IMPÔSTO TERRITORIAL URBANO — ADICIONAL — TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL — ARTIGO 202 DA CONSTITUIÇÃO DE 1946

— O adicional, como figura tributária autônoma, não existe; tratar-se-á sempre do mesmo impôsto que lhe serve de base.

— A finalidade extrafiscal, que se queira atribuir a qualquer tributo, não o exime das limitações constitucionais e das normas gerais do direito tributário que lhe sejam aplicáveis.

— Interpretação do art. 202 da Constituição de 1946.

PARECER

1. *Introdução* — Certo Município do Estado de São Paulo cobra o impôsto territorial urbano à alíquota de 1% sôbre o valor venal dos terrenos. Essa alíquota é majorada para 1,5% quanto aos terrenos sem calçadas, ou para 2% quanto aos terrenos sem muros, em ambos os casos quando no logradouro existam guias e sarjetas. Os terrenos em que haja construção condenada, incendiada ou em ruínas ficam sujeitos ao impôsto, à alíquota de 2%, a partir do sétimo mês seguinte àquele em que se verificar a interdição ou o incêndio.

Além disso, dos proprietários de mais de um terreno é cobrado um "adicional", por alíquotas diferenciais calculadas sôbre o lançamento relativo a cada um dêles, e que vai de 20% quando os terrenos sejam dois ou três, até 60% quando sejam mais de vinte. Considera-se "terreno" a área de até 300 metros quadrados, dividindo-se as maiores por 300 para encontrar o número de terrenos. Embora diga "para os fins da presente lei", essa norma, pelo seu conteúdo e pelo fato de estar em parágrafo, na realidade é apenas "para os fins do presente artigo". Em outras palavras, tôda área superior a 300 metros quadrados é considerada como mais de um terreno para os efeitos do "adicional".

A 3.ª Câmara Cível do Tribunal de Alçada de São Paulo julgou válido o "adicional". Para rejeitar a argüição de desigualdade de tratamento jurídico, disse que, muito embora haja desigualdade subjetiva, pois o adicional variará de contribuinte a contribuinte, entretanto essa desigualdade não se baseia em razões subjetivas ou pessoais, mas em condições objetivas e impessoais. Estas, em seus reflexos subjetivos, não chegam a espelhar desigualdade jurídica, de vez que resultam de condições de incidência aplicáveis a todos os que estejam na mesma situação e, principalmente, porque é a própria Lei Magna que manda atender, na distribuição dos encargos fiscais, à capacidade econômica do contribuinte (art. 202 da Constituição de 1946). Prosseguindo, disse o acórdão que o legislador nada mais fêz do que valer-se da chamada "extrafiscalidade" para atingir fins sociais na utilização dos terrenos baldios. Onerando na proporção do número dêstes os seus proprietários, visa a lei compeli-los, na medida de suas fortunas, a edificar. Em abono dessa conclusão, o acórdão, sem identificar as obras citadas (reporta-se ao parecer do Ministério Público em 1.ª instância), referiu ALIOMAR BALEEIRO, MEIRELES TEIXEIRA, HELI LOPES MEIRELES e o presente autor.[1]

[1] Acórdão de 18-2-1966 no recurso de mandado de segurança n.º 76.878, *Revista dos Tribunais*, vol. 371 p. 227.

Posteriormente, a 1.ª Câmara Cível do mesmo tribunal julgou de modo pràticamente idêntico.[2] Invocou também o art. 202 da Constituição de 1946, lembrando que FERREIRA DE SOUSA, citado por ALIOMAR BALEEIRO, [3] comparou a norma à individualização da pena no direito criminal. E dissse que a imposposição progressiva dos terrenos não edificados é atribuição fiscal do Município, como meio de compelir os proprietários a edificá-los, em lugar de conservá-lo para eventual valorização, citando a propósito HELI LOPES MEIRELES. [4] Mas ressalvou que a decisão só era válida no regime tributário anterior à Emenda Constitucional n.º 18 de 1-12-1965, por ter esta revogado, entre outros, o art. 202 da Constituição de 1946. Em embargos, o 1.º Grupo de Câmaras Cíveis manteve a decisão da Câmara.[5] O acórdão, muito mais sucinto, repele a alegação de desigualdade de tratamento e repete a invocação do art. 202 da Constituição de 1946. Sem citar expressamente êsse dispositivo, a êle se refere quase nos mesmos têrmos do acórdão citado supra, ao qual se reporta, mencionando os mesmos autores nêle nomeados, para concluir, como êle, que o Município pode valer-se de tributação "extrafiscal" no escopo social legítimo de compelir os proprietários a edificar.

2. *Conceito de "adicional"* — Antes da reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional n.º 18 de 1-12-1965, a figura do "adicional" foi muito usada, tanto pela União, como pelos Estados e Municípios, para significar um impôsto, geralmente temporário, baseado em outro e cuja receita era destinada a um fim determinado. Assim, o Govêrno Federal criou vários adicionais sôbre o impôsto de renda, destinados ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico: o último dêles, ainda em vigor no exercício corrente, está previsto no art. 2.º do Decreto-lei 62 de 21-11-1966. Por sua vez, o Estado do Paraná criou adicional sôbre o impôsto de vendas e consignações, destinado à Companhia de Desenvolvimento do Paraná (CODEPAR). Chegou-se até ao absurdo de um govêrno criar adicionais sôbre impostos de outro: foi o que fizeram certos municípios quanto ao impôsto de indústrias e profissões, ao tempo em que êste era estadual (antes de 1946), e que o Supremo Tribunal fulminou por evidente inconstitucionalidade.[6]

Já em 1954, o problema dos adicionais preocupou a comissão, de que fui relator, que elaborou o primeiro projeto de Código Tributário Nacional. Êsse projeto os definiu como sendo os impostos cujo fato gerador fôsse o pagamento, pelo mesmo contribuinte, de outro impôsto de competência do mesmo govêrno, ou que tivessem fato gerador e base de cálculo idêntico aos de outro impôsto nas mesmas condições (art. 24). Por essa definição, em qualquer das duas hipóteses nela previstas, o adicional tinha a mesma natureza jurídica do impôsto principal, de que era simples majoração. Foi precisamente isso que a comissão visou, a fim de coibir o abuso de um govêrno criar, com o nome de "adicional"(às vêzes de "taxa" adicional), um impôsto

---

[2] Acórdão de 24-10-1966 na apelação cível n.º 84.642 (não publicado).

[3] BALEEIRO, *Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio, 2.ª ed., Forense, 1960, p. 27.

[4] LOPES MEIRELLES, Heli. Direito Municipal Brasileiro, São Paulo, 2.ª ed., *Revista dos Tribunais*, 1964, vol. I p. 428-429.

[5] Acórdão de 17-4-1967 em embargos infringentes na apelação cível n.º 84.642 (não publicado).

[6] Acórdão de 13-9-1943 no recurso extraordinário n.º 5.159, *Arquivo Judiciário*, vol. 69 p. 103, ou *Direito*, vol. 26 p. 212, ou *Revista de Direito Administrativo*, vol. 1 p. 63.

diferente e não contido na sua competência.[7]

A Emenda Constitucional n.º 18 enumerou os impostos privativos de cada govêrno (União, Estados e Municípios) e estipulou que, com a única exceção dos impostos extraordinários de guerra, sòmente seriam admitidos os impostos nela previstos (art. 5.º). Como disse a comissão que a elaborou, e da qual fui relator, visava-se com isso abolir a chamada "competência residual" ou "concorrente".[8] Essa competência era admitida pelo art. 21 da Constituição de 1946, que facultava à União e aos Estados criar "outros impostos" além dos privativos.

Em conseqüência, a Lei n.º 5.172 de 25-10-1966 (denominada Código Tributário Nacional pelo art. 7.º do Ato Complementar 36 de 14-3-1967) não reproduziu o art. 24 do Projeto de 1954, relativo aos adicionais. De fato, não podendo haver outros impostos além dos enumerados na Emenda n.º 18, aquêle dispositivo se tornará desnecessário, já que o seu objeto era impedir que, com o nome de "adicional', se criasse algum outro impôsto diferente do que lhe servia de base.

A Constituição de 1967 não seguiu exatamente o mesmo sistema da Emenda n.º 18, pois voltou a restaurar a competência residual (art. 19 § 6.º). Fêlo, porém, exclusivamente para a União, que poderá criar outros impostos para si mesma, ou para transferi-los aos Estados ou aos Municípios, mas sempre como definidos em lei federal.

Fica claro, assim, que tanto no regime da Constituição de 1946, como no da Emenda n.º 18, como no da vigente Constituição de 1967, o "adicional", como figura tributária autônoma, não existe. Tratar-se-á sempre do mesmo impôsto que lhe serve de base, do qual se cobra, com o nome de "adicional", uma simples majoração. Portanto, é da essência do adicional que êle se identifique perfeitamente com o impôsto principal. A não ser assim, tratar-se-á de um impôsto autônomo, cuja natureza jurídica terá de ser pesquisada, para se apurar se o govêrno que o criou tinha competência para fazê-lo. E, para essa pesquisa, o nome que o legislador lhe tenha atribuído — "adicional" ou outro qualquer — será irrelevante (Código Tributário Nacional, art. 4.º n.º I).

3. *O impôsto territorial urbano* — A Constituição de 1946 dizia pertencer aos Municípios "o impôsto sôbre propriedade territorial urbana" (art. 29 n.º I). A Emenda 18 disse: "Compete aos Municípios o impôsto sôbre a propriedade ... territorial urbana" (art. 10). A Constituição de 1967 diz: "Compete aos Municípios decretar impostos sôbre propriedade ... territorial urbana" (art. 25 n.º I). Tôdas essas disposições apenas referem o impôsto, mas não lhe traçam os contornos.

O Código Tributário Nacional assim o define: "O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre a propriedade ... 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" (art. 32). E, depois de traçar regras quanto à definição da zona urbana para efeitos fiscais (art. 32 §§ 1.º e 2.º), prossegue: "A base de cálculo do impôsto é o valor venal do imóvel" (art. 35). Finalmente: "Contribuinte do impôsto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título" (art. 34). Essas disposi-

---

[7] GOMES DE SOUSA, Rubens. *Relatório*, em MINISTÉRIO DA FAZENDA, *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio, s.ed., 1954, p. 122.

[8] GOMES DE SOUSA, Rubens. *Relatório*, em COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, *Reforma Tributária Nacional*, Rio, Publicação n.º 17, Fundação Getúlio Vargas, 1966, p. 30 e 42.

ções constituem normas gerais de direito financeiro em matéria tributária e têm seu fundamento no art. 5.º n.º XV letra *b* da Constituição de 1946 (Código Tributário Nacional, art. 1.º). Como tais, são de observância obrigatória por parte das leis fiscais da União, dos Estados e dos Municípios.[9]

A Constituição de 1967 manteve essa competência da União para ditar normas gerais de direito tributário (art. 19 § 1.º). É certo que êsse dispositivo fala em "lei complementar", e o Código Tributário Nacional é lei ordinária. Acontece que o conceito de lei complementar, introduzido pela Constituição de 1967 (art. 49 n.º II), não existia à data da promulgação do Código (25-10-1966). De modo que as normas gerais nêle contidas foram vàlidamente promulgadas, como leis ordinárias, de acôrdo com o art. 5.º n.º XV letra *b* da Constituição de 1946, que era a matriz constitucional vigente ao tempo. E como o próprio conceito de "norma geral" não é incompatível com a Constituição de 1967, que o repete, com diferença apenas quanto ao processo legislativo, as normas gerais que estão no Código permanecem válidas até que o Congresso, então por lei complementar, as substituta por outras.

Nas disposições transcritas do Código Tributário Nacional encontram-se os três elementos da definição do impôsto: (a) *elemento objetivo ou material*, também chamado "fato gerador", isto é, a situação definida em lei como necessária e suficiente para que ocorra a obrigação de pagá-lo (Código cit., art. 114): no caso, a propriedade, a posse ou o domínio útil de imóvel por natureza ou acessão física, situado na zona urbana do Município; (b) *elemento subjetivo ou pessoal*, isto é, o contribuinte, que é a pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador (Código cit., art. 121 § único n.º I): no caso, o proprietário, ou o titular do domínio útil, ou o detentor da posse; (c) *elemento financeiro*, isto é, a base de cálculo: no caso, o valor venal do imóvel. Do concurso dêsses três elementos não resulta apenas a incidência do impôsto, isto é, o fato de êle se tornar devido em cada caso concreto; resulta também a própria natureza jurídica do impôsto, que se define pelas circunstâncias e condições em que êle se torna devido.[10]

Por conseguinte, a alteração que o legislador introduza em qualquer um daqueles três elementos descaracteriza jurìdicamente o impôsto e o transforma em outro diferente, ou mesmo, mais genèricamente, em tributo de outra natureza. Isto já era verdade antes do Código Tributário Nacional, tanto assim que, em pareceres antigos, tratando especìficamente do elemento financeiro (base de cálculo), mostrei que certas taxas, porque o legislador adotara bases de cálculo inadequadas, eram na realidade impostos e, portanto, inconstitucionais. Foi, por exemplo, o caso da Taxa de Previdência Social (fe-

---

[9] DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946*, Rio, Imprensa Nacional, 1947, vol. 1, p. 271, 275 e 296; CARVALHO PINTO, Carlos Alberto A. de. *Normas Gerais de Direito Financeiro*, São Paulo, ed. da Prefeitura Municipal, 1949; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais*, cit., p. 38 e 290; ULHÔA CANTO, Gilberto de. Ainda as Normas Gerais de Direito Financeiro, *Boletim do Conselho Técnico de Economia e Finanças*, n.º 109, p. 3 a 6 e 16; INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO: *Finanças em Debate*, Rio, vol. 1, Edições Financeiras, 1952; GOMES DE SOUSA, Rubens. Normas Gerais de Direito Financeiro, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 37 p. 12, e *Relatório*, em MINISTÉRIO DA FAZENDA, *Trabalhos da Comissão Especial*, cit., p. 86; ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 82 p. 39.

[10] GIANNINI, Achille Donato. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Turim, Utet, s.d. (1956), p. 151 e segs.

deral) calculada sôbre o valor das importações; da Taxa de Conservação de Estradas (São Paulo, calculada sôbre o valor das propriedades marginais; da Taxa de Melhoramentos Públicos (Rio Grande do Norte) calculada sôbre o valor da produção industrial ou agrícola; da Taxa de Assistência Social (Paraná) calculada sôbre o valor das vendas; da Taxa de Bombeiros (Pernambuco) calculada também sôbre as vendas; da Taxa de Estatística (Bahia) cobrada sôbre o valor das mercadorias em trânsito; e da Taxa de Assistência à Indústria (Santa Catarina) cobrada sôbre o valor das exportações.[11]

Em todos êsses casos, a transformação da taxa em impôsto decorria de ter o legislador adotado, para aquela, a base de cálculo correspondente a êste (importação, propriedade, venda, exportação, etc.). Por isso mesmo é que, hoje, a Constituição proíbe que taxas tenham bases de cálculo próprias de impostos (Emenda 18, art. 18 § único; Constituição de 1967, art. 19 § 2.º; Código Tributário Nacional, art. 77, § único). Mas o importante, naqueles casos, é que a taxa se transforma no impôsto a que correspondia a base de cálculo adotada pelo legislador. Em outras palavras, a base de cálculo, quando não seja adequada, passa a caracterizar não só o gênero do tributo (impôsto ou taxa), mas também a sua espécie (impôsto de importação, de exportação, de vendas, etc.).

Acentuei êste aspecto em ainda outro parecer sôbre o mesmo tema, relativo ao impôsto de indústrias e profissões do antigo Distrito Federal, calculado sôbre o valor das operações bancárias e de seguros, portanto convertido num impôsto sôbre essas mesmas operações, que só a União poderia tributar. Disse eu então: "A descaracterização do tributo ocorre ... em conseqüência de uma inversão da ordem normal das coisas: a base de cálculo, que normalmente deveria ser definida pelo pressuposto de fato da incidência, com êle se confundindo ou dêle decorrendo, passa, ao contrário, a defini-lo, transformando-o, do pressuposto de fato próprio do tributo formalmente instituído, no pressuposto de fato próprio de outro tributo formalmente diverso".[12]

4. *"Adicional" em função do número de terrenos do contribuinte* — É precisamente isso que ocorre com o "adicional" do impôsto territorial urbano referido em 1/2 supra. Se, como ficou dito e mostrado, a adoção de uma base de cálculo inadequada já podia descaracterizar um tributo antes do Código Tributário Nacional, atualmente essa situação é muito mais patente, pois o Código define a base de cálculo de cada impôsto, e essa definição, como norma geral de direito tributário, deve ser obrigatòriamente observada pelo legislador municipal, tanto quanto pelo estadual e pelo federal. Ou seja, qualquer impôsto, cuja base de cálculo não corresponda à prescrita pelo Código Tributário, não será o impôsto que a Constituição previu e o Código regulou normativamente. Será, portanto, um outro impôsto, e como tal poderá ser (como no caso é) automàticamente inconstitucional.

O art. 33 do Código determina que a base de cálculo do impôsto territorial urbano é o valor venal do imóvel. A lei municipal em exame ajusta-se a êle quando prevê para o impôsto alíquotas percentuais sôbre o valor venal, mas dêle se afasta quando prevê para o "adicional" alíquotas progressivas em função do número de terrenos que o contribuinte possua. Êsse "adicional" se aplica ao impôsto relativo a cada terre-

---

[11] GOMES DE SOUSA, Rubens. Pareceres, *Revista Forense*, vol. 133 p. 55 e vol. 139 p. 67; *Revista de Direito Administrativo*, vol. 23 p. 364, vol. 33 p. 458, vol. 47 p. 458, vol. 53 p. 301, vol. 55 p. 389 e vol. 71 p. 361.

[12] GOMES DE SOUSA, Rubens. Parecer, *Revista Forense*, vol. 149, p. 103-117.

no: isto é óbvio, e de resto a lei o diz expressamente. Menos óbvio, talvez, seja que êle se aplique também ao primeiro terreno: se a razão determinante do "adicional é o fato de possuir o contribuinte mais de um terreno, pareceria lógico excluir-se dêle o primeiro. É certo que a lei é anterior ao Código: mas, mesmo ao seu tempo, as conseqüências seriam as mesmas, como veremos.

O número de terrenos de um mesmo proprietário não é um fator determinante do valor venal de cada um dêles. Afora os aspectos puramente especulativos do mercado imobiliário, o valor venal dos terrenos depende de fatôres inerentes ao lote considerado: (a) sua frente ou testada sôbre alinhamento da rua, (b) a extensão dessa frente, (c) o seu formato, se regular ou irregular, (d) a sua topografia, se plana de nível ou se irregular, se abaixo ou acima do nível da rua, se em queda da frente para os fundos, ou vice-versa, (e) a sua composição geológica, se firme ou consistente, ou se de natureza movediça. Êsses são os fatôres indicados como preponderantes pelo livro técnico que, entre nós, pode ser havido como "clássico", pois, desde a sua 1.ª edição (1941), é adotado pelos fiscos estaduais e municipais e pelo mercado imobiliário como a obra padrão na matéria.[13]

Como fatôres secundários do valor venal, o autor citado menciona, como intrínsecos ao lote considerado, a metragem de fundo, mas advertindo que êste fator é subordinado à sua proporção com a testada, pois um fundo excessivo em relação à frente converte-se num fator desvalorizante; e a situação do lote na quadra, se central ou de esquina. ou com frente para mais de uma rua. Como fatôres secundários extrínsecos, refere o tipo de bairro (residencial, comercial, industrial, operário), que pode ser ou não importante em função da utilização dada ao terreno pelo próprietário, ou pretendida pelo comprador; e ainda a natureza e as condições da pavimentação (rua calçada ou não, tipo de calçamento), mas advertindo que tanto aquêle como estas são características mutáveis. Outros autores, mais preocupados com o comportamento do mercado imobiliário (isto é, com avaliações para fins de negócio e não para efeitos fiscais), acrescentam, como características extrínsecas, as condições de pagamento, a maior ou menor disposição dos interessados, e a preferência manifesta de bairro.[14] Nesta ordem de idéias, podem-se até referir fatôres jurídicos, como a existência ou a possibilidade de contestação do título de propriedade, o fato de tratar-se de imóvel em condomínio ou sujeito a processo de inventário, falência, concurso de credores ou execução fiscal, a existência de ônus reais ou servidões, ou de restrições aos direitos de uso ou construção (posturas municipais, zoneamento), ou ao direito de alienar (terrenos foreiros ou de marinha), etc.

Tudo isso, porém, adverte BERRINI, é subordinado, no tocante à determinação do valor venal, a um fator primordial, que é a capacidade do terreno para produzir renda. Por isso mesmo se explica — o que não poderá ter deixado de causar estranheza — a não inclusão da área entre os fatôres, principais ou secundários, determinantes do valor venal. A área só é significativa em função da rentabilidade. Assim, por um lado ela tem um limite mínimo (quando seja pequena demais para propiciar utilização econômica) e um limite máximo (quando seja tão grande que exceda as necessidades normais de apro-

---

[13] BERRINI, L.C. *Avaliações de Imóveis*, Rio-São Paulo, 4.ª edição, Freitas Bastos, 1960, p. 37-39.

[14] VEGNI-NERI, Guilherme Bomfim Dei. *Prática de Avaliações de Imóveis*, São Paulo, ed. do A., 1965, p. 9.

veitamento econômico). Porém, mais importante que isso, o fator área, sendo apenas um elemento da rentabilidade potencial do terreno, só é expressivo em função dos demais fatôres anteriormente indicados, que são os que efetivamente determinam a capacidade de aproveitamento e utilização.[15]

Desta breve excursão pelo campo da técnica das avaliações não resulta apenas que, como já foi dito, o número de terrenos de um mesmo proprietário não é um elemento determinante do valor venal de cada um dêles. Resulta, ainda, que sòmente em uma hipótese poderia adquirir alguma significação a circunstância de o proprietário possuir mais de um terreno. Seria a hipótese de serem contíguos os terrenos, de modo que a circunstância, por si mesmo irrelevante, de ser o contribuinte proprietário de mais de um terreno se transmudaria na circunstância, relativamente relevante, de ser êle proprietário de maior área. Mas a lei municipal em exame desconsiderou precisamente essa hipótese, pois nenhuma referência fêz ao fato de serem ou não contíguos os terrenos do mesmo proprietário. Mais ainda: fracionou arbitràriamente, para efeitos fiscais, nas áreas contínuas em lotes ideais de 300 metros quadrados. Com isso, deixou patente que não foi sua intenção considerar a área, nos limites tècnicamente admissíveis, como um fator determinante do valor venal, base legal de cálculo do impôsto territorial urbano. Muito pelo contrário: a área foi tomada em consideração apenas como apoio de uma presunção *legis* da incidência de um outro impôsto, cujo fato gerador é o fato de ser proprietário "de mais de um terreno".

Em resumo, o que a lei disse foi isto:

a) Os proprietários de um ou mais imóveis não construídos, situados na zona urbana do Município, ficam sujeitos ao impôsto territorial urbano, à razão de alíquotas percentuais, calculadas sôbre o valor venal de cada um dêles.

Até aí, a lei estava conforme à Constituição de 1946 (art. 29 n.º I), vigente à sua data, continuou conforme à Emenda 18 (art. 10), e continua conforme à Constituição de 1967 (art. 25 n.º I) e ao Código Tributário Nacional (arts. 32 a 34). Mas a lei não parou aí; disse mais o seguinte:

b) Os proprietários de mais de um imóvel, ou de um só imóvel de área superior a 300 metros quadrados, não construídos, situados na zona urbana do Município, ficam sujeitos, além do impôsto territorial urbano, a mais outro impôsto, chamado "adicional" daquele, à razão de alíquotas diferenciais em função do número dêles, calculadas sôbre o valor venal de cada um dêles, inclusive o primeiro.

Nessa parte, a lei infringiu tôdas as disposições constitucionais, e também as normativas do Código Tributário, antes citadas.

Com efeito: se a lei efetivamente quisesse instituir apenas o impôsto territorial urbano, como lhe competia, bastaria a primeira norma referida no item anterior. O fator área, como determinante do valor venal, base de cálculo daquele impôsto, funcionaria, normal e automàticamente, através do processo técnico de avaliação e lançamento, ou poderia ser especificado em regulamento. E, de resto, está especificado, dentre os demais fatôres tècnicamente pertinentes e com sua função própria de base de cálculo, em lei anterior, do mesmo Município, referente também ao impôsto territorial urbano, e que diz, na parte útil, o seguinte:

"Para fixação do valor venal dos terrenos ... deverão ser considerados os seguintes fatôres: (a) melhoramentos urbanos existentes; (b) localização; (c) extensão do terreno".

Essa disposição está em vigor, pois a lei em exame, embora diga "revogam-

---

[15] BERRINI, L.C. ob. cit., p. 37 e 39.

se as disposições em contrário", não trata diversamente do assunto, e nem a disposição que nos ocupa é "em contrário" ao que nessa lei se dispõe. Mas, ante os têrmos da lei em exame o citado dispositivo da lei anterior ficou com sua aplicação limitada ao caso referido supra, que é aliás o único em que o valor venal é, efetivamente, base de cálculo. Por outro lado, no caso referido supra, a lei anterior, embora vigente, deixou de ter aplicação. Isto porque, em tal caso, a área, indiretamente visada através da referência ao "número de terrenos", deve ser entendida nos têrmos da presunção, ou ficção legal, de que cada 300 metros quadrados configuram um terreno. Assim, nesse caso a área não é fator determinante do valor venal, e portanto não é elemento da base de cálculo. Em vez disso, a área, fictamente fracionada em unidades autônomas de determinada dimensão, é o próprio fato gerador do impôsto.

Ora, um impôsto com êsse fato gerador não incide sôbre cada terreno isoladamente: incide sôbre o conjunto de patrimônio imobiliário do contribuinte considerado em seu todo. Logo, êsse impôsto poderá ser um tipo de "impôsto geral sôbre o patrimônio", figura tributária conhecida — e combatida — em outros países (*general property tax* nos Estados Unidos, *capital levy* na Inglaterra, *prélévement* ou *impôt général sur le capital* na França, *Wehrbeitrag* ou *Reichsnotopfer* na Alemanha, *imposta straordinaria sulla proprietà* ou *sul capitale* na Itália), porém inexistente no Brasil.[16] Logo, êsse impôsto não é o "impôsto territorial urbano", de competência dos Municípios nos têrmos do art. 29 n.º I da Constituição de 1946, do art. 10 da Emenda Constitucional n.º 18 de 1965, e do art. 25 n.º I da Constituição de 1967.

5. *A tributação extrafiscal e o art. 202 da Constituição de 1946* — Nos acórdãos referidos supra, falou-se em "extrafiscalidade" e aceitou-se o "adicional" em discussão como um emprêgo legítimo, pelo Município, do impôsto territorial urbano para atingir objetivos sociais ou econômicos. Ora, já vimos que o "adicional" não é o impôsto territorial urbano. E agora veremos que, ainda que o fôsse, o emprêgo extrafiscal que dêle pretenderia fazer o Município não seria legítimo.

"Extrafiscalidade" é o têrmo usado por VÁLTER BARBOSA CORREIA para designar a utilização de instrumentos tributários (impostos, taxas ou contribuições) com finalidades outras que a de obter receita para o erário público; isto é, para compelir ou orientar o contribuinte no sentido de uma conduta que o govêrno considere desejável sob o ponto de vista econômico, social, político, ou outro em que lhe caiba atuar ou intervir. Não se discute a legitimidade dessa forma de ação indireta do govêrno (desde que, é claro, os objetivos visados se contenham na sua competência e atribuições). O que não só se discute, mas não se aceita, ao contrário do que parecem ter feito os acórdãos referidos, é que os tributos empregados com finalidades extrafiscais fiquem livres das limitações constitucionais que lhes sejam próprias *como tributos*.

Esta última tese foi afirmada por MORSELLI, que, sob o nome mais usual de "parafiscalidade", sustentou que essa modalidade de atuação do poder público é, tanto financeira como jurìdicamente autônoma e distinta da tributação, regendo-se por princípios próprios e diferentes dos que regem os tributos. Entretanto, como disse bem BALEEIRO, a "parafiscalidade" é apenas um neologismo feliz para designar um conceito não nôvo e que, de resto, não encontrou receptividade na doutri-

[16] BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Rio, 2.ª ed., Forense, 1958, vol. 2, p. 590-597.

na financeira ou jurídica, e tão pouco no direito positivo. Em resumo, pelo menos no direito brasileiro, os tributos utilizados com finalidades "parafiscais" ou "extrafiscais" devem legalizar-se como impostos, taxas, ou contribuições, com observância das normas constitucionais e legais que correspondam à sua natureza própria.[17] Essa é a opinião unânime da doutrina brasileira.[18] Também no direito estrangeiro o escopo "parafiscal" não dá ao tributo uma configuração própria que o distinga do que corresponda à sua natureza jurídica.[19]

Assim, o escopo extrafiscal, por si só, não legaliza qualquer tributo. Os acórdãos já referidos parecem admitir o contrário, ao invocarem o art. 202 da Constituição de 1946: o último dêles, até, empresta um refôrço à idéia de que o art. 202 seria fundamento constitucional adequado, ao ressalvar que a decisão só é válida para o tempo em que êle tivera vigência. Minha posição quanto ao art. 202 sempre foi bem definida: considerei-o uma "regra programática", isto é, uma orientação de política fiscal, dada pela Constituição ao legislador ordinário; mas não uma "regra normativa", isto é, um preceito constitucional suscetível de efeitos jurídicos vinculativos para o legislador e para o juiz. Minha fundamentação era simples mas, a meu ver, correta: a regra de que os impostos sejam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte poderá ser normativa em outros sistemas jurídicos, como o da Inglaterra, mas não no brasileiro, onde o juiz julga segundo a lei e a prova dos autos. Assim, entre nós não se faculta ao juiz a apreciação dos motivos pré-jurídicos da lei, e portanto o art. 202 não podia ser normativo.

Com efeito, admitir que o juiz pudesse invalidar, por não ter observado o art. 202, uma lei fiscal jurìdicamente perfeita sob todos os demais aspectos (ou, inversamente, validar uma lei fiscal por tê-lo observado, embora jurìdicamente imperfeita sob outros aspectos), seria admitir precisamente essa apreciação judicial dos motivos da lei, que em nosso regime constitucional não é dado ao Judiciário exercer. Sòmente o próprio Legislativo é juiz nessa matéria, sendo nela impotente até o Executivo, já que tanto o projeto que envie ao Legislativo, como o veto que oponha à sua deliberação, podem ser rejeitados por êste. Portanto, o art. 202 não era normativo nem para o legislador nem para o juiz, pois êste não poderia impor àquele a sua observância, nem punir a sua violação. Foi isto que eu disse em comentário bibliográfico ao livro de BALEEIRO, em que êste sustenta o caráter normativo do preceito. Na 2.ª edição, BALEEIRO, sem referir ou refutar dire-

---

[17] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais*, cit., p. 247-265; *Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal*, Rio, 3.ª ed., Forense, 1964, p. 250-256; Alguns Problemas Políticos e Jurídicos da Parafiscalidade no Brasil, artigo em italiano no *Archivo Finanziario*, Pádua, Cedam, 1954, vol. 4, p. 5.

[18] CAMPOS, Milton. Parecer, *Revista Forense*, vol. 145, p. 74; SANTOS FARIA, Silvio. *Aspectos da Parafiscalidade*, Salvador, Livraria Progresso Editôra, 1955; BUYS DE BARROS, A.B. *Ensaio sôbre a Parafiscalidade*, Rio, Konfino, 1956; ULHÔA CANTO, Gilberto de. Alguns Aspectos Jurídico-constitucionais da Parafiscalidade no Brasil, artigo em italiano no *Archivo Finanziario*, Pádua, Cedam, 1956, vol. 5, p. 3; GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio, 3.ª ed., Edições Financeiras, 1960, p. 147-149; BARBOSA CORRÊA, Valter. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*, São Paulo, Ind. Graf. Bentivegna Ed. Ltda., 1964, p. 23.

[19] GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di Diritto Tributario*, 9.ª ed. póstuma por ROMANELLI-GRIMALDI, Milão, Giuffré, 1965, p. 495-499, 530 e 533-537; MÉRIGO, Jean-Guy. Elementos de uma Teoria da Parafiscalidade, trad. bras., *Revista de Direito Administrativo*, vol. 33, p. 54 e vol. 34, p. 49.

tamente a minha opinião, desenvolve mais amplamente a exposição da sua própria. Invoca, para defendê-la, a norma semelhante do art. 53 da Constituição italiana de 1947, e a opinião de numerosos autores norte-americanos, principalmente magistrados, no tocante à amplitude dos podêres do Judiciário na apreciação da lei. De fato, o art. 53 da Constituição da Itália, posterior ao art. 202 da nossa de 1946, poderia ser havido como uma transcrição dêle; e, naquele país, livros aparecidos depois do de BALEEIRO sustentaram o seu caráter normativo que outros, anteriores, lhe recusavam. (20)

Não obstante, mantenho meu ponto de vista quanto ao caráter apenas programático do art. 202: êle nunca foi (nem pretendeu ser) atributivo de competência tributária; e, como limitativo ou, muito menos, ampliativo dessa competência êle nunca teve possibilidade jurídica de atuar dentro do quadro constitucional em que se inscrevia, até ser revogado pela Emenda n.º 18 precisamente por essa razão.[21] De modo que, sob o primeiro aspecto, que é o que interessa a êste trabalho, creio ser suficiente, para responder a BALEEIRO, lembrar que nem os juristas italianos, nem a Suprema Côrte dos Estados Unidos têm de se haver com um sistema constitucional como o nosso, que define rìgidamente a competência tributária de cada um dos três níveis de govêrno; que, no regime da Constituição de 1946, só reconhecia competência residual ou concorrente à União e aos Estados (art. 21); que, no regime da Emenda n.º 18, proscrevia inteiramente aquela competência (art. 5.º); e que, no regime da Constituição de 1967, a admite apenas para a União (art. 19, § 6.º). Assim, o art. 202 não teria fôrça para convalidar um impôsto municipal como o que se discute; e, ainda que a tivesse, caberia examinar, dentre os vários objetivos extrafiscais que os governos podem colimar, quais os que se enquadram nas atribuições próprias de cada um dêles, e sobretudo os meios de atuação de que cada um dêles pode dispor. Nesta matéria, os acórdãos referidos supra invocaram ALIOMAR BALEEIRO, HELI LOPES MEIRELES, J. H. MEIRELES TEIXEIRA e o presente autor. Vejamos o que cada qual diz a respeito.

Enumerando exemplos de tributação extrafiscal legítima, ALIOMAR BALEEIRO, em sua obra mais recente,[22] escreve:

"*g*) estímulos à construção e ao aproveitamento de áreas urbanas por meio de tributação drástica sôbre os terrenos baldios ou ocupados por prédios velhos, mesquinhos ou em ruínas".

Ora, é bem de ver que, ao falar em "tributação de terrenos baldios", ou que a lei considere tais por ser condenada ou inadequada a construção existente, BALEEIRO está-se referindo ao impôsto competente, que é o territorial urbano. Demonstrado que o impôsto de que se trata não é o territorial urbano, é claro que não se pode invocar a favor dêle o trecho citado, sob pena de atribuir-se a BALEEIRO o que êle não disse.

De HELI LOPES MEIRELES, único autor citado com indicação de obra e página, o trecho invocado é o seguinte:[23]

---

[20] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais*, cit., 1.ª ed., 1951, p. 187-209, 2.ª ed., 1960, p. 267-291; GOMES DE SOUSA, Rubens. Comentário bibliográfico, *Revista Forense*, vol. 140, p. 575, ou *Revista de Direito Administrativo*, vol. 26, p. 444; GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, Milão, Giuffré, 1961; MANZONI, Ignazio. *Il Principio della Capacità Contributiva nell'Ordinamento Costituzionale Italiano*, Turim, Giappicchelli, 1965; a doutrina italiana anterior é relacionada nesta obra, p. 8-9, nota 3.

[21] GOMES DE SOUSA, Rubens. *Relatório*, em COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, *Reforma Tributária Nacional*, cit., p. 62.

[22] BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução*, cit., 3.ª ed., p. 171.

[23] LOPES MEIRELES, Heli. ob. e loc. lits. na nota 4, supra.

"A utilização extrafiscal do impôsto territorial urbano possibilita às Prefeituras exercer o contrôle dos terrenos não edificados, graduando a tributação segundo as conveniências sociais. Assim, pode e deve ser agravado o impôsto dos terrenos baldios centrais, para compelir os proprietários a edificar, evitando-se, dêste modo, o desnecessário espraiamento da cidade, sempre prejudicial aos serviços públicos; pode-se, também, levar em conta fatôres de segurança, de higiene e de estética urbana, para a gradução do tributo, sem que isto importe em discriminação inconstitucional".

Como se vê, a opinião dêste autor subordina-se, como a de BALEEIRO, à premissa necessária de tratar-se efetivamente do impôsto territorial urbano. Vale, portanto, para ela a mesma conclusão de não ser lícito estendê-la, além do pensamento do autor, a tributos de natureza jurídica diferente.

De MEIRELES TEIXEIRA só encontro, que me pareçam pertinentes, os seguintes trechos: [24]

a) Referência à opinião de vários economistas e fiscalistas, em defesa da proposição genérica de que o impôsto pode ser usado para fins sociais;

b) No mesmo sentido do trecho anterior, focalizando especialmente o problema dos impostos proibitivos;

c) Exame, em trabalho sôbre assunto não fiscal, da justificativa e do alcance das limitações legais ao direito de propreidade;

d) Ainda exposição genérica das mesmas idéias, podendo-se destacar, como resumo da opinião dêste autor, a seguinte passagem: "... como temos reiteradamente opinado, aos impostos... pode-se e deve-se assinalar em muitos casos, não sòmente finalidade fiscal, mas também escopos político-sociais, como sejam: proibição do uso de certos produtos, adoção de medidas sanitárias e higiênicas, combate a certas atividades perniciosas, como o jôgo, melhor distribuição da riqueza, etc."

Em suma, êste autor trata, genèricamente, da aptidão dos impostos para desempenhar funções extrafiscais, o que não se discute; mas, em nenhum dos trechos que encontrei, focaliza especìficamente as limitações constitucionais e legais que devam ser observadas na utilização de um determinado impôsto para aquêles efeitos.

Finalmente, o meu próprio trecho visado pelos acórdãos deve ser o seguinte, extraído de uma obra didática.[25]

"... é possível ... que a lei municipal determine a cobrança simultânea dos dois impostos (predial e territorial urbano), quando a área do terreno seja excedente de, p. ex., cinco vêzes a área coberta pela construção; ou quando a construção seja inadequada, em desacôrdo com a situação do terreno, ou esteja em ruínas. Nestes casos, o impôsto territorial (urbano) acrescido ao predial exerce, além da sua função tributária de produzir receita, também uma finalidade regulamentar, ligada à estética e ao saneamento das cidades e às disposições municipais em matéria de zoneamento e urbanismo".

O conteúdo dêsse trecho, como é evidente, em nada difere dos de ALIOMAR BALEEIRO e HELI LOPES MEIRELES, e ao seu entendimento aplica-se o que foi dito quanto ao entendimento daqueles.

Para concluir: não se discute que os impostos em geral, e especìficamente o territorial urbano, possam (ou devam) ser utilizados para atingir finalidades outras que a produção de receita. Aliás, a lei municipal em exame fêz precisa-

---

[24] MEIRELES TEIXEIRA, J.H. *Estudos de Direito Administrativo*, São Paulo, ed. da Prefeitura Municipal, 1949, vol. I, p. 12 (nota 1), p. 62-71, p. 261 (nota 11) e p. 303.

[25] GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio*, cit., Rio, 2.ª ed., Edições Financeiras, 1954, p. 401-402.

mente isso, no âmbito de sua competência e dentro dos limites que entendeu razoáveis, quando fixou alíquotas maiores que a normal para os terrenos sem calçadas ou muros, ou para aquêles em que exista construção condenada, incendiada ou em ruínas (além de considerar êstes últimos como baldios para efeitos fiscais). Se essas alíquotas diferenciais fôssem maiores em função de melhoramentos do terreno, elas seriam questionáveis como um meio indireto de alcançar uma segunda vez o valor venal, já aumentado pelos próprios melhoramentos: seria, assim, uma dupla utilização de um mesmo elemento da base de cálculo. Mas as alíquotas diferenciais são maiores em função de fatôres que depreciam o terreno ou o colocam em desacôrdo com determinados requisitos da urbanização da cidade ou ligados à segurança, higiene ou estética das construções. Assim, elas configuram um exercício legítimo do poder tributário a serviço do poder de polícia do Município naquelas matérias, dentro dos limites em que aquela legitimidade é reconhecida pelos autores citados.

Já não é isto o que ocorre com o "adicional" de que trata a lei em exame. Aqui temos um exemplo nítido do perigo que pode representar a utilização extrafiscal dos impostos, e que foi acentuado por DINO JARACH em suas conferências na Faculdade de Direito de Montevidéu.[26] Êsse perigo é o de que, através do emprêgo extrafiscal do impôsto, o govêrno consiga fazer indiretamente algo que a Constituição ou a lei não lhe permitissem fazer diretamente. Êste aspecto é aflorado também por MEIRELES TEIXEIRA que, citando MENDES PIMENTEL, adverte que "ao legislador só é facultado aniquilar indiretamente pelo impôsto o que êle pode diretamente suprimir".[27] Substituindo-se "suprimir" por "criar", a frase convém perfeitamente a êste caso, em que o Município, proibido pela Constituição de criar diretamente outros impostos além dos que esta lhe atribui, procura, por um pretenso uso "extrafiscal" do impôsto territorial urbano, criar indiretamente um outro impôsto de natureza diferente.

6. *Conclusões*: uma vez demonstrado, como foi, que o "adicional" examinado não é o impôsto territorial urbano, mas um impôsto geral sôbre o patrimônio imobiliário em seu conjunto, a última conclusão afirmada no item anterior basta para evidenciar sua inconstitucionalidade. Falta apenas, para encerrar o assunto, mostrar que aquêle "adicional", que já sabemos não ser o impôsto territorial urbano, tão pouco é algum outro impôsto que se contivesse na competência tributária dos Municípios. Ora, isso é muito fácil de ser mostrado.

A Constituição de 1946, vigente à data da instituição do "adicional", dizia:

a) "Pertencem aos Municípios os impostos: (I) sôbre propriedade territorial urbana e rural, (II) predial, (III) sôbre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedade, (IV) de licenças (V) de indústrias e profissões, (VI) sôbre diversões públicas, (VII) sôbre atos de sua economia ou assuntos de sua competência" (art. 29, com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 5, de 21-11-61); portanto, nenhuma referência a qualquer figura tributária onde o "adicional" em discussão, com a sua verdadeira natureza jurídica, se pudesse enquadrar;

b) "A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhes são atribuídos por esta Constituição..." (art. 21); portanto, só a União

---

[26] JARACH, Dino. *Introducción al Derecho Fiscal*, Montevidéu, Biblioteca de Publicaciones de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1945.

[27] MENDES PIMENTEL, *apud* MEIRELES TEIXEIRA, ob. cit., p. 304.

e os Estados podiam criar "outros" tributos; mas não o Município.

A Emenda Constitucional n.º 18, de 1-12-65, que vigorou até 14-3-67, disse:

a) "Compete aos Municípios o impôsto sôbre a propriedade predial e territorial urbana" (art. 10); "compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados" (art. 15); portanto, mesma observação que a feita ao art. 29 da Constituição anterior, nem cabendo falar no art. 13, que não seria pertinente, mas que foi revogado, se bem que tácita e impròpriamente, pelo art. 10 do Ato Complementar n.º 31, de 28-12-66;

b) "Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda ..." (art. 5.º); portanto, não só os Municípios, mas tão pouco os Estados e a própria União poderiam criar "outros" impostos além dos que lhes cabiam; e os dos Municípios eram só os referidos na letra *a* supra.

A Constituição de 1967, em vigor desde 15 de março dêsse ano, diz:

a) "Compete aos Municípios decretar impostos sôbre: (I) propriedade predial e territorial urbana, (II) serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar" (art. 25); é, com variantes e acréscimos irrelevantes para o caso, o mesmo texto dos arts. 10 e 15 da Emenda 18, cabendo, portanto, a mesma observação feita a êstes;

b) "A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal" (art. 19, § 6.º); portanto, só a União poderá criar "outros" impostos: e mesmo quando os transfira ao Município, a êste apenas cabera cobrá-los, como definidos em lei federal.

Com isso, está completa a demonstração e, com base nela, concluo:

a) o "adicional" ao impôsto territorial urbano, descrito em 1/2 supra, é um impôsto autônomo e diferente daquele;

b) quer no regime da Constituição de 1946, quer no da Emenda Constitucional n.º 18, quer no da vigente Constituição de 1967, os Municípios sòmente podiam, ou podem instituir os impostos que lhes sejam expressa e privativamente atribuídos;

c) o "adicional" referido na conclusão (a), em sua natureza jurídica de impôsto geral sôbre o patrimônio imobiliário, não é um dos expressa e privativamente atribuídos aos Municípios pelas disposições constitucionais a que alude a conclusão (b);

d) a finalidade extrafiscal que se queira atribuir ao "adicional" referido na conclusão (a), ou a qualquer outro tributo, não o exime da observância das limitações constitucionais e das normas gerais de direito tributário, que lhe sejam aplicáveis em função da sua natureza jurídica;

e) logo, o "adicional" referido na conclusão (a) já surgiu eivado de inconstitucionalidade, por exceder a competência tributária dos Municípios, nos têrmos da Constituição de 1946; assim continuou em face da Emenda Constitucional n.º 18; e ainda é hoje em dia, na vigência da Constituição de 1967.

São Paulo, 1967. — *Rubens Gomes de Sousa*, Advogado em São Paulo.