹² Ob. Citada, p. 27.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;

c) A terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte jurisdicionados.

Esclarecendo melhor: Tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é "in concreto" afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles.

À luz dessas lições, fica claro que, tratando-se de IPTU, não obstante a extrema complexidade que envolve a fixação da base de cálculo do IPTU de cada município, com a elaboração de planta de valores baseada em inúmeros critérios que devem ser levados em conta para apuração do valor unitário do metro quadrado de cada imóvel, **a lei deve garantir, em relação a todos os imóveis, conforme suas características, um equilíbrio isonômico entre todos os contribuintes.**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

Vale dizer, deve o legislador assegurar aos munícipes, que foram adotados critérios uniformes e equilibrados para todos, sem privilégios, favorecimentos nem violações, relativamente àqueles que se encontram na mesma situação ou em situação equivalente. Em resumo, cada contribuinte deve reconhecer, no valor venal de seu imóvel, compatibilidade com o valor venal do imóvel de seu vizinho.

Nesse cenário, eventuais diferenciações, para que não firam a isonomia, **têm que ser manifestamente justificáveis, como por exemplo, a existência de vários locais, situações e circunstâncias distintos entre si, capazes de gerar, por condições próprias, elementos diferenciais pertinentes.**

Não é o que se verifica no caso presente. Basta observar que a substituição do valor venal pela adoção do critério de área não leva em conta que um imóvel não residencial ou não edificado, localizado em setor fiscal de características socioeconômicas e de infraestrutura mais reduzidas e que possua área superior a outro imóvel semelhante, localizado em setor fiscal de características socioeconômicas e infraestrutura ampliadas,

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

possuirá trava tributária inferior a este!

O princípio da isonomia comporta exame pelo seu **duplo aspecto**: pelo **aspecto negativo**, é vedado ao legislador tratar diferentemente situações iguais; pelo **aspecto positivo**, o legislador é obrigado a tratar diferentemente situações diferentes.

No caso em exame, ambos os aspectos são violados. Se o imóvel residencial, o imóvel não residencial e o imóvel não edificado **ostentam o mesmo valor venal**, não há como tratá-los diferentemente em função das respectivas áreas, na aplicação do fator desconto do imposto apurado.

Assim, o art. 4º, II e III da Lei 8473/2013 afronta **a isonomia**, quando trata de forma discriminatória os proprietários de imóveis de diversos tamanhos independente de seu valor venal, ao conferir um desconto menor sobre o valor do imposto dependendo da área dos prédios e desconto algum para os imóveis de área superior a 2000m².

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Ao ferir a isonomia por introduzir discriminações entre contribuintes por critérios não idôneos a ensejar tratamentos desiguais, verifica-se que a norma analisada fere também o princípio da razoabilidade porque, além da ofensa à legalidade pelo desprezo aos critérios da materialidade do imposto, **a instituição de travas destinadas a reduzir o imposto é prova cabal de que o próprio Município de Salvador reconheceu ter procedido a um aumento abusivo do tributo.**

Com efeito, pelos documentos que nos foram encaminhados para a elaboração deste parecer resta demonstrado que o Município, tendo promovido, no período de 1994 a 2013, tão somente a atualização dos valores venais dos imóveis de acordo com o índice inflacionário determinado pelo IPC-A, e não tendo encaminhado ao legislativo nova Planta Genérica de Valores, pretendeu corrigir a defasagem de 19 anos, visando forte incremento arrecadatório no período de 2013 e 2014, com reflexos nos exercícios superiores.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

Daí que o imposto assumiu caráter nitidamente confiscatório, chegando o aumento a 400%, no caso de imóveis não residenciais a partir de 2014, e 300% para terrenos, ademais da majoração para os imóveis acima de 2000m², aos quais deve ser aplicado o aumento em caráter integral (sem travas).

Como se vê, se, mediante o artifício das travas, se pretendeu abrandar um pouco o aumento do imposto, é bem de ver que esse lenitivo não foi concedido para os imóveis com mais de 2000m², já que, para imóveis com área superior a esse tamanho, nenhuma trava foi estabelecida, acentuando ainda mais a quebra da isonomia.

Note-se que o aumento do tributo sequer se justifica em face de outros indicadores da economia no país.

Basta ter em conta que, segundo o IBGE, o crescimento do PIB nacional, de 2008 a 2012, foi de 16%.

É certo que a evolução dos valores imobiliários não se vincula ao PIB ou à inflação. São, entretanto, parâmetros que devem ser levados em conta na elaboração legislativa, como balizas

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

para assegurar a observância dos princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva consagrados nas Constituições Federal e do Estado, pois, maior que o interesse financeiro da Administração Pública, está o interesse de preservar os contribuintes contra os exageros do fisco, lastreados nas conhecidas "razões de estado".

Resta, portanto, demonstrada a falta de razoabilidade da lei impugnada, não apenas por adotar critérios de discriminação imprestáveis, mas também pelo fato de buscar abrandar o brutal aumento do imposto apenas para ALGUNS contribuintes, deixando que a carga recaísse integralmente sobre os proprietários dos imóveis com área maior de 2.000m².

Caí como uma luva, no caso presente, a lição do **Ministro Celso de Mello, relator da ADI 2667/MC**, no trecho da decisão por ele proferida, publicada no *DJ* de 12-03-2004, pp. 00036, ressaltando que **o devido processo legal permite que o Poder Judiciário controle os atos do Poder Legislativo com base no exame da razoabilidade e da proporcionalidade das normas jurídicas.** São suas

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

Pais”, em que admitiu o constituinte, em tese, tratamento desigual para permitir o equilíbrio regional —e o dispositivo permite leitura em que o tratamento desigual não se faz necessário—, não é possível tratamento desisonômico para qualquer situação, visto que optou pelo termo “equivalente”.

‘Equivalente’ é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que ‘igual’. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência.

Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente.

A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais em situação de aproximação devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência, não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.).

Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte para a proteção dos contribuintes, vedando ao poder tributante a adoção de técnica diversa?

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária — o Presidente Collor chegou a pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

uma reforma tributária, que tinha na essência o princípio de 'maiores tributos, menores direitos'— certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo 'pagador de tributos') aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente que: a) a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido essa a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que esse tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade.

Compreende-se, assim, porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe,

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

vedada qualquer forma de atuação discriminatória”.

Ora, – tirante o aspecto da ofensa à legalidade - não há fundamento lógico que justifique racionalmente o sistema de travas para os imóveis até 2000m² e não, para os de área acima dessa metragem.

Segundo **Celso Antonio Bandeira de Mello**¹¹:

“... por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas. Para atingir este bem, este valor absorvido pelo Direito, o sistema normativo concebeu fórmula hábil que interdita, o quanto possível, tais resultados, posto que, exigindo *igualdade*, assegura que os preceitos genéricos, os abstratos e atos concretos colham a todos sem especificações *arbitrárias*, assim proveitosas que detrimenotas para os atingidos.”

No caso em exame, o estabelecimento de travas de acordo com

¹¹ O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 2ª ed. Igualdade e os Fatores Sexo, Raça, Credo Religioso. Celso Antônio Bandeira de Mello. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 25.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

a área do imóvel, elege um critério inadequado quer em relação à base de cálculo do imposto, quer para suportar a distinção estabelecida no tocante ao valor do tributo.

A doutrina encarece que, para que seja observada a isonomia, deve haver **correlação lógica entre o fato erigido como discrimen** - no caso presente, a área - e **a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado** (redução do imposto), tendo em vista **os interesses protegidos no sistema constitucional, no caso a isonomia.**

O mesmo administrativista¹² aponta as distorções geradas pela falta de liame entre as diferenciações adotadas pela lei e a isonomia:

"Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divida em três questões:

- a) A primeira diz com o elemento tomado como fato de desigualação;*
- b) A segunda reparta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fato erigido em critério*

¹² Ob. Citada, p. 27.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

de discrimen e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;

c) A terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte jurisdicionados.

Esclarecendo melhor: Tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é "in concreto" afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles.

À luz dessas lições, fica claro que, tratando-se de IPTU, não obstante a extrema complexidade que envolve a fixação da base de cálculo do IPTU de cada município, com a elaboração de planta de valores baseada em inúmeros critérios que devem ser levados em conta para apuração do valor unitário do metro quadrado de cada imóvel, **a lei deve garantir, em relação a todos os imóveis, conforme suas características, um equilíbrio isonômico entre todos os contribuintes.**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

Vale dizer, deve o legislador assegurar aos munícipes, que foram adotados critérios uniformes e equilibrados para todos, sem privilégios, favorecimentos nem violações, relativamente àqueles que se encontram na mesma situação ou em situação equivalente. Em resumo, cada contribuinte deve reconhecer, no valor venal de seu imóvel, compatibilidade com o valor venal do imóvel de seu vizinho.

Nesse cenário, eventuais diferenciações, para que não firam a isonomia, **têm que ser manifestamente justificáveis, como por exemplo, a existência de vários locais, situações e circunstâncias distintos entre si, capazes de gerar, por condições próprias, elementos diferenciais pertinentes.**

Não é o que se verifica no caso presente. Basta observar que a substituição do valor venal pela adoção do critério de área não leva em conta que um imóvel não residencial ou não edificado, localizado em setor fiscal de características socioeconômicas e de infraestrutura mais reduzidas e que possua área superior a outro imóvel semelhante, localizado em setor fiscal de características socioeconômicas e infraestrutura ampliadas,

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

possuirá trava tributária inferior a este!

O princípio da isonomia comporta exame pelo seu **duplo aspecto**: pelo **aspecto negativo**, é vedado ao legislador tratar diferentemente situações iguais; pelo **aspecto positivo**, o legislador é obrigado a tratar diferentemente situações diferentes.

No caso em exame, ambos os aspectos são violados. Se o imóvel residencial, o imóvel não residencial e o imóvel não edificado **ostentam o mesmo valor venal**, não há como tratá-los diferentemente em função das respectivas áreas, na aplicação do fator desconto do imposto apurado.

Assim, o art. 4º, II e III da Lei 8473/2013 afronta **a isonomia**, quando trata de forma discriminatória os proprietários de imóveis de diversos tamanhos independente de seu valor venal, ao conferir um desconto menor sobre o valor do imposto dependendo da área dos prédios e desconto algum para os imóveis de área superior a 2000m².

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Ao ferir a isonomia por introduzir discriminações entre contribuintes por critérios não Idôneos a ensejar tratamentos desiguais, verifica-se que a norma analisada fere também o princípio da razoabilidade porque, além da ofensa à legalidade pelo desprezo aos critérios da materialidade do imposto, **a instituição de travas destinadas a reduzir o imposto é prova cabal de que o próprio Município de Salvador reconheceu ter procedido a um aumento abusivo do tributo.**

Com efeito, pelos documentos que nos foram encaminhados para a elaboração deste parecer resta demonstrado que o Município, tendo promovido, no período de 1994 a 2013, tão somente a atualização dos valores venais dos imóveis de acordo com o índice inflacionário determinado pelo IPC-A, e não tendo encaminhado ao legislativo nova Planta Genérica de Valores, pretendeu corrigir a defasagem de 19 anos, visando forte incremento arrecadatório no período de 2013 e 2014, com reflexos nos exercícios superiores.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

Daí que o imposto assumiu caráter nitidamente confiscatório, chegando o aumento a 400%, no caso de imóveis não residenciais a partir de 2014, e 300% para terrenos, ademais da majoração para os imóveis acima de 2000m², aos quais deve ser aplicado o aumento em caráter integral (sem travas).

Como se vê, se, mediante o artifício das travas, se pretendeu abrandar um pouco o aumento do imposto, é bem de ver que esse lenitivo não foi concedido para os imóveis com mais de 2000m², já que, para imóveis com área superior a esse tamanho, nenhuma trava foi estabelecida, acentuando ainda mais a quebra da isonomia.

Note-se que o aumento do tributo sequer se justifica em face de outros indicadores da economia no país.

Basta ter em conta que, segundo o IBGE, o crescimento do PIB nacional, de 2008 a 2012, foi de 16%.

É certo que a evolução dos valores imobiliários não se vincula ao PIB ou à inflação. São, entretanto, parâmetros que devem ser levados em conta na elaboração legislativa, como balizas

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

para assegurar a observância dos princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva consagrados nas Constituições Federal e do Estado, pois, maior que o interesse financeiro da Administração Pública, está o interesse de preservar os contribuintes contra os exageros do fisco, lastreados nas conhecidas "razões de estado".

Resta, portanto, demonstrada a falta de razoabilidade da lei impugnada, não apenas por adotar critérios de discriminação imprestáveis, mas também pelo fato de buscar abrandar o brutal aumento do imposto apenas para ALGUNS contribuintes, deixando que a carga recaísse integralmente sobre os proprietários dos imóveis com área maior de 2.000m².

Cal como uma luva, no caso presente, a lição do **Ministro Celso de Mello, relator da ADI 2667/MC**, no trecho da decisão por ele proferida, publicada no *DJ* de 12-03-2004, pp. 00036, ressaltando que **o devido processo legal permite que o Poder Judiciário controle os atos do Poder Legislativo com base no exame da razoabilidade e da proporcionalidade das normas jurídicas.** São suas

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

palavras:

*"TODOS OS ATOS EMANADOS DO PODER PÚBLICO ESTÃO NECESSARIAMENTE SUJEITOS, PARA EFEITO DE SUA VALIDADE MATERIAL, À INDECLINÁVEL OBSERVÂNCIA DE **PADRÕES MÍNIMOS DE RAZOABILIDADE**. - As normas legais devem observar, no processo de sua formulação, critérios de razoabilidade que guardem estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade, pois todos os atos emanados do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do "substantive due process of law". Lei Distrital que, no caso, não observa padrões mínimos de razoabilidade. **A EXIGÊNCIA DE RAZOABILIDADE QUALIFICA-SE COMO PARÂMETRO DE AFERIÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DOS ATOS ESTATAIS**. - A exigência de **razoabilidade** - que visa a inibir e a neutralizar eventuais abusos do Poder Público, notadamente no desempenho de suas funções normativas - atua, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais."*

O aumento abrupto do IPTU perpetrado pela lei em comento,

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

sem parâmetros comparativos que autorizem a aplicação desses percentuais, além de ferir a legalidade e a razoabilidade, por não levar em conta as características do imposto e pelas demais razões acima apontadas, **adentra o campo do confisco, já que ultrapassa, em muito, os indicadores da economia do país, elementos que também influem na conformação dessa capacidade.**

VIOLAÇÃO À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E À VEDAÇÃO DE UTILIZAÇÃO DO IMPOSTO COM EFEITO DE CONFISCO

Segundo Manoel Lourenço dos Santos:

"O princípio da capacidade contributiva, universalmente consagrado pela Ciência das Finanças, facilmente impressiona o nosso espírito, como regra comum de justiça: o estado deve repartir a carga tributária de acordo com as possibilidades econômicas de seus habitantes, de modo geral, e, de modo específico, conforme a capacidade econômica de cada indivíduo, poupando, tanto quanto possível o necessário físico de cada um". (Direito Tributário, 3ª edição, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1970, p. 96)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

No âmbito do IPTU, o critério que revela a capacidade contributiva do pagador do imposto é o **valor venal do imóvel**, apto a indicar a riqueza do contribuinte e suas condições de arcar com a imposição fiscal.

No entanto, a lei aqui discutida discrimina os contribuintes não por esse critério, mas pela área de seus imóveis, elemento que, embora entre na composição da planta de valores, não pode ser utilizado isoladamente, sem considerar sua localização e outros equipamentos que entram na conformação do valor venal.

À evidência, um terreno de 2000m² situado em área menos valorizada da urbe, não possui o mesmo valor que um imóvel de área semelhante localizado em área mais popular. Por outro lado, um imóvel de 100m² em área valorizada no município terá valor muito superior a outro de 2.000m² situado na periferia. No entanto, a tributação do primeiro, embora denote maior capacidade contributiva de seu proprietário, será menor que a do segundo, indicativo de menor capacidade econômica do

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

contribuinte.

Ora, rezam os arts. 160, § 1º e 163, II da CE:

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

(...)

Artigo 163 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco."

Note-se que, no caso do Município de Salvador, como acima observado, o aumento não se justifica, sequer sob a alegação de falta de atualização do valor venal. **É que, anualmente, esse valor já vinha sendo atualizado pelos índices de inflação!**

Ademais, as normas impugnadas não guardam proporção com a variação do valor do patrimônio e do poder aquisitivo dos

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

contribuintes, passíveis de serem inferidos com base nos índices econômicos. E ainda que guardassem, o pretendido aumento do imposto é manifestamente incompatível com o próprio **crescimento econômico do País.**

Ora, a capacidade contributiva é **elemento fundamental** para determinar a extensão e abrangência da norma tributária. Sem ele, o Poder Público, mediante a imposição tributária, tende a **destruir o patrimônio do contribuinte** - como de há muito se referiu a doutrina internacional do direito constitucional no âmbito do direito tributário, acolhida pelo Supremo Tribunal Federal - porque suprimidos os parâmetros que devem limitar o poder de tributar.

É evidente que a capacidade econômica contributiva de proprietários - e, **sobretudo, dos locatários** - não se elevou na mesma proporção do aumento aplicado ao valor venal dos imóveis e ao valor do tributo estabelecido na lei impugnada, tornando-se **inevitável o efeito confisco**, a pretexto de atender a demandas sociais de outra natureza, **que acabará por repercutir nos bolsos dos mesmos que se alega**

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

prestigiar - como é o caso das pessoas físicas e jurídicas de pequeno porte, geralmente locatárias dos imóveis que ocupam, as quais, contratualmente obrigadas a suportar referido tributo, certamente, não terão condições de arcar com o aumento pretendido.

NATUREZA JURÍDICA DAS TRAVAS

Demonstrados os vícios que vislumbramos no dispositivo impugnado, passamos agora a analisar a natureza jurídica das travas.

Não nos parece que possam elas ser identificadas com isenção, não incidência ou qualquer outra espécie de benefício fiscal.

Primeiro, porque a letra do art. 4º da Lei 8473/2013 deixa bem claro que se trata de um **mecanismo destinado a funcionar como redutor monetário do quantum da obrigação**, ao dispor:

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

"...A partir do exercício de 2014 o valor do IPTU devido não poderá ser superior a ...".

Trata-se, pois, de instrumento que vai interferir **diretamente** no valor do imposto devido e não qualquer das figuras ligadas à redução de base de cálculo ou da alíquota do imposto que **indiretamente** podem reduzir o "quantum debeatur".

Aliás, mesmo nas hipóteses em que a diminuição do tributo é alcançada mediante a redução dos critérios quantitativos insertos na norma tributária, **Sacha Calmon** bem observa a impropriedade de atribuir-lhes a natureza de "isenção parcial", ressaltando sua feição de simples sistemática redutora do montante do tributo, ao dizer:

*"... à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção parcial para o fenômeno de redução parcial do imposto a pagar, através das minorações diretas de bases de cálculo e alíquotas, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é, porque a sua essentia consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de incidência. **As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do***

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,
Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias do quantum da obrigação, via base de cálculo ou alíquota reduzida.¹³

A técnica de reduzir o tributo é alcançada, na legislação tributária, de várias maneiras, sem afetar a base de cálculo ou a alíquota. No ICMS, por exemplo, as bonificações e os descontos incondicionais são formas de alcançar esse desiderato, estabelecendo, a legislação, que eles não integram a base de cálculo do imposto.

Veja-se, por exemplo, o que restou decidido no RESP 1.111.156, da relatoria do Ministro **Humberto Martins**, cuja ementa, na parte que interessa a este tema, dispõe:

"...

2. A bonificação é uma modalidade de desconto

¹³ Sacha Calmon Navarro Coelho, Direito de aproveitamento integral dos créditos de ICMS em operações beneficiadas com base de cálculo reduzida. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 149, São Paulo: Dialética, fevereiro, 2008, p.107.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio. (...)"

Por outro lado, caso as travas tivessem natureza de benefício fiscal, a sua instituição não poderia prescindir de observar o disposto no §6º do art. 150 da CF, que prevê a aplicação do princípio da legalidade - mediante lei específica - para a instituição de tais benefícios:

"...qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, ..."

Em outras palavras: se o mecanismo configurasse uma isenção parcial ou outro tipo de benefício, a sua inconstitucionalidade

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

resultaria da não observância do referido dispositivo constitucional abrangido pela Constituição do Estado.

Finalmente, cabe ainda uma última observação.

Consoante destacado neste parecer, a inconstitucionalidade de que padece a lei pode ser resumida à **violação ao princípio da isonomia em suas diversas formas de ofensa à capacidade contributiva, violação da razoabilidade e do princípio de vedação ao confisco.**

Não obstante, há formas de prestigiar a validade da lei "salvando-a" do vício maior que é a sua inconstitucionalidade.

Lembre-se a lição de **Carlos Maximiliano**¹⁴:

"Todas as presunções militam a favor da validade de um ato, legislativo ou executivo; portanto, se a incompetência, a falta de jurisdição ou na inconstitucionalidade, em geral, estão acima de toda a dúvida razoável, interpreta-se e resolve-se pela manutenção do deliberado por qualquer dos três ramos em que se divide o Poder Público.

¹⁴ Hermenêutica e Aplicação do Direito, Forense, Rio de Janeiro, 1988, p. 307.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

*Entre duas exegeses possíveis, prefere-se a que não infirma o ato de autoridade. **Oportet ut res plus valeat quam pereat.**"*

Embora a interpretação conforme a Constituição seja vista pela doutrina como técnica do controle concentrado de constitucionalidade, vários autores têm ressaltado a sua utilidade para reconduzir a lei ordinária ao encontro dos princípios constitucionais, prestigiando sua validade.

Em interessante estudo sobre o tema, **Júlio Melo Ribeiro**¹⁵ assim explicita seu pensamento:

"Ao reconhecer a Lei Fundamental como ponto de engate de todo o ordenamento jurídico e caracterizar a interpretação conforme à Constituição como espécie de interpretação sistemático-teleológica (a despeito do entendimento da doutrina brasileira majoritária, que a reputa uma técnica de decisão no controle concentrado de constitucionalidade) conclui-se pela necessidade (mais do que a possibilidade) de a lei ser interpretada em conformidade com a

¹⁵ A lei fundamental como vetor hermenêutico. Revista de Informação Legislativa, Brasília a 46, n.184, out/dez, 2009, p.169.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,
Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

Constituição por todos os operadores do direito agentes públicos dos três Poderes e particulares. Quanto mais a Constituição servir como vetor hermenêutico da legislação ordinária melhor."

Na verdade, essa providência já vem sendo adotada pelo Supremo Tribunal Federal, como se vê do AgReg no Recurso Extraordinário com Agravo 942.521 MG, assim ementado, na parte que interessa à matéria aqui tratada:

"A jurisprudência da Corte é no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade da exigência de alíquotas progressivas do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) não impede o prosseguimento da cobrança do imposto pela alíquota mínima fixada em lei, observada a destinação do imóvel (residencial, não residencial, não edificado).

No caso presente, a providência parece saneadora, podendo a lei ser compatibilizada com os princípios acima, desde que **as travas menos gravosas sejam aplicadas a todos os contribuintes dentro dos imóveis de uma mesma classe**, equalizando, assim, a redução do montante do tributo para todos.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

Postas essas premissas, passamos a responder objetivamente as questões formuladas, com base nos fundamentos expostos:

1) **Utilizando-se o art. 4º da Lei 8473/2013 do critério "área" do imóvel, como previsto nos incisos II e III, as travas contidas nos referidos dispositivos seriam inconstitucionais?**

Sim. Como demonstrado ao longo do parecer, há violação ostensiva aos princípios da isonomia, capacidade contributiva, razoabilidade e vedação ao confisco.

2) **Qual a natureza jurídica das travas previstas no art. 4, incisos, II e III, da Lei n.º 8.473/2013?**

As travas, como bem indica a letra do dispositivo, constituem um mero mecanismo destinado a funcionar como redutor monetário do quantum da obrigação tributária. Não têm natureza jurídica de isenção parcial

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

ou de qualquer outro benefício, até porque não constituem redução dos critérios quantitativos da norma de incidência (base de cálculo ou alíquota), tratando-se de mero mecanismo destinado a agir diretamente sobre o valor do imposto a pagar. Aliás, não fosse assim, a norma estaria a violar o art. 150, §6º da CF, que exige lei específica para a instituição de isenções ou de quaisquer outros benefícios fiscais, o que a lei do Município de Salvador não é.

3) Independente da sua natureza jurídica, tais travas para redução no pagamento de IPTU, devem se submeter, dentro de cada classe de contribuintes, aos princípios do art. 156, § 1º, incisos I e II, da CF (corroborados nos arts. 3º, I e 149, da CE)?

Sim, como demonstrado ao longo do parecer.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO.

4) Em sendo afastada a tese municipal de que as travas se constituem benefício, isenção ou remissão, é legítima a aplicação, pelo órgão julgante, das travas menos gravosas para todos os contribuintes dentro de uma mesma classe, nos termos da pacífica orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, em especial do ARE n.º 942521?

Sim, uma vez que a interpretação conforme a Constituição não é apenas um instrumento de controle concentrado de constitucionalidade, mas um mecanismo destinado a "salvar a lei", harmonizando-a com os vetores estabelecidos pela Lei Maior.

5) Aplicando as travas menos gravosas aos demais contribuintes, dentro de uma mesma classe, estaria o tribunal atuando como legislador positivo?

Não, pois o Judiciário não estaria acrescentando à lei nada que nela já não esteja, e sim prestigiando a validade

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal - 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária - CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA,

Procuradora do Estado de São Paulo (aposentada), Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito e Integrante do Conselho Superior de Direito da FECOMÉRCIO.

do ato legislativo, ao reconhecer a todas as situações idênticas ou equivalentes o mesmo tratamento, como determina a Constituição.

É o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 13 de Novembro de 2017.



IVES GANDRA DA SILVA MARTINS



FATIMA FERNANDES R. DE SOUZA