

COBRANÇA DE IPTU SOBRE TÚMULOS E SIMILARES

Gladston Mamede*

1 Introdução. 2 Base normativa. 3 Inadequação à autorização legal. 4 Ausência de característica urbana. 5 Ausência de Propriedade, Domínio Útil ou Posse. 6 Ausência de Valor Econômico. 7 Imoralidade da Exigência. 8 Conclusão.

RESUMO

Cuida-se de trabalho em que o autor, buscando elementos jurídicos e metajurídicos, preocupa-se em analisar a juridicidade da cobrança de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre túmulos e similares.

PALAVRAS-CHAVE

IPTU. Moralidade. Propriedade. Domínio útil. Posse. Túmulo.

1 INTRODUÇÃO

As Fazendas Públicas de alguns Municípios brasileiros exigem o recolhimento do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana sobre a titularidade de espaços destinados à inumação de cadáveres, ou seja, sobre sepulturas. O objetivo deste trabalho é analisar essa prática – e a exegese constitucional e legal que busca sustentá-la –, demonstrando sua inconformidade com o Direito.

2 A BASE NORMATIVA

A vigente Constituição da República, em seu art. 156, I, autoriza os Municípios a instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Tal autorização constitucional recepcionou o art. 32 do Código Tributário Nacional que no plano infraconstitucional, dá regulamentação à hipótese de incidência tributária, a prever a tributação de relação jurídica que caracterize propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil.

Sobre o IPTU, anota José Afonso da Silva, em trabalho que, embora vetusto, não perde a sua atualidade tratar-se de “imposto é sobre a propriedade”, sendo que “o *predial e territorial urbano* são circunstâncias objetivas do fato gerador, que distinguem objetivos de incidência do imposto”.¹ As-

* Bacharel e Doutor em Direito pela UFMG. Professor Titular do Centro Universitário Newton Paiva. Membro do Instituto Histórico e Geográfico de Minas Gerais.

sim, embora haja uma só licença constitucional, anotada no art. 156, I, da Carta, poder-se-ia concluir dois objetos distintos que dão margem à incidência do tributo: (1º) a propriedade de terreno e (2º) a propriedade de prédio. Em ambas as hipóteses, é indispensável que o objeto da relação de direito real (terreno ou prédio) estejam localizadas na zona urbana, diferenciando-se da hipótese autorizada no art. 153, VI, da Constituição, referente à propriedade territorial rural.

Volvendo os olhos para o Código Tributário Nacional, será indispensável concluir que a característica urbana do objeto da relação de direito real que se pode tributar não é meramente geográfica. Afinal, exige-se que o objeto da propriedade esteja situado em região onde existam pelo menos duas qualidades de melhoramentos entre as cinco arroladas pelo § 1º do art. 32 do CTN, a saber: (I) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; (II) abastecimento de água; (III) sistema de esgotos sanitários; (IV) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e (V) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado. Ainda segundo o CTN, a base de cálculo do tributo é o valor venal do imóvel, sem que sejam considerados, para tanto, o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade (art. 33, parágrafo único, CTN). Por fim, é considerado contribuinte, segundo o art. 34 do mesmo diploma, o proprietário do imóvel (aplica-se, aqui, os artigos 524 e seguintes do Código Civil), o titular do seu domínio útil (de acordo com o que se encontra disposto nos arts. 678, 683, 686, 818, IV, 858 e 861 do Código Civil) ou o seu possuidor a qualquer título (deve-se aplicar os artigos 485 e seguintes do Código Civil).

Como facilmente se constata, não se encontra, na imediata definição jurídica do tributo comentado, a solução para o problema aqui analisado. Em fato, ao exigir o recolhimento de IPTU sobre os túmulos, a Fazenda Municipal parte de uma interpretação das normas acima elencadas, concluindo tratar-se de uma situação que se insere na hipótese de incidência. O problema, vê-se, não se coloca no plano do que Sacha Calmon Navarro Coelho chama de *potestade legislativa e regulamentar*, já que não está posicionado na face legislativa do poder de tributar; coloca-se, isto sim, no plano do que o autor chama de *potestade administrativa*, onde o poder de tributar apresenta-se como (1º) interpretação das normas autorizativas e (2º) imposição e cobrança de tributo². Porém, nestes sítios, “a administração fiscal deve agir *secundum legem*, sem desvio ou excesso de poder”³, o que conduz à necessidade de se verificar se o seu comportamento (1º) hermenêutico e (2º) de aplicação normativa atendem aos princípios jurídicos. Afinal, “o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa *plenamente vinculada*”, nunca arbitrária (“em cujo desempenho a autoridade não sofre qualquer limite”)⁴. Vale dizer,

a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter. [...] Nada fica a critério da autoridade administrativa, em cada caso.

A lacuna – ou indeterminação – normativa, como se constata, não traduz uma licença para que o Fisco Municipal possa estender a imposição tributária para onde bem quiser. Não poderá, por exemplo, aproveitar a equiparação legal dos navios aos imóveis para tributar embarcações. Há limites, para fora dos quais não se pode estender o poder de exigência tributária. Destarte, é indispensável explorar a relação havida entre a previsão legal de um imposto que incida sobre a propriedade predial e territorial urbana e a pretensão de fazê-lo alcançar cemitérios e sepulturas.

3 INADEQUAÇÃO À AUTORIZAÇÃO LEGAL

A interpretação construída pelas Fazendas Municipais é bem simples – ou, talvez, seja mesmo simplória: túmulos são espaços físicos destinados à inumação dos corpos daqueles cuja vida se findou. Esses espaços possuem, por exigência legal, um registro e um proprietário que, portanto, está obrigado ao pagamento do IPTU. A simplicidade do raciocínio, porém, é enganosa. Abandona diversos aspectos da mais alta relevância.⁶ E, quando se destina ao problema aqui examinado o olhar minucioso da Ciência Jurídica, percebe-se com facilidade não haver adequação no comportamento do Fisco Municipal.

Logo de início, ainda no plano dos conceitos, a pretensão mostra sua fragilidade. Tome-se por referência o magistério de José Afonso da Silva: “como em razão dessa distinção do objeto de incidência, torna-se possível dar tratamento político-fiscal diverso, quando o imposto incide sobre a propriedade predial ou quando recai sobre terrenos, pareceu-nos conveniente separá-los para estudá-los distintamente”.⁷ Neste sentido, mesmo reconhecendo uma “unidade tributária” ou “unidade de imposto”, a partir da “identidade dos elementos essenciais do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte”,⁸ o renomado constitucionalista produz análises em separado do que denomina “imposto sobre a propriedade territorial urbana” e “imposto sobre a propriedade predial urbana”, hipóteses a justificar, inclusive, alíquotas distintas.⁹

Esse corte contém em si a própria história do imposto; é o que ensina Hugo de Brito Machado:

A Constituição de 1934 [...] colocou na competência dos Municípios o imposto predial, que arrolou juntamente com o

territorial urbano, considerando-os dois impostos diferentes e determinando que o primeiro fosse cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda (art. 13, § 2º, II). Na Constituição de 1937 também foi feita distinção entre imposto predial e territorial. Aos Estados foi atribuído o imposto sobre a propriedade territorial, exceto a urbana (art. 23, inc. I, letra “a”). Já aos Municípios foi atribuída competência para instituir o imposto predial e o territorial urbano. A partir da Constituição de 1946 parece ter havido uma unificação desses impostos, que passaram a integrar um só, com o nome de imposto predial e territorial urbanos (art. 24, II).

Essa distinção entre as hipóteses de incidência, lembra Contreiras de Carvalho, seguia tendências encontradas no Direito comparado:

Em época remota, muitos países já tributavam essas duas espécies de propriedade. Assim, quanto à primeira, era o imposto territorial denominado, na França, *impôt foncier*; na Itália, *imposta sui terrini*; na Inglaterra, *land-tax*, e na Alemanha, *Grundsteuer*. Já o imposto predial tinha, na França, a denominação de imposto de portas e janelas (*impôt de portes et fenêtrés*); na Itália, imposto sobre construções (*sui fabbricati*); na Alemanha, imposto sobre edifícios (*Gebaudesteuer*) e, finalmente, na Inglaterra, *direitos sobre habitações* (*inhabited-house duty*).

Todas essas notas deixam bem claro serem dois os fatos geradores do IPTU: (1) a propriedade territorial (de terrenos) e (2) a propriedade predial (de construções, edificações). Pois bem, é pertinente submeter a questão à situação examinada e questionar: o túmulo é um terreno ou um prédio? Haveria uma distinção de tratamento fiscal entre sepulturas sem monumentos funerários daquelas em que há monumentos funerários, dos mais singelos, por alguns chamados carneiros, aos mais trabalhados, as denominadas criptas? Essas e muitas outras perguntas poderiam ser feitas e, mais do que as respostas, importa atentar para a própria dúvida, cuja existência leva a uma constatação óbvia: é no mínimo desrespeitoso, e chega a avançar pelas raias do absurdo, pretender submeter os cemitérios aos critérios adotados que permitem a incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Mas se buscarmos as respostas para aquelas perguntas, a dúvida se transformará numa certeza: túmulos não são propriedades prediais ou territoriais urbanas, nos termos das normas autorizadas constitucional e legal. Com efeito, não se poderia falar em terreno, pois, ainda segundo José Afonso da Silva, haveria “uma circunstância objetiva contida na palavra *terreno* (propriedade de terreno, não de outra coisa), que o separa do imposto sobre propriedade predial”; e essa circunstância objetiva é estar “o solo sem benfeitorias ou edificações”.¹² Terreno, portanto, é a terra nua, sem

intervenção útil do ser humano ou melhor, que aguarda a intervenção útil do ser humano. No túmulo, porém, já houve uma intervenção humana.

Dir-se-ia, então, tratar-se de um prédio. Mas aqui, uma outra vez mais, não se vê com perfeição subsumir-se a situação à definição legal. Volto a José Afonso da Silva:

a palavra predial refere-se a *edifícios*. Importa, para caracterização de seu fato gerador, a existência de imóvel edificado. Considera-se tal o terreno com as respectivas construções ou edificações permanentes, que sirvam para habitação, uso, recreio ou para o exercício de qualquer atividade,¹³ seja qual for sua forma ou seu destino aparente ou declarado.

Como facilmente se constata, não é confortável a submissão de um túmulo a tal definição. Ainda que se possa, não sem deixar alguns tipos de sepultura (e cemitérios) de fora, defini-lo como *construção ou edificação permanente*, não há habitação, recreio ou atividade; sua utilização é excepcional: usam-nos os mortos, pois ali se guardam seus restos materiais, o que é – e deve ser – suportado por sua família, os entes que lhes querem bem e que para tanto estão obrigados pela moral e pelos bons costumes, ainda que na contramão de uma sociedade de consumo, alienada e em visível e avançado processo de degeneração.

Em suma: a sepultura é algo diferente de uma propriedade. Mais: por seu papel e sua função dentro da sociedade, o túmulo é algo diferente de um prédio ou de um terreno. O túmulo é um ônus, assim como a morte. Um ônus para os vivos, que a temem, que a sofrem e que a suportam em relação aos entes queridos.

4 AUSÊNCIA DE CARACTERÍSTICA URBANA

Por outro ângulo, não deixa de ser relevante observar que, para os fins a que se destinam os cemitérios, de nenhuma valia possuem os melhoramentos indicados no § 1º do art. 32 do Código Tributário Nacional. Aos mortos, meio-fio ou calçamento, abastecimento e canalização de águas e esgotos, iluminação pública, com ou sem posteamento, além de escolas e postos de saúde de nada adiantam, razão pela qual em diversos municípios o cemitério dista alguma caminhada do aglomerado urbano.

Ressalte-se, aqui, que os elementos colocados no supracitado art. 32, § 1º, do CTN não exercem uma função meramente formal: não são elementos desprovidos de razão, cuja mera presença satisfaz o requisito de contexto urbano para a imposição da obrigação tributária¹⁴. Os elementos ali elencados deixam patente a necessidade de uma atuação útil ao uso (efetivo ou potencial) do imóvel, marcando uma expressa necessidade de contraprestação na atuação do Poder Público. Porém, aqueles elementos de

urbanismo são de todos inoperantes no que alude aos cemitérios, certo que estes não dependem de urbanismo. Pelo contrário, são por si só – e isoladamente – elementos civilizantes, áreas de preservação da qualidade de vida, nos seus planos sanitário, moral e espiritual. Os cemitérios não se beneficiam (efetiva ou potencialmente) da urbanidade; são um ônus da urbanidade.

Essa particularidade aponta, como tantos outros elementos, na mesma direção: cemitérios não são terrenos nem são prédios urbanos; também não são terrenos rurais. São terra sagrada, destinada a um fim santo que é suportado como um ônus social. Sua destinação específica - e insólita, no plano usual do emprego da terra (seja rural, seja urbano) -, coloca os cemitérios à margem de uma tributação que tem por objeto a propriedade imóvel pura e simples.

Ao se destinar um pedaço de terra para a inumação, não há mais falar em propriedade imóvel, pois seus elementos não estão completos. Não há pleno poder de gozo e de fruição; não há pleno poder de alienação, nem plena liberdade para se gravar de ônus. A sepultura está separada, no meio social, para uma finalidade específica e incontornável. Nem é propriedade ou posse. Não se aliena, não comporta plena fruição.

5 AUSÊNCIA DE PROPRIEDADE, DOMÍNIO ÚTIL OU POSSE

Em outra frente a impropriedade da exigência se manifesta: para que haja tributação é indispensável haver propriedade, domínio útil ou posse. E, por óbvio, que tais relações sejam plenas, permitindo, assim, a exação.

Ora, se voltarmos nossos olhos para a *Lei Civil*, colocada pelo legislador como requisito necessário à definição legal das hipóteses de incidência do tributo comentado, vê-se que um cemitério não é um terreno passível de propriedade, domínio útil ou posse, no sentido completo e mais adequado de tais conceitos. Segundo Caio Mário da Silva Pereira, os direitos reais (*iura in re*) “traduzem uma dominação sobre a coisa, atribuída ao sujeito, e oponível *erga omnes*”.¹⁵ Essa dominação, nos termos do art. 524 do Código Civil, assegura ao proprietário “o direito de usar, gozar e dispor de seus bens”. Tal, porém, não ocorre nas hipóteses de terrenos destinados ao enterramento de pessoas, onde não há falar em liberdade para o uso ou gozo: tais locais, por sua função, possui fim específico, alheio às livres disposições de vontade dos seres humanos, atrelados que estão às obrigações religiosas, ou, no mínimo, culturais de respeito e guarda dos mortos, cuja importância é tamanha que culmina com uma proteção penal correspondente.

Em verdade, não se pode pretender que terrenos destinados ao sepultamento constituam propriedade territorial ou predial urbana: essas “cidades dos mortos” (*necropolis*, no grego) não são imóveis cuja propriedade, domínio útil ou posse comportem livre disposição; não há ampla liberdade de uso e gozo. Tais locais cumprem uma função sagrada (daí a denominação “solo santo”), como bem frisou Rui Barbosa:

Nada mais pio, mais repassado da poesia da imortalidade do que este culto aos mortos, mais antigo, na raça indo-européia, do que a concepção do Indra indostânico e do Zeus grego, essa religião dos túmulos coeva da primeira idade da raça ariana, que, através das crenças ridentes do Olimpo helênico, estendeu sua influência até o berço do cristianismo; que, no começo, fazia de cada antepassado um nume, de cada lápide uma ara, de cada sepulcro um santuário.

Roberto Lyra, comentando tal passagem, destaca que tais palavras “mostram que o culto aos mortos não pertence, originariamente, a determinada religião, nem está ligada sempre ao sentimento religioso”. Prossegue:

o Código Penal vigente, como o italiano, reúne, no mesmo título (n. V), os bens jurídicos – sentimento religioso e respeito aos mortos – classificando-os crimes contra um e outro como *species* do mesmo *genus* [...]. É inegável o respeito dedicado aos mortos pelas religiões em geral, mas tal respeito não tem sempre fundo religioso. ‘*Les mortes vont vite...*’ sim, mas para os incapazes de buscar e apreender os sons, as imagens, os vestígios de cada existência. Destacados ou não pela História, perduram todos na comunhão das presenças acumuladas, eternamente, no espaço. [...] O tempo não diminui a saudade, mas apenas muda o seu lugar dentro de nós, removendo-a da fachada teatral para os alicerces mais profundos.

Todas essas particularidades, narradas com fascinante poesia, acabam por demonstrar o óbvio: cemitério são espaços *sui generis*. Não há propriedade, domínio útil ou posse, no sentido pleno que tais institutos possuem no Direito. Retornemos a Rui Barbosa:

o cemitério, como cemitério, não pode constituir propriedade individual. Esta, na plenitude de sua existência, supõe duas condições essenciais: o direito de transformação e o direito de exploração, exercidos pelo dono, ou seus representantes, sobre o objeto apropriado. É jus do proprietário transformar a sua propriedade: arrasar até o chão os seus edifícios, trocar um cultivo noutra absolutamente oposto, converter em baldio os campos lavrados, um vergel num pasto, uma seara num jardim, um prado num areal, ceifar as suas messes; transplantar as suas árvores; escavar o seu terreno; erguer-lhes montes; cortá-los de fossos; irrigá-lo de veias d’água. A esse direito liga-se, e freqüentemente identifica-se, o de explorar, mediante aplicações de que o proprietário é juiz, a coisa senhoreada. Essas aplicações só obedecem a uma lei econômica: a de fornecerem ao interessado a máxima soma de renda possível. [...] Pois bem: reconheceis aos indivíduos, ou às associações, o direito de transformar o cemitério particular, enquanto as cinzas humanas confiadas à sua guarda

ocuparem-lhe os jazigos, enquanto cemitério for cemitério? Decididamente não: o primeiro corpo que ali se deu à sepultura, apagou daquele torrão o cunho da propriedade civil, que não se renovará antes de extraída a derradeira ossada e dispersas as últimas cinzas. Admitis, em relação ao cemitério, a faculdade livre, ampla, sem limites, de exploração, inerente sempre ao domínio completo, à verdadeira propriedade? Mas seria autorizar no enterramento dos mortos um comércio odioso, uma indústria repugnante ao sentimento de humanidade, incompatível com a civilização, desconhecida até hoje.

E, partindo dessa base, o grande jurista baiano (alinhado de *Águia de Haia*) conclui, merecendo destaque: *ora, uma propriedade intransformável e inexplorável não é uma propriedade 'como qualquer outra', não constitui propriedade no sentido exato das relações que essa palavra significa.*¹⁹

Não vamos encontrar uma análise distinta em Themistocles Brandão Cavalcanti: “O cemitério sob o ponto de vista jurídico sugere um certo número de problemas do maior interesse, principalmente sob o ponto de vista patrimonial e administrativo. [...] É que cemitérios são de uso comum por natureza e por destino, embora sujeitos a um regime especial, a certas restrições e à administração municipal”.²⁰

A legislação penal também demonstra a forte limitação no direito de uso e de gozo do *fundum* quando este se destina ao sepultamento dos mortos. Basta conferir o art. 211 do Código Penal que define como crime passível de reclusão de um a três anos “violiar ou profanar sepultura ou urna funerária”.

Assim, não havendo propriedade no sentido jurídico exato, não podendo haver domínio útil na vastidão completa do conceito, não havendo posse na amplidão do conceito jurídico, não há falar em hipótese de incidência tributária.

6 AUSÊNCIA DE VALOR ECONÔMICO

Sabe-se que “a base de cálculo do IPTU é o valor venal. Segundo Hugo de Brito Machado, “valor venal é aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais.”²¹ Essa referência nos conduz a um outro aspecto relevante: por sua função, o terreno destinado ao cemitério não está inserido no âmbito das “coisas comerciáveis”. Ninguém “vende” a sepultura dos seus; ninguém compra um terreno onde *alguém* está inumado. Trata-se de solo santo, nunca de solo econômico.

Tenham-se firmes os escólios de Amílcar de Araújo Falcão, apontando como elemento relevante para a caracterização do fato gerador a circunstância de constituir “um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica” que se torna “pressuposto de fato para o surgimento ou a

instauração da obrigação *ex lege* de pagar um tributo determinado”.²² Adiante, retorna o renomado autor ao tema: “Em sua essência, substância ou consistência é o fato gerador um fato econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico”.²³ Hugo de Brito Machado não discorda, em nada, dessa lição, asseverando não haver dúvida “de que o tributo é uma realidade econômica. A relação tributária é de conteúdo econômico inegável”.²⁴ Esse aspecto, segundo o autor, deve ser considerado nos processos de hermenêutica tributária: “A natureza econômica da relação de tributação é importante para que o intérprete da lei tributária, porque faz parte integrante do próprio conteúdo de vontade da norma, sendo elemento seguro de indicação do fim ou objetivo visado pela regra jurídica”.²⁵

Nesta mesma direção, encontraremos Gilberto Etchaluz Villela, procurador da Fazenda Pública Nacional, para quem “o ato fiscal não tem o condão de constituir o crédito tributário. Este surge com a obrigação, vale dizer, com a ocorrência do fato econômico sobre o qual incidiu uma lei impositiva”.²⁶

Bem a propósito o exame do Direito Romano, onde se encontra, nas Institutas de Justiniano (sec. VI), base de todo o Direito ocidental, a divisão das coisas em (1) *res in patrimonio* e (2) *res extra patrimoniūm*; a coisa que integram o patrimônio é coisa no comércio, passível de negociação; a coisa fora do patrimônio está, por seu turno, fora do comércio. No âmbito da *res extra patrimoniūm* perfila-se a *res divini iuris* (coisas destinadas ao plano das divindades), em três categorias: (1) *res sacrae* (coisas empregadas no culto religioso, como templos, imagens etc), (2) *res sanctae* (coisas de uso público, mas que tinham sido postas sobre a guarda de algum padroeiro, como os muros ou os portões de uma cidade) e, finalmente, (3) *res religiosae*, ou seja, tudo o que se destinava aos mortos.²⁷

Tais referências apontam para a ilegitimidade da pretensão fiscal que é aqui combatida. Para que se pudesse falar em valor venal do imóvel, indispensável seria que esse fosse afeto ao comércio, que fosse passível de utilização econômica, de sucessão jurídica. No entanto, é de sabença geral que cemitérios são bens fora do comércio. Ninguém os quer, quanto muito os suportam. Seu terreno, mesmo que dali fossem retirados todos os restos mortais e seus marcos mortuários (estelas, carneiros, criptas etc), jamais será aceito pela sociedade para outro fim.

Não há economicidade no túmulo. Não há fato econômico na titularidade de uma sepultura. E não há pois a *propriedade* de um túmulo, não é um negócio, não é um investimento; não se usa, nem se goza uma sepultura; não se aplica em covas mais do que a matéria inerte, sem vida, para que o ciclo anunciado no Gênesis²⁸ se complete. Se não há vantagem econômica, mas ônus social, não há falar em hipótese de incidência tributária.

7 IMORALIDADE DA EXIGÊNCIA

Entre os tantos aspectos que se assomam na análise da pretensão de tributar os túmulos, um outro se coloca: a exigência é imoral e, por essa via, inconstitucional. Não se pode olvidar que a vigente Constituição da República lista, entre os princípios que devem reger a Administração Pública, a moralidade pública que, nas palavras de Ives Gandra Martins “é princípio essencial. O mais relevante, aquele que se destaca de forma absoluta. Que torna a Administração confiável perante a sociedade e que faz do administrador público um ser diferenciado”.²⁹

É necessário ter um cuidado todo especial na compreensão desse princípio. Ouça-se, bem a propósito, Celso Ribeiro Bastos:

A noção de moralidade administrativa está, em sua origem, vinculada à idéia de desvio de poder. Dessa forma, inicialmente, acabou por ficar englobada pelo conceito de legalidade. É a idéia (ainda válida) de que se o ato praticado pela autoridade administrativa não guarda correspondência com a finalidade legal norteadora do caso, o ato padece de vício de legalidade.³⁰

Essa visão, contudo, evoluiu. Assim, ainda segundo Bastos, hodiernamente possui uma outra amplitude:

o conceito do que seja a moralidade está umbilicalmente ligado ao senso moral subjacente em determinada sociedade. Mas não é fácil tarefa a de se identificar o conteúdo desse senso moral. Os valores de fato, são variáveis no tempo e no espaço, e nem sempre os padrões de conduta adotados pela maioria seguem os valores ideais. Mas não há dúvida de que é fácil identificar pelo menos aquelas situações extremas em que, indubitavelmente, se pode afirmar que a conduta é moral ou imoral, segundo a ética da instituição.³¹

Em suma: não se aceita, dentro do contexto de um Estado Democrático de Direito (art. 1º, *caput*, CF) constituído pelos representantes do povo e destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais (Preâmbulo, CF) e no qual todo o poder emana do povo, que o exerce direta ou indiretamente (art. 1º, parágrafo único, CF), que o Estado se poste acima da moral social, como que a definir uma moral própria. O Estado não é mais autor de uma moral que dispõe na norma jurídica, mas está comprometido com os valores éticos e sociais da sociedade que o constitui. Coerente com esse ponto de vista, lembra Maria Teresa de Almeida Rosa Cárcamo Lobo que “sob o prisma da moralidade a satisfação dos requisitos da legalidade não é suficiente”, sendo certo que “a sua pesquisa é muito mais difícil e mais exigente.” Completa: “Deve ela incidir criteriosamente sobre o objeto, em relação direta com o interesse público específico e sobre a finalidade, tendo

em vista não só os vícios eventuais a contaminar o ato tributário, mas, também, a influência que esses vícios possam ter na moralidade da Administração Pública, a enfraquecer as estruturas éticas da Nação.”³²

Indispensável falar, portanto, numa *eticização* do Direito brasileiro, cujo vetor é justamente a exigência de que os atos administrativos (inclusive tributários, além dos legislativos e judiciários) sejam morais, ou seja, respeitem a moral social. Cuida-se, via de consequência, de mais um limite ao poder de Estado, estabelecido em proveito da sociedade.

Não se pode esquecer que o pensamento jurídico incide sobre a discussão dos valores e dos fundamentos da vida em sociedade, com particular ênfase para o valor Justiça, aprofundando-se a ‘era dos direitos’ e que os tributos podem destruir o cidadão, quando aliados do progresso da sociedade, atentos somente à arrecadação de fundos para cobrir – quantas vezes – criminosos rombos de caixa!³³

Partindo destes sítios, onde o Direito por sua face mais moderna exige o aprimoramento das relações sociais, e caminhando de volta ao problema aqui estudado, chega-se acompanhado de uma única conclusão: não é moral o comportamento do Administrador Municipal quando quer transformar a sepultura em um fato econômico, em desprezo a todos os valores mais arraigados de nossa sociedade, onde os mortos são preservados cuidadosamente, lembrados com saudade, *visitados*.

Moral é respeitar os mortos, é dar-lhes e preservar-lhes o descanso, é acolher com respeito os restos físicos de sua existência. Moral é ter o túmulo como um pequeno santuário, onde o Sinal Divino marca o desejo da preservação eterna da Luz sobre os que se foram. Moral é perceber que o regime dos mortos (e dos espaços a eles destinados) é excepcionalíssimo em toda e qualquer cultura, em todo e qualquer tempo. Moral é resistir a toda a ganância que desconsidera tais valores basilares de nossa sociedade.

8 CONCLUSÃO

De todo o estudado, e coerente com os elementos que foram perquiridos, parece-me incontestemente não ser lícita a exigência do recolhimento do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana sobre a titularidade de espaços destinados à inumação de cadáveres. Com efeito, o espaço ocupado pelo túmulo foge por completo à idéia de propriedade territorial ou predial urbana, como se viu. Ademais, a exação é, indubitavelmente, imoral, na medida em que toma por bem economicamente passível de aferição de riqueza tributária o ônus moral de conservar adequadamente o espaço sagrado destinado ao repouso dos antepassados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969.
- CASSORLA, Roosevelt M.S. (coord). *Da Morte: estudos brasileiros*. Campinas: Papirus, 1991.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes; Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4. ed. São Paulo: RT, 1976.
- KOVÁCS, Maria Júlia (coord). *Morte e Desenvolvimento Humano*. São Paulo: Casa do Psicólogo, 1992.
- LOBO, Maria Teresa de Almeida Rosa Cárcomo.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- MARIO, Caio. *Instituições de Direito Civil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, v. IV.
- MARTINS, Ives Gandra (Org.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- SANTOS, J. M. do Carvalho (org). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, s/d.
- SILVA, José Afonso da. *Fundamentos do Direito Tributário e Tributos Municipais*. São Paulo: José Bushatsky, 1978.
- VILLELA, Gilberto Etchaluz. *Teoria da Exigibilidade da Obrigação Tributária*. Porto Alegre: Síntese, 1999.

¹ SILVA, José Afonso da. *Fundamentos do Direito Tributário e Tributos Municipais*. São Paulo: José Bushatsky, 1978, p. 90-1.

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 247.

³ Loc. Cit..

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 47.

⁵ *Loc. Cit.* A lição é adiante completada com escólio que destaca, ainda que indiretamente o papel atribuído constitucionalmente ao Judiciário: “a vagüidade ou indeterminação dos conceitos residentes na norma não confere poder discricionário ao titular da competência por esta atribuída. Deixa, é verdade, uma certa margem de liberdade no exercício daquela competência, mas tal liberdade não se confunde com aquela que caracteriza a discricionariedade. A liberdade decorrente da vagüidade ou indeterminação de conceitos não é atribuída a determinada autoridade, mas uma liberdade que pertence a qualquer pessoa que tenha de aplicar a norma. Quando a autoridade, no exercício da competência atribuída pela norma na qual residem conceitos vagos ou indeterminados, interpreta o conceito, dando-lhe um certo conteúdo, está aplicando a norma com o significado que a seu ver é correto. Seu entendimento pode ser alterado por outra autoridade que tenha competência para exercer o controle da legalidade.” (*Id. Ibidem*, p. 48)

⁶ Essa prática, aliás, é usual, ainda que despida de juridicidade. Se buscamos exemplos, podemos sempre listar o princípio da isonomia, alvo de interpretações por vezes absurdas e insustentáveis, como a que, apegando-se a uma igualdade absoluta, desejam alcançar fins não adequados. Pode-se citar, por absurdo, a proposição de uma isonomia entre as licenças maternidade e paternidade. O Direito, porém, é uma disciplina acadêmica e como tal não prescinde da análise cuidadosa e meticulosa dos detalhes que estão envolvidos em cada hipótese.

⁷ SILVA, *op. cit.*, p. 91.

⁸ *Loc. cit.*, p. 91.

⁹ *Id. Ibidem*, p. 92.

¹⁰ *Id. Ibidem*, p. 292.

¹¹ CARVALHO, A. A. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1969, p. 395-6.

¹² *Id. Ibidem.*, p. 93-4.

¹³ *Id. Ibidem.*, p. 101.

¹⁴ Basta observar-se que o 1o Tribunal de Alçada Civil de São Paulo já garantiu não incidir IPTU sobre “imóvel em zona urbana utilizado em atividades agropastoris”. (*Apud* CONTI, José Maurício. *Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes; Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 218.)

¹⁵ MARIO, Caio. *Instituições de Direito Civil*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, v. IV, p. 1.

¹⁶ BARBOSA, Rui *Apud* SANTOS, J. M. do Carvalho (org). *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Borsoi, s/d; v. VIII, p. 50. (Verbetes assinado por Roberto Lyra).

¹⁷ LYRA, Roberto *Apud* SANTOS, *op. cit.*, p. 51.

¹⁸ BARBOSA, Rui SANTOS, *op. cit.*, p. 55.

¹⁹ *Loc. Cit.*

²⁰ CAVALCANTI, Themístocles Brandão *Apud* SANTOS, *op. cit.*, p. 49.

²¹ MACHADO, *op. cit.*, p. 297.

²² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4. ed. São Paulo: RT, 1976, p. 26-7.

²³ *Id. Ibidem*, p. 65.

²⁴ MACHADO, *op. cit.* p. 83.

²⁵ *Loc. cit.*

²⁶ VILLELA, Gilberto Etchaluz. *Teoria da Exigibilidade da Obrigação Tributária*. Porto Alegre: Síntese, 1999, p. 27.

²⁷ ROLIM, Luiz Antonio. *Instituições de Direito Romano*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 182-3.

²⁸ “Comerás o pão com o suor de tua frente; até que voltes à terra da qual foste tirado; porque és pó, e em pó de hás de tornar.” (Gênesis, 3, 19).

²⁹ MARTINS, Ives Gandra. *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 20.

³⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 79.

³¹ *Loc. cit.*

³² LOBO, Maria Teresa de Almeida Rosa Cárcomo. In: MARTINS, *op. cit.*, p. 73.

³³ *Id. Ibidem*, p. 77.

ABSTRACT

In the paper, the author, using juridical and non-juridical elements, works on the analysis of the legal character of charging the Urban Real Estate Tax (the Brazilian IPTU) upon tombs and similar locations.

KEYWORDS

IPTU. Morality. Property. Possession. Tomb.