

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

ALLAN CHARLES DANTAS BARROS

A APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL AO IPTU

**ARACAJU
2018**

ALLAN CHARLES DANTAS BARROS

A APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL AO IPTU

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira.

**ARACAJU
2018**

B277p

BARROS, Allan Charles Dantas.

A Progressividade Fiscal Aplicada Ao IPTU/ Allan Charles Dantas Barros, 2018. 55 f.

Monografia (Graduação) - Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira

1. Progressividade 2. Progressividade Fiscal 3.

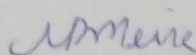
ALLAN CHARLES DANTAS BARROS

A APLICAÇÃO DA PROGRESSIVIDADE FISCAL AO IPTU

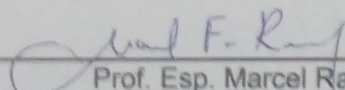
Monografia Apresentada à Faculdade de Administração e
Negócios de Sergipe como um dos pré-requisitos para a
obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovado em 11/06/2018

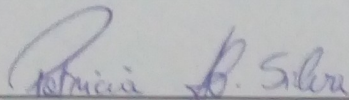
BANCA EXAMINADORA



Prof. Esp. Matheus Brito Meira
(Orientador – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe)



Prof. Esp. Marcel Ramos Figueiredo
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Profa. Msc. Patrícia Andréa Cáceres da Silva
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Dedico a Deus, aos meus pais Salim e Anaildes, aos meus avós paternos Manoel e Maria e a todos que me auxiliaram nessa luta.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço a Deus pela força que me concedeu, nos momentos que a minha própria força faltava e dessa forma pude continuar até chegar ao final do curso de Direito.

Agradeço aos meus pais, Salim Silva Barros e Anaildes Dantas da Cruz, por terem me incentivado nessa jornada acadêmica que não foi fácil, agradeço aos meus avós, Manoel Alves de Barros e Maria José Silva Barros.

Agradeço ao orientador, o professor Matheus Brito Meira, por ter me auxiliado desde o momento de escolher o tema a ser apresentado, bem como contribuiu para aumentar meu interesse pelo Direito Tributário.

Agradeço a minha atual namorada e amiga, Larissa Sthefane Santana da Cunha pela compreensão e companheirismo.

Agradeço a instituição de Ensino, Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, por ser uma facilitadora do aprendizado.

Agradeço a todos os meus amigos e colegas que acompanharam de perto essa luta, especialmente a Caroline Ventura.

Agradeço aos Procuradores da Fazenda Nacional em Sergipe, Dra. Eliana Maria Vasconcellos Machado Lima e Dr. José Alberto Gomes Varjão pela compreensão e toda a ajuda que me ofereceram.

Também agradeço a todos os meus amigos, bem como a todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para esse trabalho.

A única maneira de não cometer erros é fazendo nada. Este, no entanto, é certamente um dos maiores erros que se poderia cometer em toda uma existência.

Confúcio

RESUMO

O presente trabalho tem como intuito, discorrer acerca da progressividade fiscal praticada no Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que passou a ser considerado constitucional com o advento da Emenda Constitucional 29/2000, a qual estabelece alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel. Ademais, o trabalho em testilha conceituará o que vem a ser o instituto da progressividade e o instituto da progressividade fiscal, e como se dará a aplicação deste último no IPTU, também será demonstrada a relação da progressividade fiscal aplicada no aludido imposto com a capacidade econômico – financeira do contribuinte, outrossim, também serão expostos alguns exemplos de municípios que adotam as alíquotas progressivas no IPTU, em razão do valor do imóvel. E por fim, é importante frisar, que a pesquisa do presente projeto de monografia, se deu exclusivamente através de livros físicos, os quais foram encontrados no acervo da faculdade, acervo próprio e artigos encontrados na internet.

Palavras – chave: Progressividade, Progressividade Fiscal, Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)

ABSTRACT

The purpose of this study is to discuss the tax progression practiced in the Real Estate and Urban Territorial Tax (IPTU in portuguese letters), which was considered constitutional with the advent of Constitutional Amendment 29/2000, which establishes progressive rates due to the value of the property. In addition, the work on the title will conceptualize what becomes the institute of progressivity and the institute of fiscal progressivity, and how the latter will be applied in the IPTU, will also be demonstrated the relation of tax progressivity applied in the alluded tax with the economic capacity of the taxpayer, in addition, some examples of municipalities that adopt the progressive rates in the IPTU will also be exposed, due to the value of the property. And finally, it is important to stress that the research of this monograph project was done exclusively through physical books, that were found in the library of the college, own collection and articles found on the internet.

Keywords: progressivity, fiscal progressivity, Real Estate and Urban Territorial Tax (IPTU)

LISTA DE ABREVIATURAS

CTN – Código Tributário Nacional

CF – Constituição Federal

IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

FANESE – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	11
2.1 Princípio da Igualdade ou Isonomia.....	11
2.2 Princípio Da Capacidade Contributiva.....	12
2.2.1 A capacidade contributiva e a progressividade.....	13
2.3 Princípio da Vedação ao Confisco.....	14
2.4 Princípio da Legalidade.....	16
2.5 Princípio da Anterioridade.....	17
2.6 Princípio da Não Limitação ao Tráfego de Bens e Pessoas.....	19
2.7 Princípio da Irretroatividade.....	20
3 O IPTU.....	23
3.1 Fato Gerador.....	23
3.2 Lançamento.....	25
3.3 Sujeitos.....	25
3.4 Base de Cálculo.....	26
3.5 Alíquotas.....	27
3.6 A Progressividade Fiscal Aplicada ao IPTU e a Emenda 29/2000.....	28
4 ALGUNS MUNICÍPIOS QUE APLICAM A PROGRESSIVIDADE FISCAL AO IPTU.....	35
4.1 Município de Recife.....	35
4.2 Município de São Paulo.....	36
4.3 Município de Fortaleza.....	39
4.4 Município de Aracaju.....	41
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
6 REFERENCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho vem apresentar uma gama de conhecimentos acerca da progressividade fiscal do IPTU, visto que o referido tema é de fundamental importância para a academia jurídica. Além disso, trata-se de um tema de interesse do leigo e da população como um todo, haja vista, a convivência estreita que as pessoas têm com os impostos, sobretudo o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

É importante ressaltar, que a progressividade fiscal, a qual visa o aumento da alíquota à medida que se aumenta a base de cálculo, é uma subdivisão classificatória da progressividade, a qual estabelece maior oneração àqueles que detêm uma maior capacidade econômica e menor oneração àqueles que detêm uma menor capacidade econômica, em outras palavras, ela é o resultado da observação ao princípio da capacidade contributiva pela legislação tributária nacional.

Anteriormente à permissão trazida ao texto constitucional através da Emenda Constitucional 29/2000, que modificou o artigo 156, § 1º, inciso I da Constituição Federal, a progressividade fiscal do IPTU era considerada inconstitucional, devido ao fato do aludido tributo ser considerado um imposto real, ou seja, um imposto que incide sobre bens (reais) físicos (MACHADO, 2017).

Há um certo tempo no Brasil, o instituto da progressividade fiscal é praticado em outros impostos, entretanto é recente a sua aplicação sobre o IPTU, exemplos recentes de sua aplicação são os casos do município de São Paulo, Recife, Fortaleza e Aracaju, os quais estabelecem através de suas principais legislações tributárias, o uso das alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel, mesmo assim, tal aplicação, ainda não atingiu seu pleno potencial nos municípios supracitados, sobretudo em relação ao Município de Aracaju.

Todavia, é bastante comum não haver a regulamentação legal das alíquotas progressivas do IPTU em diversos municípios do país, a partir dessa circunstância exemplificativa fica uma incógnita devido ao fato de alguns municípios ainda não terem instituído as alíquotas progressivas do IPTU, mesmo após mais de 16 anos da instituição da emenda 29/2000 no ordenamento jurídico pátrio.

A progressividade fiscal trabalha as ideias de justiça fiscal, da capacidade

contributiva e da isonomia, que no tocante à tributação, são ideias que visam evitar que os menos privilegiados financeiramente (donos de imóveis mais baratos) paguem a mesma quantidade que os mais privilegiados financeiramente (donos de imóveis mais caros), ou seja, visa coibir a manutenção das desigualdades socioeconômicas. A mesma também objetiva a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como equalizar a arrecadação tributária.

No tocante ao IPTU, a progressividade fiscal se dá em razão do valor do imóvel, onde a medida que aumenta tal valor, maior será a alíquota, do mesmo modo se um imóvel tiver um baixo valor de mercado, sua alíquota será menor, a ideia de tal instituto é fazer que contribuinte de maior capacidade financeira pague mais e o contribuinte que possua uma capacidade financeira menor, pague menos.

Assim sendo, segundo os defensores de tal instituto no IPTU, presume-se que o proprietário de um imóvel de maior valor venal, ou seja, o valor que o imóvel alcançaria se fosse colocado à venda em condições reais, tenha uma maior capacidade contributiva, enquanto o proprietário de um imóvel de menor valor venal, possui uma menor capacidade contributiva, ou seja, o primeiro contribuinte deve pagar mais e o segundo contribuinte deve pagar menos.

Ademais, outro motivo ensejador para prática da progressividade fiscal, é a circunstância onde muitos contribuintes pagam uma mesma porcentagem de Imposto, mesmo com os valores diferentes de seus imóveis.

O presente trabalho também se justifica no tocante a aplicação de tal instituto que pode reduzir as faixas de alíquotas pagas pelo contribuinte que for proprietário de um imóvel que possua um baixo valor, ou seja, determinados contribuintes passarão a pagar menos valor no IPTU.

Pois bem, dito isso, os principais itens que vão ser apresentados nos elementos textuais da monografia, serão divididos em três capítulos primordiais e por fim as considerações finais que demonstrarão algumas impressões e críticas construtivas acerca do tema proposto.

Também, vale ressaltar que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é uma das fontes mais importantes de arrecadação dos entes municipais (MACHADO, 2017).

No Capítulo 2 serão apresentados os princípios constitucionais, mais

importantes que regem a tributação do IPTU e que também servem como fundamento para a progressividade fiscal do referido imposto, nesse mesmo capítulo também será dada uma atenção maior ao princípio da capacidade contributiva e a sua relação com a progressividade fiscal das alíquotas do IPTU, bem como será apontada a importância desses princípios constitucionais tributários, onde haverá a análise de alguns dispositivos constitucionais, além disso, será demonstrado como eles se relacionam com o IPTU e a sua progressividade fiscal.

No Capítulo 3 será apresentado o IPTU, a forma como ocorre o seu lançamento, o seu fato gerador, a sua base de cálculo, quem são os seus sujeitos passivos e sujeito ativo, também será demonstrada a sua relação com a progressividade fiscal após o advento da Emenda Constitucional 29/2000.

No Capítulo 4, serão colocados exemplos de municípios brasileiros que aplicam a progressividade fiscal sobre o IPTU, bem como a forma que ocorrerá essa progressividade sobre o referido tributo.

Além do mais, ao final da presente pesquisa, haverá a possibilidade de ampliar os horizontes da discussão acerca da progressividade fiscal, abrindo um novo alicerce para futuros trabalhos que poderão ser feitos.

Os objetivos gerais da presente monografia são apresentar os principais aspectos que justificam a prática da progressividade fiscal sobre o IPTU, assim como discorrer sobre a organização dessa técnica de tributação dentro dos entes municipais da federação e, por conseguinte, ampliar o conhecimento do leitor acerca de tal instituto.

Os objetivos específicos serão trazer exemplos e demonstrar como vai ocorrer a progressividade fiscal do IPTU através da cobrança de alíquotas relacionadas ao valor do bem imóvel, trazer à baila, exemplos de dispositivos legais que disponham sobre a progressividade fiscal do IPTU e explicar a correlação entre a capacidade financeira do contribuinte e a sua progressividade fiscal.

A pesquisa ocorreu através de artigos acadêmicos e dispositivos legais presentes na internet e, por fim, não menos importante, através de uma consulta minoritária em livros físicos emprestados, do acervo pessoal e da biblioteca da FANESE, ou seja, foi utilizado o método de pesquisa bibliográfico, assim sendo, a partir desse método de pesquisa foi possível analisar e trazer ao trabalho as contribuições dos autores dos livros pesquisados para o tema em estudo.

Por fim, no presente trabalho, procurou-se restringir a discussão em conteúdo recente sobre o tema em testilha, a fim de evitar discussões que poderiam descaracterizar o trabalho e não chegar a uma conclusão satisfatória.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Atualmente o Brasil é um país que possui um sistema tributário pouco efetivo, onde existe uma tributação excessiva sobre os bens de consumo e uma tributação menos onerosa sobre o patrimônio e a renda, dessa forma os contribuintes com menos recursos econômicos e financeiros, enfrentam uma imensa dificuldade para adquirir certos produtos, todavia, esse cenário segue uma tendência de mudanças lentas e graduais, sobretudo, com advento da Constituição Federal de 1988, que trouxe em seu texto, princípios e técnicas importantes para a prática da tributação.

2.1 Princípio da Igualdade ou Isonomia

O princípio da igualdade está previsto no artigo 150, inciso II do texto Constitucional Federal de 1988, nestes termos:

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;

É um dos princípios mais importantes do ordenamento jurídico pátrio, seu objetivo é a garantia do tratamento uniforme dado aos contribuintes que possuam capacidade econômica semelhante.

O princípio da igualdade é a projeção na seara tributária do princípio da isonomia, o princípio no qual todos são iguais perante a lei, funciona como a garantia de tratamento uniforme dado pela entidade tributante, desde que os contribuintes estejam em condições iguais (MACHADO, 2017).

A igualdade como princípio, não contradiz a progressividade aplicada aos tributos, a exemplo da prática da progressividade fiscal nas alíquotas do IPTU, pois presume-se que o dono do imóvel de maior valor de mercado possui condições de pagar mais, pois ao ser tributado mais, tal contribuinte vai ficar em uma situação de

igualdade com aquele que paga menos, ou seja, a tributação é proporcional a força econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesse sentido, ensina MACHADO (2017, p.38):

Não fere o princípio da igualdade - antes, o realiza com absoluta adequação - o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo *igualmente* tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.

Isto posto, entende-se que esse princípio é fundamental para uma tributação mais justa, bem como se relaciona ao princípio da capacidade contributiva, pois se adequa às condições materiais do sujeito passivo.

2.2 Princípio da Capacidade Contributiva

Presente na Constituição de 1988, o princípio da capacidade contributiva é fundamental para a aplicação das alíquotas progressivas nos impostos, sobretudo do IPTU (Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana), aludido princípio está em harmonia com a capacidade econômica do contribuinte.

Assim, dispõe de forma expressa, o artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988:

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.

Observando o dispositivo supra, percebe-se que os impostos deverão ser graduados de acordo com a capacidade financeira do contribuinte, ademais, ao orientar-se por esse princípio, a administração tributária poderá identificar signos de riqueza através da renda, dos bens e da atividade econômica do contribuinte.

Vale ressaltar, que o princípio da capacidade contributiva, também visa proteger o contribuinte menos favorecido economicamente de uma tributação que esteja em desacordo com sua força financeira, bem como visa tributar mais, porém

de forma não destrutiva, aqueles que detêm uma maior capacidade de recursos econômicos, tais assertivas coadunam-se com a progressividade, que será descrita mais adiante.

Ainda sobre o tema, leciona AMARO (2012, p. 163):

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Ademais, observa-se na citação supra, que a capacidade contributiva se correlaciona com o princípio da vedação ao confisco, haja vista, o objetivo de impedir o comprometimento da subsistência do contribuinte, bem como sua liberdade financeira.

2.2.1 A capacidade contributiva e a progressividade

Como o princípio da capacidade contributiva está harmonizado à capacidade econômica do contribuinte, o mesmo, também se relaciona com técnica da progressividade, servindo como fundamento para esta última.

Acerca da progressividade, ensina PAULSEN (2017, p. 157) :

Mas há tributos para os quais a Constituição determina a utilização de alíquotas progressivas, de modo que os contribuintes estejam sujeitos a percentuais diferentes conforme suas revelações de capacidade contributiva. Isso faz com que contribuintes que revelam maior riqueza suportem carga tributária progressivamente maior, ou seja, que transfiram aos cofres públicos percentuais maiores das suas riquezas, porquanto têm maior disponibilidade para tanto.

Ademais, no art. 3º da Constituição Federal de 1988, o Estado Brasileiro, que se trata de um Estado Social de Direito, tem entre os seus objetivos fundamentais, a construção de uma sociedade justa e solidária, a erradicação da

pobreza e a superação das desigualdades sociais, ou seja, são objetivos de realização da justiça social, razão pela qual a progressividade deve sempre que possível ser aplicada, pois ajuda a implementar este Estado Social (MEIRA, 2016, p. 141-142).

A progressividade é considerada uma técnica de tributação, que basicamente estabelece faixas de alíquotas que vão aumentando à medida que aumenta a capacidade financeira do contribuinte, ela pode ser dividida em progressividade fiscal e extrafiscal (SABBAG, 2017).

A progressividade extrafiscal tem um cunho de regular o comportamento do contribuinte, enquanto a progressividade fiscal tem a função de arrecadar de maneira mais justa para o ente tributante.

2.3 Princípio da Vedação ao Confisco

A vedação ao confisco encontra-se arrimada ao artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988, in verbis:

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

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Conforme se depreende no dispositivo supra, a Constituição é clara ao proibir a tributação com efeitos confiscatórios por parte dos entes tributantes.

A vedação ao confisco pressupõe que o tributo não deve destruir o patrimônio do contribuinte, ou seja, ele não deve onerá-lo pesadamente, a ponto de comprometer sua sobrevivência.

Em termos mais apropriados, o tributo confiscatório, seria aquele que fosse usado como uma forma de punição, enquanto o tributo com efeito confiscatório, seria aquele com uma incidência extremamente onerosa de maneira que, absorveria grande parcela dos bens materiais ou da renda produzida pelo contribuinte, dessa maneira, geraria neste e na sociedade como um todo, a sensação de uma

verdadeira punição (ALEXANDRE, 2017).

Logo, o tributo com efeito confiscatório, inicialmente não teria a intenção de punir o contribuinte, entretanto, seu resultado seria equivalente àquele do tributo confiscatório, de punição ao particular.

É importante salientar, que este princípio também é empregado para as multas aplicadas em razão da desobediência à lei tributária, em tal circunstância, elas devem se adequar à proporcionalidade e a vedação do excesso, esse entendimento está sedimentado na jurisprudência do STF.

Seguem algumas decisões acerca do assunto:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PRECEDENTES. 1. Nos termos da jurisprudência da Corte, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não se aplica a restrição do art. 97 da Constituição Federal quando o acórdão recorrido apenas interpreta legislação infraconstitucional, sem declarar sua inconstitucionalidade. Precedente. 3. Agravo regimental a que se nega provimento (BRASIL, 2016).

(..)

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS. INOVAÇÃO DE MATÉRIA EM AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição das multas tributárias. II – A questão referente à não demonstração, pelo recorrido, do caráter confiscatório da multa discutida nestes autos, segundo os parâmetros estabelecidos pela jurisprudência desta Corte, não foi arguida no recurso extraordinário e, desse modo, não pode ser aduzida em agravo regimental. É incabível a inovação de fundamento nesta fase processual. III – Agravo regimental improvido (BRASIL, 2012).

Ainda sobre as multas, o STF estabeleceu um critério percentual que não deve ser ultrapassado, a fim de atender ao princípio da vedação do confisco, onde multas entre 20 % a 30% estão em harmonia com o aludido princípio constitucional.

Segue jurisprudência do Ministro Joaquim Barbosa acerca do tema :

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. 3. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiosincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. Agravo regimental ao qual se nega provimento (BRASIL,2010).

Outrossim, no atual cenário da tributação dentro de um Estado Democrático, a mesma não deve destruir os bens materiais do particular, pois tal circunstância ensejaria uma violação de uma série de direitos fundamentais, bem como obstaria a própria existência física do contribuinte.

2.4 Princípio da Legalidade

É um princípio previsto no texto constitucional de 1988, significa que a lei é imprescindível para a criação ou modificação de um tributo.

Assim dispõe o artigo 150, inciso I da Constituição Federal de 1988:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

De acordo com o aludido princípio, a relação entre contribuinte e o ente tributante deve ser totalmente disciplinada pela lei, ou seja, tal circunstância é fundamental para dar segurança nas relações do particular com o fisco, onde a lei obriga tanto o sujeito ativo quanto o sujeito passivo da obrigação tributária (MACHADO, 2017 p. 33).

De forma incisiva, ensina o doutrinador Carvalho (2012, p.176):

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

Conclui-se, que a legalidade é de suma importância para dar uma segurança jurídica, evitando surpresas desagradáveis para o contribuinte, bem como serve para protegê-lo de possíveis abusos perpetrados pelo Fisco.

Outrossim, é de suma importância destacar, o fato da medida provisória poder versar sobre tributos, tal circunstância encontra previsão ao artigo 62, § 2º da CF, este dispositivo, discorre sobre a possibilidade que a medida provisória tem de majorar ou criar tributos, onde a mesma deverá ser convertida em lei, antes do exercício financeiro que o tributo será exigido (GUERRA, 2012).

Ainda valem ser ressaltadas, as exceções ao princípio da legalidade, previstas no artigo 153, § 1º da CF, onde faculta ao poder executivo alterar as alíquotas sobre o II, IE, IPI e o IOF, o motivo dessa faculdade concedida ao poder executivo, é a necessidade de regular a economia e proteger a indústria nacional, todavia só possível a alteração se o ato do poder executivo obedecer aos limites legais, tal ato pode ser decreto presidencial ou portaria do ministro da fazenda (GUERRA, 2012).

2.5 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade subdivide-se em anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal, na primeira classificação, o ente tributante não poderá cobrar o tributo, no mesmo exercício financeiro da lei que o instituiu ou aumentou, na segunda classificação, o ente tributante não poderá cobrar o tributo antes de decorrido período de noventa dias da data de publicação da lei que o aumentou ou instituiu, onde também deverá ser observada a anterioridade do exercício, ambas classificações encontram previsão na Constituição de 1988 (MINARDI, 2015).

Assim dispõe o artigo 150, inciso III, alínea “b” e “c” da Constituição Federal de 1988:

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

aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Conforme se observa no dispositivo supra, o princípio da anterioridade de exercício está previsto na alínea "a", inciso III do artigo 150 da CF/88, enquanto o princípio da anterioridade nonagesimal está disciplinado na alínea "c", inciso III do artigo 150 do mesmo diploma legal.

Assim conclui-se, conforme as palavras de Leandro Paulsen (2017, pp. 138-139) que “Os tributos em geral continuam sujeitos à anterioridade de exercício (a lei publicada num ano só pode incidir a partir do ano seguinte), mas não haverá incidência antes de decorridos, no mínimo, 90 dias da publicação da lei instituidora ou majoradora. Prestigia-se, assim, a segurança jurídica em matéria tributária. Não ocorre mais a instituição ou majoração de tributos por lei publicada ao apagar das luzes de um ano para vigência já a partir de 1º de janeiro. ”

Todavia, é importante ressaltar, a existência de exceções ao princípio da anterioridade que estão elencados no artigo 150, § 1º da Constituição Federal de 1988, in verbis:

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

(...)

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

Conforme o dispositivo supra, são os seguintes impostos que não precisam respeitar a anterioridade do exercício e nem a anterioridade nonagesimal: II (imposto

de importação), IE (imposto de exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, IOF (impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários), IEG (imposto extraordinário de guerra), o IPI (imposto sobre produtos industrializados) é apenas exceção a anterioridade anual, ou seja, ele deve seguir a anterioridade nonagesimal.

Outrossim, conforme se observa na última parte do dispositivo citado, também constitui exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal, a fixação da base de cálculo do IPVA (Imposto sobre a propriedade de veículos automotores) e do IPTU (Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana), logo, a fixação da base de cálculo desses impostos apenas deverão observar a anterioridade do exercício

2.6 Princípio da Não Limitação ao Tráfego de Bens e Pessoas

O princípio da não limitação ao tráfego de bens e pessoas encontra previsão no artigo 150, inciso V da Constituição Federal de 1988, nestes termos:

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

(...)

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

Ao observar o dispositivo supra, constata-se que os entes federativos não devem criar tributos cujo o fato gerador seja a circulação de pessoas e mercadorias entre eles, ou seja, não deve constituir fato gerador de um tributo, quando um contribuinte for cruzar a fronteira de dois municípios, estados, etc. Ademais, no mesmo dispositivo estabelece uma exceção que consiste na cobrança de pedágio em vias mantidas pelo poder público.

Ainda neste sentido, leciona SABBAG (2017, p. 327):

Segundo o princípio da não limitação (liberdade ou ilimitabilidade) ao tráfego de pessoas e bens, previsto no inciso V do art. 150 da CF, a intermunicipalidade e a interestadualidade não poderão ser fatos

geradores de quaisquer tributos, sejam federais, estaduais ou municipais

Portanto, conforme se observa na lição do doutrinador supracitada, tal princípio visa manter o fluxo de mercadorias e pessoas e impedir possíveis abusos contra o contribuinte em sua liberdade de locomoção, sobretudo, quando este deseja se deslocar entre os entes da federação.

Ainda acerca de tal princípio, vale ressaltar, que este não visa impedir a cobrança de impostos sobre as operações intermunicipais e interestaduais, mas visa proibir a instituição de tributo, onde a hipótese de incidência seja elemento necessário a travessia de fronteira intermunicipal ou interestadual (MACHADO, 2017).

2.7 Princípio da Irretroatividade Tributária

O princípio da irretroatividade tributária está disciplinado no texto constitucional de 1988, sendo mais um dos princípios que limitam o poder de tributar.

Este princípio encontra arrimo ao artigo 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal de 1988, in verbis:

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Ao observar o dispositivo supracitado, percebe-se que a irretroatividade impede que os entes federativos tributem com base em fatos geradores anteriores as leis que modificam ou instituem determinado tributo.

Desta feita, entende-se que os fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado os tributos (estabelecida a hipótese de incidência ou a alíquota maior) não acarretam obrigações, logo, a lei nova não vai ser aplicada aos fatos geradores já ocorridos (CHIMENTI, 2017).

É importante salientar, as exceções ao princípio da irretroatividade tributária que estão previstas nos artigos 106, I e II e 144 do Código Tributário Nacional, in verbis:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

No exemplo do artigo 106, seus incisos e alíneas, a exceção está contida na circunstância, onde a lei retroage para beneficiar o contribuinte em caso de multa (penalidade de infrações a lei tributária), ou seja, quando a multa deixar de existir, quando a multa perde sua razão devido ao fato da ação ou omissão deixar de ser considerado uma desobediência a lei tributária, desde que o fato ou omissão não tenha sido fraudulento ou consistisse na falta de pagamento ao tributo e quando a multa é menos onerosa.

No exemplo do § 1º, do artigo 144, do dispositivo supracitado, a exceção ao princípio da irretroatividade, está contida na circunstância em que é aplicada uma legislação posterior ao fato gerador que altera os critérios de apuração, os

processos de fiscalização, amplia os poderes de investigação das autoridades administrativas do fisco e outorga ao crédito tributário, maiores garantias ou privilégios. Em relação a esse último, não se aplica a legislação posterior ao fato gerador quando é atribuída a responsabilidade tributária a terceiros.

3 O IPTU

O Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana é um tributo reservado ao poder local e representa uma importante matriz arrecadatória para o ente municipal, como também para o ente distrital, representado pelo Distrito Federal, haja vista, tais entes serem os principais responsáveis pela organização da área urbana (RIBEIRO, 2018 p. 119).

Ademais, é um tributo, cuja função é predominantemente fiscal, portanto, tem primordialmente o intuito de arrecadar para sustentar às atividades inerentes ao município, sendo considerado um imposto real, ou seja, é um imposto que incide sobre uma coisa ou bem de propriedade do particular (MACHADO, 2017).

3.1 Fato Gerador

Os fatos geradores do IPTU estão dispostos no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal de 1988, onde são definidos como a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel por natureza ou por acessão física, localizado em zona urbana municipal.

Na Constituição Federal de 1988, o IPTU encontra-se disciplinado em seu artigo 156, inciso I, nesses termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

Percebe-se que supracitado dispositivo constitucional, a definição de fato gerador é bem genérica, limitando-se à propriedade de um imóvel ou terreno urbano.

Enquanto no artigo 32 do Código Tributário Nacional, a definição do fato gerador do IPTU é mais detalhada, nesses termos:

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.

No dispositivo citado, o fato gerador não só engloba a propriedade de

edificação e terreno urbano, como também considera o domínio e a posse por natureza ou por acessão física sobre o imóvel urbano.

A fim de melhor definir o que é um bem imóvel por natureza ou acessão física, trazemos à baila, os ensinamentos do professor ALEXANDRE (2017, p. 680):

Assim, são bens imóveis por natureza o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

São bens imóveis por acessão física tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

Outro fato importante para a incidência de cobrança do IPTU, é a localização do imóvel em zona urbana ou urbanizável, onde os requisitos são estabelecidos no artigo 32, § 1º e § 2º do Código Tributário Nacional, in verbis:

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

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteação 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.

Observando o dispositivo supra, percebe-se que a definição de zona urbana será feita através de lei municipal, onde deverão ser seguidos pelo menos dois dos requisitos estabelecidos em seus incisos.

Entretanto, existe uma mitigação prevista no artigo 15 do Decreto-lei 57, de 18.11.1966, sobre a zona urbana do imóvel, quando este é destinado a uma

atividade econômica agropecuária, ou seja, o imóvel passa a ser considerado rural e não enseja a cobrança do IPTU, passando a incidir o ITR em seu lugar, dessa forma, o critério da localização urbana que prevalece em princípio, é suplantado pelo critério da atividade econômica do imóvel (MACHADO, 2017).

3.2 Lançamento

O lançamento do tributo, segundo o artigo 142 do Código Tributário Nacional, é a maneira que o fisco constitui o crédito tributário, ele é compreendido como o procedimento administrativo que deve constatar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o valor monetário do tributo devido, identificar o contribuinte ou sujeito passivo e dependendo do caso, aplicar a penalidade adequada.

É importante ressaltar sobre o lançamento do IPTU, o qual será na modalidade de ofício, significando que será realizado direta e exclusivamente pelo Fisco Municipal, que fará os cálculos necessários com base na planta de valores dos imóveis, ou seja, em tal modalidade, a administração tributária fará o lançamento sem o auxílio do sujeito passivo (PAULSEN, 2017).

A previsão legal para essa modalidade realizada no IPTU, é o Código Tributário Nacional, em seu artigo 149, inciso I, onde a lei atribui ao Fisco a realização do lançamento, no caso, será uma lei do próprio município ou do Distrito Federal que irá dispor acerca do lançamento.

Ainda referente do lançamento, o STJ tem entendimento através de sua Súmula 397, onde é dito que a notificação do contribuinte sobre o lançamento do IPTU é feita mediante o envio de um carnê em seu endereço, logo, o boleto de pagamento do imposto será enviado através de serviços postais para a residência do contribuinte.

3.3 Sujeitos

O contribuinte ou sujeito passivo do IPTU é o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) e o possuidor (como aquela com a possibilidade de aquisição do

domínio ou propriedade pelo usucapião) (SABBAG, 2017).

Assim sendo, conclui-se que o contribuinte do IPTU é a aquele que pratica um dos fatos geradores previstos nos artigos 156, I da CF e 32 do CTN, ou seja, conforme dispõe o artigo 34 do CTN, é o proprietário, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título, embora este dispositivo encontre consonância com Código Tributário sobre o fato gerador, este pode sofrer censura constitucional por ir de encontro com o titular da propriedade. Outrossim, só o possuidor que tenha a intenção de domínio do imóvel, é que pode ser chamado a pagar o IPTU, nem o locatário ou o comodatário ou mesmo o arrendatário. Os últimos, normalmente, obrigam-se perante o proprietário, mas nunca poderão ser obrigados ao pagamento diretamente pelo Município (PAULSEN, 2017).

Ademais, a fim de organizar melhor a questão do sujeito passivo do aludido imposto municipal, o Superior Tribunal de Justiça através de sua Súmula 399, determinou que o município pode decidir mediante a edição de lei própria quem será o sujeito passivo do IPTU, tal disposição se faz necessária, haja vista, a possibilidade de o proprietário não ser o único sujeito passivo do referido imposto.

Enquanto, o sujeito ativo do IPTU, é o ente federativo que detém a competência de tributar o aludido imposto, o município, conforme a previsão do artigo 156, inciso I da Constituição, ademais, em decorrência da sua atribuição de competências dos municípios, O Distrito Federal também tributa o IPTU, conforme a previsão do artigo 32, § 1º do mesmo diploma legal

Desta feita, o IPTU poderá ser cobrado pelos municípios e pelo Distrito Federal, este último em razão da atribuição constitucional de competência cumulativa com a dos municípios.

3.4 Base de Cálculo

Em seu texto, o Código Tributário Nacional define o valor venal do imóvel como a base de cálculo do IPTU, ou seja, o seu valor de mercado, ademais, em tal definição, não será considerado os valores dos bens móveis que estejam dentro do bem imóvel.

Assim dispõe a respeito da base de cálculo do IPTU, o Art. 33 do Código Tributário Nacional:

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

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

Ao observar o dispositivo supra, percebe-se que a base de cálculo do IPTU alberga o valor venal do imóvel, tendo em conta, inclusive, a construção e não apenas o terreno nu. O valor venal é delineado pelo valor de mercado do imóvel, logo, seria aquele que alcançaria acaso fosse colocado à venda, em condições normais. Na avaliação para calcular a base de cálculo, não deve ser apreciado o valor dos bens móveis, mantidos de maneira permanente ou temporária dentro do imóvel, independentemente, se estes forem usados para utilização, exploração, embelezamento ou conforto (MINARDI, 2015).

Nas palavras do doutrinador Hugo de Brito Machado (2017, p.138) “base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo”, posto isso, a base de cálculo é uma representação financeira do fato gerador, em outras palavras, uma expressão pecuniária do fato gerador e no caso do IPTU, essa expressão é referente ao valor que o imóvel será vendido a alguém.

Insta salientar, conforme a inteligência do § 1º, artigo 150 da Constituição, o aumento da base de cálculo do IPTU, não obedecerá ao princípio da anterioridade nonagesimal, entretanto observará o princípio da anterioridade de exercício.

Portanto, a base de cálculo do IPTU não deve destoar da ideia de valor venal estabelecida pelo Código Tributário Nacional, ou seja, ela não pode ficar em desacordo com valor de mercado do imóvel tributado.

3.5 Alíquotas

A alíquota dentro do Direito Tributário é geralmente utilizada para apontar o percentual empregado sobre a base de cálculo, a fim de estabelecer a quantia pecuniária do tributo, em outras palavras, alíquota é a relação existente entre o aspecto quantitativo do fato gerador e o tributo correlato, todavia, como na maioria dos casos, o aspecto quantitativo do tributo é uma expressão monetária, e a relação entre esta e o valor do tributo é representada pela porcentagem (MACHADO,2017.)

Em seu texto, a Constituição Federal de 1988, estabelece que alíquotas do IPTU poderão ser progressivas por duas razões.

Em primeiro lugar, serve para cumprir a função social do imóvel urbano, de acordo com a disposição do artigo 182, § 4º, inciso II da CF, ou seja, se trata da denominada progressividade extrafiscal ou progressividade no tempo, que basicamente não tem a função arrecadatória (HARADA, 2017)

Em segundo lugar, a progressividade das alíquotas vai ser fiscal, ou seja, as alíquotas vão aumentar, em razão do valor venal do imóvel, bem como as alíquotas irão ser diferenciadas em razão do lugar do imóvel, tal prática foi estabelecida pela EC n. 29/ 2000 que modificou o artigo 156, acrescentando o parágrafo 1º e seus incisos (MINARDI, 2015)

Tais alíquotas deverão ser trabalhadas de maneira que não desobedeça aos princípios constitucionais, sobretudo os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Ou seja, as alíquotas poderão ser trabalhadas de duas maneiras dentro da tributação do IPTU, tornando esse não apenas um instrumento de arrecadação do município, como também um instrumento de correção da conduta humana em relação ao uso de sua propriedade.

3.6 A Progressividade Fiscal Aplicada ao IPTU

Em que pese a previsão constitucional para aplicar a progressividade nos tributos, o Sistema Tributário do Brasil, é um sistema injusto, que não contribui para a redução das desigualdades sociais, mas sim, para a manutenção dessas desigualdades históricas, existindo diversos tributos que não utilizam a progressividade, taxando os mais pobres com alíquotas iguais aos dos mais abastados em recursos financeiros, assim sendo, trata-se de uma tributação predominantemente regressiva, sucedendo que é um grande avanço o uso da progressividade de características arrecadatórias sobre os impostos reais, sobretudo o IPTU (COSTA, 2013).

A progressividade fiscal aplicada ao IPTU, incide sobre o patrimônio do contribuinte, que nesse caso é representado por seu imóvel localizado em área urbana ou urbanizável, como dito anteriormente, essa forma de tributação está

harmonizada aos princípios constitucionais tributários e sobretudo, com a ideia de isonomia e capacidade econômica do contribuinte.

A respeito da tributação progressiva, o professor Matheus Brito Meira ensina o seguinte (2016, p.150):

A tributação progressiva da riqueza, seja expressa em renda seja em patrimônio, é uma das formas mais legítimas de realização da justiça fiscal e, por conseguinte, social, posto que implica a imposição de ônus tributário mais gravoso para aqueles que externalizam sua capacidade econômica pelo fato de possuírem bens, e não simplesmente pelo consumo, além de diminuir os efeitos da concentração de riqueza.

Assim podemos concluir que, a progressividade fiscal sobre um imposto que incida sobre o patrimônio do contribuinte, é um mecanismo de redução das desigualdades sociais, trazendo uma maior justiça fiscal e social no momento de cobrar os tributos, onerando menos àqueles que possuem menor patrimônio e onerando mais àqueles que possuem maior patrimônio, ora, os indivíduos que demonstrem um patrimônio mais vultoso externalizam sua capacidade financeira, portanto, essa técnica de tributação é uma maneira de harmonizar o direito tributário com os princípios constitucionais tributários e com os objetivos do Estado Democrático de Direito representado na Carta Maior.

Anteriormente não existia a progressividade fiscal do IPTU dentro do texto original da Carta Magna de 1988, foi apenas com a Emenda Constitucional 29/2000, que foi inserido tal técnica de tributação. Dessa maneira, somente após a vigência da referida Emenda, o fisco municipal pôde exigir as alíquotas progressivas na cobrança do IPTU, harmonizadas à capacidade financeira do contribuinte, mesmo havendo a preexistente regra superficial da progressividade tributária disposta no artigo 145, § 1º, da CF (SABBAG, 2017).

A Emenda Constitucional 29/2000 permitiu às alíquotas do IPTU serem progressivas em razão do valor venal do imóvel. Inclusive antes da autorização dessa subdivisão da progressividade, diversos municípios adotaram tal técnica, sob a justificativa de que seria presumível que os imóveis de maior valor de mercado pertencessem aos indivíduos com maior capacidade econômica, de maneira que a progressividade da alíquota seria um meio de deixar a incidência tributária mais isonômica (ALEXANDRE, 2017).

Vale ressaltar, que apesar da existência de leis municipais que permitiam a progressividade trazida pela Emenda 29, as mesmas não eram constitucionais, e diante da vigência da Carta Magna após referida Emenda, diversos municípios tiveram que criar dispositivos legais versando sobre as alíquotas progressivas de natureza arrecadatória, ou seja, as leis anteriores à EC 29 não puderam ser aproveitadas, pois não existia tal aspecto na Lei Maior (MINARDI, 2015).

Com efeito, antes da EC n. 29/2000 são consideradas inconstitucionais, as leis municipais que tenham instituído a progressividade fiscal nas alíquotas do IPTU, tal entendimento foi sedimentado através da Súmula 668 do STF, isto é, para fins de curiosidade, antes da Emenda 29, apenas a progressividade extrafiscal era constitucional.

Ainda sobre a referida Emenda, ensina SABBAG (2017, p.222):

Ademais, ainda nessa trilha defensiva da Emenda, foi possível observar na doutrina o entendimento segundo o qual a progressividade fiscal instituída a partir da EC n. 29/2000 era, em verdade, o corolário ou o próprio “refinamento” do princípio da capacidade contributiva e, num grau dito “axiologicamente superior”, do próprio princípio da isonomia, de modo que a carga tributária viesse a ser mais significativa para os contribuintes que revelassem superior riqueza patrimonial e menos onerosa para os cidadãos de mais baixa renda⁸⁰.

Desta forma, ao observar a citação supra, verifica-se uma mudança da percepção da doutrina sobre a referida Emenda, concernente ao princípio da capacidade contributiva e da isonomia, circunstância que teve como resultado a representação da progressividade fiscal aplicada ao IPTU como um refinamento do princípio da capacidade contributiva, bem como uma valorização superior ao princípio da isonomia, em outras palavras, a progressividade prevista na Emenda Constitucional 29/2000 é a materialização dos aludidos princípios constitucionais, todos visando uma maior equalização da carga tributária

A progressividade fiscal em razão do valor do bem de raiz, cujo o interesse primordial é a arrecadação tributária tem seu embasamento no preceito legal representado pelo § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, tal qual, sempre que possível, o imposto será graduado conforme a capacidade econômica do sujeito passivo. É bom observar que, no caso, o valor venal do imóvel poderá ser utilizado

como parâmetro para a progressão das alíquotas, tendo em vista que ele reflete, objetivamente, a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, indica um signo de riqueza do mesmo (HARADA, 2017).

Entretanto, é de fundamental importância que a progressividade fiscal seja um instrumento de efetivação da justiça fiscal, da justiça social e do princípio da capacidade contributiva e deverá ser utilizada moderadamente a fim de não desencorajar a criação de riqueza, portanto, ela não deve violar o princípio da vedação ao confisco (PAULSEN, 2017).

Conforme a inteligência do §1º, artigo 156 da Constituição Federal, em seus incisos I e II, a progressividade fiscal do IPTU poderá ser aplicada concomitantemente com a seletividade, pois no inciso I está prevista a progressividade fiscal em razão do valor venal do imóvel, enquanto no inciso II está prevista a seletividade de acordo com a localização e o uso do imóvel.

A progressividade fiscal do IPTU, será aplicada de forma gradual, através de faixas de alíquotas, onde as mesmas aumentarão a medida que o valor venal do imóvel aumenta, ou seja, um determinado imóvel que tenha um baixo valor de mercado, terá uma alíquota menor, pois presume-se que seu proprietário detenha uma menor capacidade econômica, enquanto o imóvel que possua um maior valor de mercado, terá uma alíquota maior, pois é presumido que seu proprietário detenha uma maior capacidade econômica.

Com efeito, as alíquotas seletivas do IPTU previstas no inciso II, §1º do artigo 156 da Constituição Federal, serão utilizadas pelo município em razão do local e do uso do imóvel, ademais, é possível uma combinação, onde haverá a aplicação da progressividade fiscal em conjunto com a seletividade (SABBAG, 2017).

A utilização da seletividade em razão da localização do imóvel abre a possibilidade da variação de alíquota de acordo com o lugar do imóvel, um exemplo, seria a permissão ao desenvolvimento de tabelas de alíquotas diferentes do IPTU para bairros onde moram pessoas com grande poder aquisitivo, de pessoas com médio poder aquisitivo e baixo poder aquisitivo, em tal circunstância, cada tabela seria adequada a um determinado bairro (ALEXANDRE, 2017).

Dessa forma, a localização do imóvel também está relacionada ao princípio da capacidade contributiva, visto que, em determinado bairro considerado nobre, o maior poder econômico de seus moradores será presumido, logo, esses terão

condições de pagarem alíquotas maiores do IPTU. Enquanto em determinado bairro considerado humilde, o menor poder econômico de seus moradores será presumido, logo, esses terão poucas condições de arcarem com alíquotas maiores do IPTU, ou mesmo, nem sequer terão condições arcar com qualquer alíquota, fazendo jus a uma isenção.

Insta salientar, que o Supremo Tribunal Federal sedimentou seu entendimento favorável àqueles que possuem apenas um imóvel como propriedade, tal entendimento se deu mediante a edição da Súmula 539, dizendo o seguinte “É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”, ou seja, o particular dono de um bem nessas circunstâncias fará jus a uma alíquota menor, caso exista lei municipal prevendo tal disposição.

O uso de alíquotas reduzidas para contribuintes que tenham apenas o seu bem residencial, representa um atendimento ao corolário da isonomia, bem como aos ideais de justiça fiscal, social e da patente ideia representada através da pressuposta capacidade econômica do particular, representada pelo seu acervo de bens imóveis. Além do mais, como dito alhures, o Brasil é um Estado Social de Direito, e os objetivos de redução das desigualdades sociais, da pobreza, entre outros, estão representados no artigo 3º da Lei Maior, logo, o indivíduo que possui um único imóvel é presumidamente, quem tem a menor capacidade financeira e muitos não têm sequer condições de arcar com as alíquotas do imposto.

Outra circunstância de grande importância, é quando o contribuinte tem um determinado número de imóveis, segundo a Súmula 589 do Supremo Tribunal Federal, em tal situação não será constitucional a criação de adicional progressivo em razão do número de imóveis do contribuinte, portanto, a administração tributária municipal não poderá aumentar as alíquotas do IPTU a medida que aumenta o número de imóveis do sujeito passivo, logo o número de bens imóveis do sujeito passivo não deve ser motivo ensejador da progressividade de alíquotas, o fisco apenas terá a faculdade de aumentar as alíquotas em razão do valor, do local e uso do bem de raiz.

Quanto ao uso do imóvel, a seletividade determinará alíquotas diferenciadas a depender da destinação dado ao bem, logo, por exemplo, a edificação destinada

ao comércio, ao uso industrial e ao uso residencial poderão ter suas tabelas de alíquotas próprias, sendo bem comum, as alíquotas menores em relação aos imóveis usados como residências (HARADA, 2012).

A fim de reforçar a questão, trazemos jurisprudência do STF, in verbis:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA. IPTU. PROGRESSIVIDADE. DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS COM BASE NA DESTINAÇÃO DADA AO IMÓVEL. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. Esta Corte já firmou orientação quanto à constitucionalidade de variação das alíquotas do Imposto sobre Propriedade Territorial e Urbana - IPTU de acordo com a circunstância de o imóvel ser edificado ou não, ou então ter destinação residencial ou comercial. Agravo regimental ao qual se nega provimento (BRASIL, 2010).

(...)

NULIDADE – JULGAMENTO DE FUNDO – ARTIGO 249, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Quando for possível decidir a causa em favor da parte a quem beneficiaria a declaração de nulidade, cumpre fazê-lo, em atenção ao disposto no artigo 249, § 2º, do Código de Processo Civil, homenageando-se a economia e a celeridade processuais, ou seja, alcançar-se o máximo de eficácia da lei com o mínimo de atividade judicante, sobrepondo-se à forma a realidade. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – PROGRESSIVIDADE – FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000 – LEI POSTERIOR. Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas, presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000.(grifei) (BRASIL, 2011).

Dessa forma, a partir da observação das decisões supracitadas, percebe-se que assim como a progressividade fiscal do IPTU, a seletividade sobre o uso e a localização dos imóveis urbanos é constitucional, graças à Emenda Constitucional 29/2000, portanto, não haverá problemas para o município que instituir alíquotas diferenciadas em imóveis destinados ao uso comercial e residencial.

É importante frisar, que a progressividade fiscal poderá ser aplicada, por exemplo, em imóvel comercial, sem que retire a seletividade de suas alíquotas, portanto, existirá uma tabela própria de alíquotas para esse tipo de imóvel, bem como essas alíquotas aumentarão a medida que aumenta o valor venal desse bem de uso comercial.

Seguindo o mesmo procedimento de combinação da seletividade com a

progressividade, tais técnicas combinadas poderão ser utilizadas em imóveis de uso industrial, onde o município definirá um determinado número de faixas de alíquotas que abarquem determinadas escalas de valores venais, o mesmo raciocínio vale para os imóveis não edificados, a exemplo dos terrenos localizados na zona urbana ou urbanizável, ou seja, o legislador poderá usar sua criatividade para melhorar a tributação municipal, sempre observando os princípios constitucionais e respeitando os direitos individuais do sujeito passivo.

4 ALGUNS MUNICÍPIOS QUE APLICAM A PROGRESSIVIDADE FISCAL NO IPTU

O Brasil está entre os países com a maior carga tributária do globo, fato que provoca um grande descontentamento e pressão por parte da opinião pública para sua diminuição. Todavia, o custo de manutenção da máquina pública ainda é bastante oneroso, logo, não permite uma redução rápida das receitas por parte dos governos; pelo contrário, diversos entes da federação, sobretudo os municípios, passam por crises fiscais provocando, uma prestação insuficiente dos serviços públicos (COSTA JÚNIOR, 2014).

Diante de tais situações, a fim de deixar a carga tributária mais isonômica, bem como melhorar a arrecadação tributária, diversos municípios brasileiros, aproveitando a faculdade trazida através da Emenda Constitucional de 29/2000, passaram a colocar a previsão das alíquotas progressivas do IPTU em razão do valor venal do imóvel, dentro de sua legislação tributária, tornando sua tributação mais justa do que aquela que incide sobre o consumo.

4.1 Município de Recife

Aproveitando a possibilidade trazida pela Emenda Constitucional 29/2000, O Município de Recife passou aplicar as alíquotas progressivas em razão do valor venal do bem imóvel, já que até então, só havia a possibilidade de aplicar a progressividade no tempo ou progressividade extrafiscal, tal prática por parte do município se faz necessária para atender aos objetivos do Estado Social trazido pela Constituição Federal de 1988.

Recife aplica a progressividade fiscal nos imóveis edificados, residenciais e não residenciais, neste último caso, estão inclusos os bens imóveis de uso comercial, de uso industrial, tal circunstância está prevista através de uma tabela atualizada no inciso II, artigo 30 do Código Tributário Municipal de Recife.

Outrossim, percebe-se que na Capital de Pernambuco, a seletividade é aplicada em conjunto com a progressividade, visto que, as alíquotas praticadas em imóveis edificados residenciais são menores que as alíquotas utilizadas para os imóveis edificados não residenciais (comerciais e industriais), dessa forma, existe uma diferenciação de alíquotas em razão do uso destinado ao imóvel, sem prejuízo

à prática da progressividade fiscal.

São cinco alíquotas para os imóveis edificados residenciais, onde a alíquota mínima é de 0,60 % e vai aumentando em 0,20% para cada faixa de alíquota superior, ou seja, na segunda faixa a alíquota é de 0,80 %, na terceira faixa é de 1,00%, na quarta faixa é de 1,20% e na última faixa, é de 1,40%. Cada faixa de alíquotas atinge um determinado parâmetro de valor venal.

Em relação aos imóveis edificados não residenciais, também são cinco alíquotas, onde a alíquota mínima é de 1,00% e vai aumentando 0,25% a cada faixa de alíquota superior, portanto, na segunda faixa de preços, a alíquota é de 1,25%, na terceira faixa é de 1,50%, na quarta faixa é de 1,75% e na quinta e última faixa, é de 2,00%.

Dessa forma, a progressividade fiscal atinge diversos valores venais, adequando-se tacitamente ao princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos do IPTU.

Como dito anteriormente no presente trabalho, os imóveis não residenciais poderão ser de uso comercial e uso industrial, portanto, de acordo com Código Tributário do Município de Recife, farão jus as alíquotas maiores que aquelas praticadas sobre os imóveis residenciais.

Por fim, vale ressaltar, em que pese o Município de Recife prever no artigo 30, inciso I do Código Tributário Municipal, a seletividade das alíquotas do IPTU nos imóveis não edificados, até o momento não existe a previsão da progressividade fiscal sobre os imóveis não edificados.

4.2 Município de São Paulo

O Município de São Paulo aproveitou a faculdade de praticar a progressividade fiscal do IPTU consubstanciada através da Emenda Constitucional 29/2000, a fim de atender os objetivos do Estado Social Brasileiro, previstos no artigo 3º da Carta Magna de 1988, sobretudo a redução das desigualdades sociais e a redução da pobreza, bem como visa a atender aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, entre outros.

O legislador do município em tela, dividiu o IPTU, em Imposto Predial, previsto no artigo 1º da Consolidação das Leis Tributárias do Município de São

Paulo, que incide sobre imóveis edificadas e Imposto Territorial Urbano, previsto no artigo 24º do mesmo diploma, incidindo em imóveis não edificadas, a exemplo dos terrenos urbanos.

Entretanto, é importante destacar, em que pese a divisão do IPTU realizada pelo legislador, em Imposto Predial e Imposto Territorial Urbano, esses não se tratam de impostos distintos, e sim de uma maneira de facilitar a leitura dos dispositivos legais (HARADA, 2017).

A progressividade das alíquotas do IPTU em razão do valor venal do imóvel está prevista nos artigos 6º ao 9º e artigos 28º ao 29º da Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo. Ademais, sem prejuízo à progressividade supracitada, nesses mesmos dispositivos legais está prevista a seletividade do IPTU, visto que, as alíquotas são diferenciadas em razão do uso dos referidos bens, ou seja, existem alíquotas próprias para imóveis residenciais, imóveis edificadas não residenciais e imóveis não edificadas.

As alíquotas progressivas disciplinadas nos artigos 6º ao 7º da Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo são referentes aos imóveis de uso residencial ou predominantemente residencial, as alíquotas disciplinadas nos artigos 8º ao 9º do mesmo diploma legal, são referentes aos imóveis de utilização não residencial, a exemplo dos imóveis de utilização industrial e comercial e as alíquotas disciplinadas nos artigos 28º e 29º do referido diploma legal são relacionados aos imóveis considerados não edificadas.

Em relação aos imóveis residenciais, o fisco municipal de São Paulo pratica a alíquota base de 1,0% prevista no artigo 6º da Consolidação das Leis Tributárias, enquanto no artigo 7º do mesmo diploma legal, essa alíquota vai sofrendo descontos dispostos em faixas até um certo valor venal, e após ultrapassar esse valor, passa a sofrer acréscimos, portanto, atendendo ao corolário da capacidade contributiva e da progressividade fiscal, a alíquota é maior para o imóvel de valor venal superior e menor para o imóvel de valor venal inferior.

Nesse caso, a disposição das alíquotas tomando como base de 1,0%, ocorrerá da seguinte forma, na primeira faixa o desconto será de 0,3% incidindo uma alíquota de 0,7%, na segunda faixa será um desconto de 0,1% incidindo uma alíquota de 0,9%, na terceira faixa será um acréscimo de 0,1% incidindo uma alíquota de 1,1%, na quarta faixa será um acréscimo de 0,3% incidindo uma alíquota

de 1,3% e na quinta faixa será um acréscimo de 0,5% incidindo uma alíquota de 1,5%.

Em relação aos imóveis não residenciais, o fisco do município de São Paulo pratica a alíquota base de 1,5% prevista no artigo 8º da sua Consolidação das Leis Tributárias, enquanto no artigo 9º do mesmo diploma legal, estão previstos descontos sobre a alíquota, que são dispostos em faixas até um determinado valor venal, e após ultrapassar tal valor, passa a sofrer acréscimos, ou seja, atendendo a presunção da capacidade contributiva e ao que estabelece a ideia de progressividade.

No caso dos imóveis edificados não residenciais, a disposição das alíquotas deve acontecer da seguinte maneira, na primeira faixa o desconto será de 0,4 % incidindo uma alíquota de 1,1%, na segunda faixa será um desconto de 0,2% incidindo uma alíquota de 1,3%, na terceira faixa não haverá desconto incidindo a alíquota base de 1,5%, na quarta faixa haverá um acréscimo de 0,2% incidindo uma alíquota de 1,7% e na quinta faixa haverá um acréscimo de 0,4% incidindo uma alíquota de 1,9%.

Quanto aos imóveis não edificados, a exemplo dos terrenos, o fisco do município de São Paulo pratica a alíquota base de 1,5% prevista no artigo 28º da sua Consolidação das Leis Tributárias, enquanto no artigo 29º do mesmo diploma legal, estão previstos descontos sobre a alíquota, que são dispostos em faixas até um determinado valor venal, e após ultrapassar esse valor, passa a sofrer acréscimos.

Pois bem, nos imóveis não edificados, a disposição das alíquotas deve acontecer da seguinte forma, na primeira faixa será um desconto de 0,4% incidindo uma alíquota de 1,1%, na segunda faixa será um desconto de 0,2% incidindo uma alíquota de 1,3%, na terceira faixa não haverá desconto incidindo a alíquota base de 1,5%, na quarta faixa haverá um acréscimo de 0,2% incidindo uma alíquota de 1,7% e na quinta faixa haverá um acréscimo de 0,4% incidindo uma alíquota de 1,9%.

Por fim, A Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo em artigo 25º, incisos I, II, III e IV considera para fins de aplicação das alíquotas, os seguintes imóveis como não edificados, aqueles em que não exista edificação para habitação e para o exercício de outras atividades, aqueles em que existem obra paralisada ou em andamento, aqueles em que existem edificações condenadas ou

em ruínas, aqueles que existem edificações de caráter temporário, aqueles onde exista construção inadequada em seu tamanho, situação e destinação.

Ademais, também são considerados imóveis não edificados, conforme os dispositivos supracitados, os terrenos localizados na 1ª subdivisão da zona urbana, cujas áreas excedem em três vezes o tamanho da área edificada, os terrenos localizados na 2ª subdivisão da zona urbana, cujas áreas excedem em cinco vezes o tamanho da área edificada e os terrenos que ultrapassam o perímetro da 2ª subdivisão da zona urbana, cujas áreas excede em dez vezes o tamanho da área edificada.

4.3 Município de Fortaleza

Aproveitando a opção trazida através da Emenda Constitucional 29/2000, O Município de Fortaleza passou a aplicar as alíquotas progressivas em razão do valor venal do bem imóvel, já que até então, só havia a possibilidade de aplicar a progressividade no tempo ou progressividade extrafiscal, tal prática por parte do município é crucial, pois atende aos objetivos do Estado Social trazido pela Constituição Federal de 1988.

O Código Tributário do Município de Fortaleza estabelece em seu artigo 4º, parágrafo único o corolário da capacidade contributiva, in verbis:

Art. 4º - A competência tributária do Município de Fortaleza compreende a instituição e a cobrança:

(...)

Parágrafo Único - 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, nos termos da lei e respeitados os direitos individuais, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Dessa forma, toda a tributação do município, bem como a técnica da progressividade fiscal aplicada ao IPTU, deverá estar em harmonia com o referido princípio, que como dito antes, também é encontrado no texto constitucional, tal observação se faz necessário com o intuito de se materializar o ideal de justiça

distributiva.

No Município de Fortaleza, as alíquotas progressivas do IPTU em razão do valor venal do imóvel, estão previstas no artigo 279, incisos I ao V, de seu Código Tributário Municipal, tal progressividade é aplicada sobre os imóveis de uso residencial, aos imóveis de uso não residencial, não sendo aplicada aos imóveis não edificados ou terrenos.

Assim dispõe, o artigo 279, incisos I ao V do Código Tributário Municipal de Fortaleza:

Art. 279 - O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) será calculado em razão do valor venal e do uso do imóvel, mediante aplicação das seguintes alíquotas sobre a base de cálculo:

I - de 0,6% (seis décimos por cento) sobre o valor venal dos imóveis residenciais, desde que o seu valor seja igual ou inferior a R\$ 58.500,00 (cinquenta e oito mil e quinhentos reais);

II - de 0,8% (oito décimos por cento) sobre o valor venal dos imóveis residenciais, cujo valor seja superior a R\$ 58.500,00 (cinquenta e oito mil e quinhentos reais) e inferior ou igual a R\$ 210.600,00 (duzentos e dez mil e seiscentos reais), sendo aplicado neste caso o redutor de R\$ 117,00 (cento e dezessete reais) sobre o valor do imposto lançado;

III - de 1,4% (um inteiro e quatro décimos por cento) sobre o valor venal dos imóveis residenciais, cujo valor seja superior a R\$ 210.600,00 (duzentos e dez mil e seiscentos reais) sendo aplicado neste caso o redutor de R\$ 1.380,60 (um mil trezentos e oitenta reais e sessenta centavos) sobre o valor do imposto lançado;

IV - de 1% (um por cento) sobre o valor venal dos imóveis não residenciais, cujo valor seja inferior ou igual a R\$ 210.600,00 (duzentos e dez mil e seiscentos reais);

V - de 2% (dois por cento) sobre o valor venal dos imóveis não residenciais, cujo valor seja superior a R\$ 210.600,00 (duzentos e dez mil e seiscentos reais), sendo aplicado neste caso o redutor de R\$ 2.106,00 (dois mil cento e seis reais) sobre o valor do imposto lançado;

Com efeito, observa-se nos dispositivos supracitados, que o fisco municipal de Fortaleza adotou três faixas de alíquotas para os imóveis de uso residencial, enquanto para os imóveis de uso não residencial foram aplicadas duas faixas de alíquotas, também se percebe que as alíquotas para os imóveis residenciais são menores que aquelas praticadas aos imóveis não residenciais.

Outrossim, também se observa, que na segunda faixa de alíquotas localizada no inciso II, do Código Tributário Municipal de Fortaleza, é aplicado nas alíquotas dos imóveis residenciais, um importe redutor em valores monetários, ou seja, o contribuinte no momento de pagar o IPTU, recebe uma espécie de desconto, quando o seu imóvel se encaixar à faixa de valor venal representada por este inciso. A aplicação do mesmo método é repetida no inciso III do mesmo diploma legal, onde alíquota ainda maior que anterior, sofre um desconto maior.

Com relação aos imóveis não residenciais, o desconto ou valor redutor é encontrado na segunda e última faixa de alíquotas que está disciplinada no inciso V do Código Tributário Municipal de Fortaleza.

4.4 Município de Aracaju

Assim como diversos entes municipais do Brasil, o Município de Aracaju aproveitou a faculdade de praticar a progressividade fiscal do IPTU consubstanciada através da Emenda Constitucional 29/2000, e passou a aplicar a referida técnica de tributação, com o objetivo de melhorar sua arrecadação tributária, bem como atingir o ideal da justiça distributiva e fiscal, outrossim, o potencial de aplicação da progressividade fiscal no IPTU dentro do Município de Aracaju, ainda não foi atingido de forma satisfatória, faltando muito para alcançar uma grande efetividade na tributação do patrimônio, conforme será visto adiante.

Antes da aludida Emenda, a Constituição Federal de 1988, apenas assentia ao Município de Aracaju, a progressividade extrafiscal ou progressividade no tempo sobre o IPTU, entretanto, o referido município chegou a instituir as alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel antes do advento da Emenda Constitucional 29/2000, tal circunstância ensejou algumas ações judiciais contra o Município de Aracaju, onde evidentemente foi a progressividade fiscal considerada inconstitucional pelos tribunais.

Sobre tal circunstância ocorrida antes da Emenda Constitucional 29/2000, segue decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe:

APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL.
IPTU. PROGRESSIVIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.
INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO JURISPRUDENCIAL Nº 01/2007

QUE DECLARA A INCONSTITUCIONALIDADE DA TABELA II DO ANEXO II DO CTMA. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 0,8% PARA AS OPERAÇÕES RELATIVAS AO IPTU NO MUNICÍPIO DE ARACAJU. LEI MUNICIPAL NÃO PREENCHE OS REQUISITOS INSERTOS NOS PARÁGRAFOS 2º E 4º DO ARTIGO 182. PROGRESSIVIDADE DO IPTU ANTERIOR A EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000. IMPOSTO DE CARÁTER REAL. PROGRESSIVIDADE UNICAMENTE EXTRAFISCAL. APELO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A controvérsia acerca da constitucionalidade ou não da incidência da progressividade ou diferencial de alíquota sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano encontra-se solucionada diante do julgamento do Incidente de Uniformização de Jurisprudência nº 01/2007, proferido por esta Egrégia Corte de Justiça. 2. A Lei municipal 1.547/89 não preenche os requisitos constantes do artigo 182, §§ 2º e 4º. 3. A Lei municipal que institui o IPTU progressivo é de 1989, portanto anterior a lei complementar nº 29 de 2000. Os municípios somente poderiam cobrar o imposto com função extrafiscal a partir de 2001 em cotejo ao princípio da anterioridade tributária. 4. O IPTU é imposto de caráter real, portanto, extrafiscal, incompatível com a capacidade econômica do contribuinte. A progressividade é admitida unicamente para assegurar a função social da propriedade. Inteligência do artigo 145, § 1º e 156, § 1º, limitado pelo artigo 182, §§ 2º e 4º da CF (BRASIL, 2008).

Na decisão supracitada, um dos argumentos utilizados pelo tribunal foi o fato da progressividade fiscal sobre o IPTU utilizada pelo Município de Aracaju não se encontrar no contexto da progressividade prevista na Constituição de 1988, que até então se tratava da progressividade fiscal ou no tempo, onde propriedade deveria atender a sua função social, ou seja, Lei municipal que instituiu a progressividade fiscal sobre o IPTU era inconstitucional, tendo vista, que naquele momento não existia Emenda Constitucional 29/2000, também naquele período, o entendimento predominante era que a aplicação de alíquotas progressivas em razão do valor venal do bem de raiz, não deveria ser utilizada em impostos de natureza real, os tribunais pátrios também consideravam que a aludida técnica de tributação não encontrava respaldo ao princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Com efeito, com a mudança trazida após a Emenda Constitucional 29/2000, não há mais necessidade de preocupação do legislador ao instituir alíquotas progressivas de natureza fiscal ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, nem mesmo há que se falar em descumprimento ao princípio da capacidade contributiva, haja vista, que o patrimônio também traduz presumidamente uma capacidade financeira do contribuinte.

O Município de Aracaju tem previsão da prática da progressividade fiscal

sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, no artigo 147, § 3º do seu Código Tributário do Município, in verbis:

Art. 147 – O imposto será calculado aplicando-se as alíquotas a seguir descritas, sobre o valor estabelecido como base de cálculo do imóvel: (Redação dada pela Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009)

(...)

§ 3º – Aos imóveis não edificados com valor venal de até R\$10.000,00 (dez mil reais) será aplicada a alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento); (Incluído pela Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009)

Como se observa no dispositivo supracitado, o Município de Aracaju aplica apenas uma alíquota reduzida aos imóveis não edificados que tiverem o valor venal inferior a dez mil reais, todavia, acaso o imóvel supere tal valor, deverá praticar a alíquota fixa dos imóveis não residenciais.

A alíquota fixa está prevista na alínea “e” do artigo 147 do Código Tributário do Município de Aracaju, in verbis:

e) para imóveis não edificados, alíquota de 4,00% (quatro por cento). (Redação dada pela Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009)

Com efeito, ao observar o dispositivo, apesar de não ser uma alíquota progressiva, conclui-se que na prática, a alíquota supracitada, funciona como a alíquota máxima para os imóveis não edificados cujos valores venais são superiores a dez mil reais, dessa forma, o Município de Aracaju pouco explora a sua faculdade de adotar as alíquotas progressivas sobre o IPTU, sendo que uma alíquota de 4,0% será praticada sobre um contribuinte que seja proprietário de um terreno que custe apenas doze mil reais, da mesma forma que tal alíquota será praticada sobre um contribuinte que seja proprietário de terreno que custe quinhentos mil reais.

Também vale ressaltar que a previsão da seletividade trazida pela Emenda Constitucional 29/2000, está prevista no artigo 147 do Código Tributário do Município de Aracaju, nesses termos:

Art. 147 – O imposto será calculado aplicando-se as alíquotas a seguir descritas, sobre o valor estabelecido como base de cálculo do imóvel:

(Redação dada pela Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009)

a) para imóveis residenciais, alíquota de 0,80% (oito décimos por cento); (Redação dada pela Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009)

b) para hotéis, alíquota de 1,00% (hum por cento); (Redação dada pela Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009)

c) para imóveis comerciais e outros prestadores de serviços, alíquota de 1,60% (hum inteiro e seis décimos por cento); (Redação dada pela Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009)

d) para imóveis industriais, alíquota de 2,40% (dois inteiros e quatro décimos por cento) e (Redação dada pela Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009)

e) para imóveis não edificados, alíquota de 4,00% (quatro por cento). (Redação dada pela Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009)

§ 1º – O imóvel não construído, localizado em rua ou logradouro pavimentado, que não esteja murado ou gradeado em sua testada principal, pagará o imposto a que estiver sujeito com o acréscimo de 50% (cinquenta por cento). (Conversão pela Lei Complementar nº 17 de 18 de Julho de 1995) (Conversão pela Lei Complementar nº 17 de 18 de Julho de 1995)

§ 2º – Nos casos de imóveis não edificados localizados nos bairros a seguir descritos, serão aplicadas as seguintes alíquotas: (Incluído pela Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009)

a) imóveis localizados nos bairros Porto Dantas, Lamarão, Soledade, Cidade Nova, Bugio, Jardim Centenário e Santa Maria, alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento); (Incluído pela Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009)

b) imóveis localizados nos bairros Industrial, Santo Antônio, Palestina, Dezoito do Forte, Santos Dumont, José Conrado de Araújo, Olaria, Novo Paraíso, Capucho, América e Siqueira Campos, alíquota de 3,0% (três por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº

86 de 16 de dezembro de 2009)

Dessa forma, observando o dispositivo supra, percebe-se que a Capital de Sergipe aplica alíquotas diferenciadas para os imóveis residenciais, industriais, comerciais, prestadores de serviços diversos, hotéis, imóveis não edificados, bem como existem alíquotas diferenciadas sobre imóveis não edificados localizados em determinados bairros mais humildes.

Portanto, diferente do que ocorre com a progressividade, no tocante a seletividade, Aracaju observa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, mas a sua tributação poderia ser mais justa se o legislador tivesse aplicado a progressividade fiscal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho atual, foi fruto de pesquisas bibliográficas através de acervo de livros físicos da biblioteca da FANESE, de empréstimos e acervo próprio, bem como através de pesquisas realizadas na internet e teve como objetivo principal, ampliar o conhecimento acerca do instituto da progressividade fiscal aplicada ao IPTU, foi feito um esforço considerável para que não desviássemos do tema proposto, haja vista, ser um tema bastante específico e muitas vezes com um conteúdo pouco extenso nos livros pesquisados.

Além disso, acreditamos que tal instituto está em harmonia com os instrumentos que visam transformar o injusto sistema tributário brasileiro que onera de forma inadequada os mais pobres, em um sistema mais justo, onde aqueles que possuem mais recursos econômicos deverão contribuir mais, claro que tal aplicação deverá ocorrer observando os postulados constitucionais, a exemplo do princípio da vedação ao confisco, bem como deve violar os direitos individuais do contribuinte, vale ressaltar, que tal técnica deverá ser aplicada em diversas faixas de alíquotas, onde partirá de alíquotas mínimas para os imóveis de menor valor da tabela para uma alíquota máxima para os imóveis de maior valor na tabela.

Decerto, que a mensuração das riquezas do contribuinte através do valor de seu imóvel é uma forma consideravelmente eficiente, haja vista, que um imóvel luxuoso, bem como aquele esteja localizado em uma área de grande valorização imobiliário, são signos de poderio econômico, em outras palavras, representam uma grande capacidade financeira do seu dono, enquanto um imóvel em bairro humilde, muitas vezes sem calçamentos nas ruas, saneamento básico ou mesmo drenagem de águas pluviais, enseja uma reduzida capacidade econômica de seu dono e, portanto, deve-se aplicar uma alíquota menor ou mesmo uma isenção sobre o referido imóvel.

Em que pese a Constituição Federal através da Emenda Constitucional 29/2000 ter deixado ao alvedrio dos municípios, a aplicação das alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, bem como já haver municípios que apliquem tal instituto, um fato lamentável é que diversos municípios do país, ainda não aplicam tal forma de tributação, sabe-se através da observação empírica acerca da realidade brasileira, que diversos gestores públicos e outras autoridades públicas,

possuem um grande patrimônio, e talvez não seja do interesse de muitos desses, não aplicar as alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, sendo estas indagações um possível tema para futuros estudos.

Também, percebe-se que alguns municípios aproveitaram quase ao máximo o potencial de tributação progressiva sobre o patrimônio, trazida pela modificação do texto constitucional através da Emenda Constitucional 29/2000, um exemplo claro dessa assertiva, é o Município de São Paulo, que previu em cinco faixas de alíquotas, a progressividade fiscal do IPTU para imóveis edificados residenciais e não residências, neste último caso incluindo os imóveis industriais e comerciais, bem como o referido município aplicou uma progressividade fiscal sobre os imóveis não edificados, onde também aplicou cinco faixas de alíquotas, além disso, combinou a seletividade trazida pela aludida Emenda com a progressividade, já que existem alíquotas diferenciadas de acordo com o uso de cada imóvel.

Entretanto, ao contrário de exemplos como o do Município de São Paulo, outros municípios pouco aproveitaram a referida Emenda Constitucional, um exemplo evidente é o caso do Município de Aracaju, que previu a progressividade fiscal de forma bem tímida sobre os terrenos, existindo apenas duas faixas de alíquotas progressivas, dessa forma, a tributação do aludido município é pouco eficiente em atingir o patrimônio daqueles que possuem uma maior capacidade contributiva, e contribui para a manutenção das desigualdades sociais que afligem todo o país, e daqui alguns anos, a Emenda Constitucional 29/2000 completará vinte anos de sua existência.

Vale destacar, que o Município de Fortaleza, poderia ter criado mais faixas de alíquotas progressivas, a fim de atingir uma maior variedade de bens imóveis, infelizmente o referido município, previu apenas três faixas de alíquotas para os imóveis residenciais, e apenas duas faixas de alíquotas para os imóveis não residenciais, bem como não previu nenhuma progressividade fiscal para os imóveis não edificados, ou seja, um contribuinte que possuir um terreno de um milhão de reais vai pagar a mesma alíquota daquele que possuir um terreno cujo valor seja dez mil reais.

Outro Município que aproveitou a Emenda 29, em uma plenitude razoável, porém inferior a praticada pelo Município de São Paulo, foi o Município de Recife, já que em sua progressividade fiscal sobre o IPTU, Recife previu as alíquotas

progressivas em razão do valor dos imóveis residenciais e não residenciais, em, pelo menos, cinco faixas, todavia, não previu para os imóveis não edificados, como fez o Município de São Paulo, assim sendo, o Município de Recife poderia melhorar a sua tributação do IPTU sobre patrimônio e ficar mais próximo dos ideais da justiça fiscal e da justiça distributiva.

Um uso mais próximo do potencial trazido pela Emenda 29, seria a aplicação da progressividade combinada com seletividade, no sentido de organizar tabelas de progressividade fiscal especificando os tipos de imóveis, por exemplo, uma tabela para os imóveis residenciais, uma tabela para os imóveis comerciais, uma tabela para os imóveis industriais e uma tabela para os imóveis não edificados.

Desta feita, as alíquotas progressivas do IPTU em razão do valor do imóvel, estão em perfeita harmonia ao princípio constitucional da capacidade contributiva do contribuinte, pois presume-se que os donos de imóveis mais caros, tem uma maior capacidade financeira, já que o aludido instituto busca atingir o ideal de justiça fiscal. Outrossim, tal instrumento contribui para alcançar os objetivos do Estado Social, elencados no artigo 3º da Constituição Federal, sobretudo a redução da pobreza e das desigualdades sociais, dessa forma, os mais pobres terão uma perda menor de seu diminuto poder econômico.

REFERENCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

ARACAJU. **Lei nº 1.547 de 20 de dezembro de 1989**. Institui o Código Tributário Municipal e Normas do Processo Administrativo Fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://financas.aracaju.se.gov.br/contribuinte/archives/legislacao/leis_ordinarias/lo_1547_1989.pdf>. Acesso em: 19 de abril de 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. DOU, Brasília, DF, 05 de out. de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 de abril de 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Denominado Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 09 de abril de 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ag. Rg. no Agravo de Instrumento 611273/PR**. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 14 de setembro de 2010. DJ 07/10/2010. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000165456&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 07 de abril de 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ag. Rg. no Recurso Extraordinário 851059**. Relator (a): Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 01 de março de 2016. DJ 07/10/2010. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE-AGR+851059%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ybvngrxn>>. Acesso em: 20 de abril de 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ag. Rg. no Recurso Extraordinário 632315**. Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 14 de agosto de 2012. DJ 13/09/2012. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE-AGR+632315%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yaldxmr6>>. Acesso em: 20 de abril de 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 586693**. Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 25 de maio de 2011. DJ 21/06/2011. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000175767&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 07 de abril de 2018.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe. **Apelação Cível: 2006208123 SE**. Relator: Des. José Alves Neto, 1ª Câmara Cível, julgado em 26 de fevereiro de 2008. Disponível em: <<https://tj-se.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4901268/apelacao-civel-ac-2006208123-se>>. Acesso em: 20 de abril de 2018.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe. **Apelação Cível: 2007213682 SE**. Relator: Des. José Alves Neto, 1ª Câmara Cível, julgado em 26 de fevereiro de 2008. Disponível em: <<https://tj-se.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4901356/apelacao-civel-ac-2007213682-se>>. Acesso em: 20 de abril de 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COSTA, Luís Alberto da. **A regressividade do nosso sistema tributário é incompatível com nossa Constituição**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3670, 19 jul. 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/24979>>. Acesso em: 07 de abril de 2018.

COSTA JÚNIOR, Antônio Gil da. **Gestão Pública Municipal: IPTU, Progressividade Fiscal e Capacidade Contributiva do Cidadão**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 28 jan. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.46823&seo=1>>. Acesso em: 12 de abril de 2018.

FORTALEZA. **Lei Complementar nº 159, de 23 de Dezembro de 2013**. Institui o Código Tributário do Município de Fortaleza e dá outras providências. Disponível em: <http://legislacao.fortaleza.ce.gov.br/index.php/Consolidacao_da_Legislacao_Tributaria>. Acesso em: 19 de abril de 2018.

GUERRA, Guilherme Aires. **O princípio da legalidade no direito tributário e suas exceções**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 99, abr. 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11478>. Acesso em 27 de março de 2018.

HARADA, Kiyoshi. **IPTU: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **O sujeito passivo do IPTU**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 102, jul 2012. Disponível em <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11963>. Acesso em 28 de março de 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

MEIRA, Matheus Brito. **Progressividade fiscal nos impostos de natureza real: IPTU, ITBI e ITCMD e o princípio da capacidade contributiva.** In CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler (Coord.). *Tributos municipais em debate*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 141-152.

MINARDI, Josiani. **Manual de direito tributário.** 2. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

RECIFE. **Lei nº 15.563, de 27 de dezembro de 1991**, Institui O Código Tributário do Município do Recife e dá Outras Providências. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a1/codigo-tributario-recife-pe-2017-07-19-versao-compilada>> Acesso em: 20 de abril de 2018.

RIBEIRO, Marcelo Gollo. **Imposto Predial Territorial Urbano: aspectos de um tributo municipal.** In CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler (Coord.). *Tributos municipais em debate*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 119 -140.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SÃO PAULO. **Decreto nº 57.516, de 8 de dezembro de 2016.** Aprova a Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo. Disponível em: <http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/legislacao/index.php?p=3795>. Acesso em 18 de abril de 2018.

STF, **Súmula do STF.** Brasília: STF, 2017. Disponível em:< http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf> Acesso em 03/04/2018.

STJ, **Revista de Súmulas do Superior Tribunal de Justiça - V. 1 (nov. 2005).** Brasília: STJ, 2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_37.pdf> Acesso em 29 de março de 2018.