



FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE - FANESE
CURSO DE DIREITO

RODRIGO SANTOS RODRIGUES

**PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS NO IPTU: ANÁLISE DA (IN)EFETIVIDADE
DA IMPLANTAÇÃO NAS CAPITAIS NORDESTINAS COMO INSTRUMENTO
PARA GARANTIR A JUSTIÇA FISCAL**

ARACAJU
2019

RODRIGO SANTOS RODRIGUES

**PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS NO IPTU: ANÁLISE DA (IN)EFETIVIDADE
DA IMPLANTAÇÃO NAS CAPITAIS NORDESTINAS COMO INSTRUMENTO
PARA GARANTIR A JUSTIÇA FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito da Fanese como requisito parcial
e obrigatório para a obtenção do Grau de Bacharel
em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Matheus Brito Meira.

**ARACAJU
2019**

R696p RODRIGUES, Rodrigo Santos

PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS NO IPTU: ANÁLISE DA (IN)EFETIVIDADE DA IMPLANTAÇÃO NAS CAPITAIS NORDESTINAS COMO INSTRUMENTO PARA GARANTIR A JUSTIÇA FISCAL / Rodrigo Santos Rodrigues; Aracaju, 2019. 55p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito.

Orientador(a) : Matheus Brito Meira.

1. Progressividade 2. Progressividade Fiscal 3. Justiça Fiscal 4. IPTU Progressivo.

34:336.22(813.7)

Elaborada pela bibliotecária Lícia de Oliveira CRB-5/1255

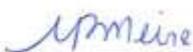
RODRIGO SANTOS RODRIGUES

**PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS NO IPTU: ANÁLISE DA (IN)EFETIVIDADE
DA IMPLANTAÇÃO NAS CAPITAIS NORDESTINAS COMO INSTRUMENTO
PARA GARANTIR A JUSTIÇA FISCAL**

Monografia apresentada à Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe como
exigência parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Aprovado em 05/12/2019

BANCA EXAMINADORA



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



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



Prof. Esp. Rodrigo Dias de Oliveira Rosa
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, quero agradecer a Deus por ter me dado saúde e forças para poder chegar ao final do curso e poder buscar novos objetivos.

Agradeço aos meus pais Wolfran Rodrigues e Clézia do Espírito Santo por me dar todo apoio sempre que precisei, pela educação que me deram, pois, o caráter que tenho hoje foi construído por eles. Sei que sempre poderei contar com vocês.

Agradeço a minha esposa/companheira Paula Rodrigues da Silva por me incentivar a iniciar o curso de Direito e por estar sempre ao meu lado nessa jornada acadêmica bem como na vida, seja nos momentos bons ou nos momentos ruins.

Agradeço aos colegas de trabalho e amigos da Procuradoria Geral do Município de Aracaju, em especial aos integrantes do setor de Apoio Administrativo Fiscal – PEF, pela união que temos, pelos auxílios de sempre e por todo incentivo que me deram.

Agradeço aos colegas da Faculdade por toda troca de conhecimento e amizades construídas ao longo desses anos de curso.

Por fim, agradeço aos professores da FANESE pelas aulas ministradas com excelência, bem como ao meu orientador Matheus Brito Meira pela paciência, disponibilidade e companheirismo na elaboração desta monografia.

“Somente os ricos elaboram as leis, somente eles distribuem os impostos, carregados na sua maioria pelos pobres”.

Karl Ludwig Börne

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo analisar a efetividade da aplicação da progressividade fiscal do IPTU nas capitais do Nordeste brasileiro. Neste sentido, será feita a conceituação do IPTU e suas características, bem como o estudo dos princípios que norteiam a progressividade fiscal no IPTU e ainda um exame sobre a progressividade, apresentando os modelos existentes, assim como a visão doutrinária e jurisprudencial acerca do assunto. Por fim, serão examinadas as leis ordinárias municipais das capitais do Nordeste que instituíram o IPTU progressivo com caráter fiscal, atestando se há efetividade no que está regulamentado. Sabe-se que a região Nordeste ainda é uma das regiões com altos índices de pobreza e desigualdades sociais, razão pela qual busca-se instrumentos que auxiliem a diminuição destes índices. Deste modo, com o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, os Municípios ficaram autorizados a instituir o IPTU com alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel, que presumidamente aprecia a capacidade contributiva do munícipe, sendo lançado um imposto justo onde quem tem maior capacidade econômica contribui mais do que quem é menos favorecido. Diante disso, o objetivo principal deste trabalho foi examinar como estão instituídos o IPTU progressivo com cunho fiscal nas capitais nordestinas, atestando se existe efetividade na intenção de garantir a justiça fiscal. Para se concluir este estudo, primeiramente foram analisadas a doutrina através de livros, artigos, jurisprudências, súmulas, tanto físico como em meio eletrônico, com o intuito de compreender o assunto em geral. Posteriormente foram analisados os Códigos Tributário Municipais das capitais objetos de estudo, para especificamente se chegar as considerações finais deste trabalho. Contudo atestou-se que devido a faculdade para aplicar o IPTU progressivo estipulada pela Constituição Federal não existe um padrão definido, havendo capitais que não instituíram, porém, foram constatadas também capitais que aplicam ao máximo o que lhe foi autorizado pela Emenda Constitucional nº 29/2000, apresentando um alto índice de efetividade, o que vem a acarretar uma tributação mais justa.

Palavras-chave: Progressividade. Progressividade Fiscal. Justiça Fiscal. IPTU Progressivo.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the effectiveness of the application of the tax progressivity of the IPTU tax in the capitals of northeastern Brazilian. In this sense, it will be made the conceptualization of the IPTU tax and its characteristics, as well as the study of the principles that guide the tax progressivity in the property tax and also an examination about progressivity, presenting the existing models, as well as the doctrinal and jurisprudential view on the subject. Finally, it will be examined the ordinary municipal laws of the Northeast capitals that instituted the progressive tax with IPTU, certifying if there is effectiveness in what is regulated. It is known that the Northeast region is still one of the regions with high rates of poverty and social inequalities, which is why we seek instruments that help to reduce these rates. Thus, with the advent of Constitutional Amendment n° 29/2000, Municipalities were allowed to institute the property tax with progressive rates due to the venal value of the property, which presumably appreciates the contributory capacity of the citizen, and a fair tax is imposed where has greater economic capacity contributes more than those who are less well off. Given this, the main objective of this work was to examine how the progressive tax IPTU tax is instituted in the northeastern capitals, attesting if there is effectiveness in the intention to ensure fiscal justice. To conclude this study, the doctrine was first analyzed through books, articles, jurisprudence, summaries, both physically and electronically, in order to understand the subject in general. Subsequently, the Municipal Tax Codes of the capitals studied were analyzed, specifically to reach the final considerations of this work. However it was attested that due to the faculty to apply the progressive IPTU stipulated by the Federal Constitution there is no defined standard, and there are capitals that did not institute, however, were also found capitals that apply to the maximum allowed by Constitutional Amendment n° 29/2000, presenting a high effectiveness index, which leads to a fairer taxation.

Keywords: Progressivity. Progressive Taxation. Fair Taxation. Progressive Property Tax.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art	Artigo
CF	Constituição Federal
CF/1988	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
CTM	Código Tributário Municipal
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TJ	Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU)	13
2.1 Histórico e Competência	13
2.2 Hipóteses de Incidência	14
2.3 Lançamento	15
2.4 Sujeitos	16
2.5 Base de Cálculo	16
2.6 Alíquotas	17
3 PRINCÍPIOS NORTEADORES DA PROGRESSIVIDADE FISCAL NO IPTU	18
3.1 Princípio da Isonomia.....	18
3.2 Princípio da Capacidade Contributiva	20
3.3 Princípio da Legalidade.....	22
3.4 Princípio da Progressividade	23
4 A PROGRESSIVIDADE NO IPTU	26
4.1 Conceito	26
4.2 Progressividade Extrafiscal	26
4.3 Progressividade Fiscal	29
4.4 Diferenciação de Alíquotas.....	31
4.5 Progressividade à Luz dos Tribunais Superiores	32
4.6 Divergência Doutrinária Acerca da Progressividade Fiscal	35
5 ANÁLISE DA EFETIVIDADE NAS CAPITAIS DO NORDESTE QUE IMPLANTARAM A PROGRESSIVIDADE FISCAL	38
5.1 Código Tributário Municipal de Recife.....	38
5.2 Código Tributário Municipal de Salvador	39
5.3 Código Tributário Municipal de Teresina.....	41
5.4 Código Tributário Municipal de Fortaleza	42
5.5 Código Tributário Municipal de São Luís.....	44
5.6 Código Tributário Municipal de Natal	44
5.7 Código Tributário Municipal de Aracaju	45
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	48
REFERÊNCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

O IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano é um imposto atribuído aos Municípios previsto no art. 156, I da Constituição Federal de 1988 que tem como hipótese de incidência a propriedade, a posse ou o domínio útil de imóvel em área urbana, sendo a base de cálculo o valor do imóvel que recairá o imposto (SABBAG, 2006). Sabe-se que este imposto é considerado como uma das principais fontes de recursos para o município, consistindo num grande auxiliador para o funcionamento da administração municipal.

Porém, é notório que no Brasil o volume dos tributos somados dos quatro entes federativos é muito alto, tendo uma influência negativa na sociedade, principalmente nas pessoas menos favorecidas, razão pela qual surgem questionamentos acerca da forma de tributação.

Sabe-se ainda que a região Nordeste é uma das mais afetadas em virtude das desigualdades sociais nela contida, possuindo os maiores índices de pobreza em determinados Estados (RENAUX, 2018). Nestes casos, a tributação lançada de forma igual para todos tendem a agravar esta situação, pois, o peso do imposto é considerado maior para quem é pobre do que pessoas com maior poder aquisitivo.

Apesar disso, nota-se que é possível encontrar no IPTU alguns aspectos que amenizem a valoração do imposto aos intitulados baixa renda, como a isenção e a progressão de alíquotas referenciais, sendo a segunda essencial, pois, visa apreciar a capacidade contributiva do munícipe, ou beneficiar os detentores de imóveis que cumprem a função social imposta pelo ordenamento diretor do Município. A mencionada progressividade tem previsão constitucional, podendo ter caráter fiscal (arrecadatório) ou extrafiscal (adequar o imóvel a função social da propriedade).

Entretanto a progressividade fiscal só se tornou possível após autorização advinda da Emenda Constitucional nº 29/2000 que alterou o parágrafo 1º do art. 156, acrescentando o inciso I, o qual expressamente institui a progressividade em razão do valor venal do imóvel.

Diante destes fatos, verificou-se necessário analisar e compreender sobre o seguinte questionamento: Existe efetividade na progressividade fiscal de alíquotas no IPTU implantada nas capitais nordestinas com o intuito de garantir a justiça fiscal?

Para auxiliar na assimilação e na solução do problema acima delineado, foi necessário apurar questões secundárias, tais como: Quais as características do IPTU? Quais os princípios

norteadores da progressividade fiscal? Quais são os tipos de progressividades existentes e suas diferenças? Qual o entendimento do STF e da doutrina acerca da (in)constitucionalidade do IPTU progressivo? Como a progressividade fiscal do IPTU está regulamentada nas capitais nordestinas?

Assim, o objetivo principal deste trabalho foi analisar a existência de efetividade do IPTU progressivo nas capitais dos Estados do Nordeste objetivando a justiça fiscal, e para alcançar este objetivo, se fez necessário entender especificamente algumas questões, tais como, assimilar o conceito do IPTU e suas características; Demonstrar os princípios que norteiam o IPTU progressivo em seu caráter fiscal; Diferenciar a progressão de alíquotas com intuito fiscal do extrafiscal; Examinar o entendimento do STF e da doutrina acerca da (in)constitucionalidade do IPTU progressivo, antes e após a Emenda à Constituição nº 29/2000; e analisar as leis ordinárias municipais que instituem as alíquotas progressivas de caráter fiscal nas capitais dos Estados do Nordeste.

Neste seguimento, o presente trabalho justifica-se pelo fato de no Nordeste, como também nas outras regiões, saber-se que o IPTU compõe a carga tributária imposta a sociedade, de modo que o fato de ser proprietário, possuidor ou ter o domínio útil de um imóvel urbano já o caracteriza como contribuinte independentemente da sua capacidade financeira. Esse fato acarreta muitas vezes em inadimplência do imposto pelos contribuintes mais pobres, com isso, há uma diminuição na arrecadação do Município, afetando assim várias áreas como saúde e educação.

Diante disso, percebe-se a importância deste imposto para os cofres dos Municípios, devendo este recorrer a alguns meios para diminuir a tributação às pessoas mais pobres a fim de consolidar uma tributação mais justa. Um instrumento que auxilia na diminuição destas desigualdades tributária é o IPTU progressivo de caráter fiscal, o qual haveria a gradação da alíquota em razão do valor do imóvel.

Trazer para o centro das discussões o conceito do IPTU progressivo e mostrar como ele está sendo instituído nas capitais do Nordeste, pode vir a impactar na sociedade trazendo discussões fundamentais para que os Municípios revejam a forma de tributação. Debater as consequências da progressividade do IPTU de caráter fiscal, tem reflexo direto na forma dos Municípios tributar. Deste modo, os Municípios ao adotarem esta ferramenta, podem além de aumentar a arrecadação, dar a prioridade a capacidade financeira do indivíduo. Em contrapartida, ignorar esse assunto é ocultar os índices de inadimplência e desamparar as pessoas de baixa renda (os mais afetados).

Outro aspecto importante é a controvérsia acerca da polêmica progressividade fiscal, onde existe um grande debate na jurisprudência, o que denota a relevância jurídica da pesquisa.

Essa discussão, além de na prática ser muito relevante, reveste-se de importância para o meio acadêmico. Nesse contexto, a maior produção de estudos sobre a existência de efetividade na progressividade do IPTU pode tornar-se o início de um processo de modificação da forma de tributar, que começa na formulação de ideias nas instituições de ensino e estende os seus reflexos para a sociedade.

A presente monografia teve como alicerce metodológico o método dedutivo uma vez se utilizou acerca da doutrina geral da progressividade de alíquotas do IPTU como um todo, de modo a entender a sua relevância e como atualmente está regulamentada nas leis ordinárias das capitais nordestinas, atestando a sua eficácia para assegurar a justiça fiscal.

Assim, a pesquisa possuiu natureza qualitativa, visto que aplicou-se sobre todas as qualidades e características do objeto, tendo como objetivo descrever a ferramenta de progressão de alíquotas do IPTU e expressar como a progressividade fiscal do IPTU foi implantada nas capitais do Nordeste.

Deste modo, o presente trabalho foi exclusivamente estruturado através de levantamento bibliográfico robusto, utilizando desta forma, livros, artigos em meio eletrônico, legislação, Súmulas, Jurisprudências, documentos e publicações oficiais, que trazem informações acerca do assunto.

Assim, para uma melhor compreensão, o presente trabalho foi dividido em quatro capítulos, sendo exposto no primeiro o conceito e características gerais do IPTU, discorrendo sobre a competência para instituí-lo, as hipóteses que o incide e como o cálculo do imposto é constituído. No segundo capítulo, foi explicitado sobre os princípios que norteiam a progressividade fiscal de modo a entender quais os parâmetros seguidos. No terceiro capítulo o estudo voltou-se a progressividade no IPTU de modo geral, apresentando os diferentes modelos de progressividade existentes, bem como apresentando a atual jurisprudência e as divergências doutrinárias acerca da progressividade fiscal. No quarto capítulo, analisou-se como está regulamentada a progressividade fiscal do IPTU nas capitais nordestina, com o intuito de atestar a existência de efetividade em sua implantação para garantir uma tributação justa.

2 O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU)

O IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano é um imposto Municipal que tem como as principais características ser um imposto real, direto e predominantemente com função fiscal. Considera-se um imposto de natureza real por incidir em propriedade territorial urbana, direto por ser intransferível a terceiros ou contribuinte de fato, e predominantemente fiscal por ser uma das principais receitas dos Municípios. Apesar disso, possui uma carga de extrafiscalidade por apresentar uma função explícita de auxílio na execução de política urbana. (CALIENDO, 2019).

Nota-se assim a importância deste imposto para os Municípios e munícipes, por ser uma das principais receitas, bem como auxilia na implantação da política urbana.

2.1 Histórico e Competência

Inicialmente, verificou-se que o imposto predial foi instituído no Brasil pela Rainha D. Maria como “décima urbana”, tributando os imóveis edificados para arrecadar valores para a coroa portuguesa (BALLEIRO, 2004), ou seja o imposto começou sendo cobrado somente de imóveis edificados.

Metta (2013, n.p) afirma que “O incipiente imposto demandou a numeração e demarcação dos imóveis urbanos, o que não havia na época, mesmo nas grandes cidades.”. Deste modo, o imposto apesar de ter o caráter fiscal, auxiliou no início da organização das cidades.

Com relação a responsabilidade para instituir o imposto, esta, a princípio não era dos Municípios, pois, a Constituição de 1891 atribuía a competência para os Estados (MACHADO, 2006). O autor expõe o desenvolvimento que se deu a partir das sucessões das Constituições Federais:

Embora existam referências doutrinárias a esse imposto como sendo velho na competência dos Municípios, o certo é que a Constituição de 1891 o situava na competência dos Estados (art. 9º, item 2º). A Constituição de 1934, todavia, colocou na competência dos Municípios o imposto predial, que arrolou juntamente com o territorial urbano, considerando-os dois impostos diferentes e determinando que o primeiro fosse cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda (art. 13, parágrafo 2º, inciso II). Na Constituição de 1937 também foi feita distinção entre imposto predial e territorial. Aos Estados foi atribuído o imposto sobre a propriedade territorial, exceto a urbana (art. 23, inciso I, alínea “a”). Já, aos Municípios foi atribuída competência para instituir o imposto predial e o territorial urbano (art. 24, inciso II). A partir da Constituição de 1946 parece ter havido uma unificação desses impostos, que passaram a integrar um só, com o nome de imposto predial e territorial urbano (art. 29, inciso I), da competência dos Municípios (MACHADO, 2006, p. 397).

Visto isso, nota-se que o artigo 32 do CTN baseou-se na constituição vigente à época, pois, manteve a unificação dos impostos e acrescentou o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física como fato gerador (BRASIL, 1966).

Destarte, é possível compreender como o Código Tributário Nacional de 1966 acolheu a competência instituída pela Constituição de 1946, e atualmente mantida pela Carta Magna de 1988.

2.2 Hipóteses de Incidência

O legislador estabeleceu critérios para que os Municípios possam instituir o presente imposto, através do CTN, em seu art. 32, sendo incidente na propriedade, posse ou domínio útil de imóvel urbano, *verbis*:

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 (BRASIL, 1966).

A Constituição Federal de 1988 também disciplina a incidência do presente imposto em seu art. 156, I: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana”.

É notório que o CTN regulamentou de modo mais abrangente que a CF/1988, haja vista que incluiu o possuidor e o titular do domínio útil como contribuintes. Completa ainda incluindo a delimitação da zona urbana e requisitos mínimos para a sua caracterização nos §§ 1º e 2º do art. 32 (BRASIL, 1966):

§ 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 posteamento para distribuição domiciliar;

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

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

Neste sentido, Coêlho (2010) explica que apesar de o IPTU ser um imposto sobre a propriedade predial e territorial de bens imóveis em zona urbana, é possível tributar também o

possuidor do imóvel que externize a sua posse, bem como o enfiteuta que adquiriu o domínio útil do imóvel, pois, a mesma considera que não existe direito sem o titular, logo tributa-se o direito do titular do imóvel. Salieta ainda com relação a posse, que nem toda posse deve ser tributada, como o locatário e o comodatário. A posse tributável é aquela que tem o *animus* de proprietário.

Coelho (2010) expõe ainda que a hipótese de incidência do IPTU está harmonizada entre a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, visto que apesar de a Constituição expressamente delegar aos Municípios instituir imposto sobre a propriedade urbana, sem observar outras formas, a posse externalizada e o domínio útil sobre o imóvel podem ser caracterizados como passíveis de tributação, devido ao usufruto de todos os direitos de um proprietário.

Logo, nota-se que a CF/1988 atribuiu a competência de instituir o IPTU aos Municípios e o CTN, de modo mais abrangente, estabeleceu as hipóteses de incidência do referido imposto.

2.3 Lançamento

O lançamento do IPTU é feito de ofício pela entidade administrativa tributária, levando-se em consideração o cadastro de imóveis previamente constituído pelo Município e com base neste, é lançado anualmente o exercício fiscal, notificando os contribuintes para fazerem o recolhimento do tributo (MACHADO, 2006).

No mesmo sentido, Mazza (2019) explica que o IPTU é um dos principais exemplos de lançamento de ofício pela Administração Fiscal, pois, o ente municipal, utilizando-se das informações cadastrais do contribuinte, sem a necessidade da participação do mesmo, realiza o lançamento e notifica-o para fazer o pagamento. Vale ressaltar que o envio do carnê para o endereço cadastrado pelo contribuinte com o intuito do recolhimento do imposto, é caracterizado como a notificação de lançamento (MAZZA, 2019).

O STJ já pacificou em sua súmula 397 com relação a notificação do contribuinte do lançamento do IPTU: “O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço” (STJ, 2009).

Diante disso, constata-se que no IPTU não há a necessidade de notificação prévia do contribuinte ao lançamento do imposto no sistema municipal, visto que se trata de um imposto lançado de ofício e como já visto, considera-se como notificação o carnê entregue no endereço do sujeito passivo desta relação tributária.

2.4 Sujeitos

O sujeito ativo que fica com a responsabilidade de instituir os IPTU são os Municípios, e o Distrito Federal, por ter competência legislativa cumulativa de Estado e Município. Caberá então a estes instituir o IPTU através de lei ordinária municipal, porém havendo territórios federais não divididos em Municípios, quem será o competente é a União, por ter previsão no art. 147 da CF/1988, devendo ser editado por lei ordinária federal (SABBAG, 2006). Expõe-se o art. 147 da CF/1988: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

O sujeito passivo da relação jurídico tributária abrange aquele que detém o direito de gozo do bem imóvel, seja ele pleno ou limitado, ou seja, os sujeitos passivos são o proprietário, que detém o domínio exclusivo; o titular do domínio útil, sendo enfiteuta e usufrutuário; e o possuidor “ad usucapionem”, isto é, aquele que terá o direito de domínio ou propriedade através do usucapião. (SABBAG, 2006).

Devido à existência destas opções de sujeito passivo, o STJ decidiu por meio de sua súmula nº 399, que compete aos Municípios, através de lei municipal, estabelecer o sujeito passivo do IPTU (MAZZA, 2019). Esta decisão se mostrou necessária pelo fato de haver outras possibilidades de tributação do imposto, que não seja somente sobre o proprietário.

2.5 Base de Cálculo

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, sem levar em consideração os valores dos bens moveis que o compoñham, estando previsto expressamente no art. 33 do CTN (BRASIL, 1966):

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.

Para Machado (2006) valor venal é aquele em que o imóvel, em condições normais, alcançaria para venda a vista sem qualquer encargo de financiamento, ou seja, é o valor de mercado estipulado pelo mercado imobiliário.

Com o intuito de chegar neste valor, o ente municipal utiliza plantas ou mapas de valores que têm como objetivo a fixação de fatores e índices que determinam o valor médio unitário de metro quadrado de terreno e construção, ou seja, existem padrões numericamente definidos que

são índices gerais aplicáveis nas áreas do Município (BALEEIRO, 2004). Baleeiro (2004) completa ainda informando que o responsável pela confecção destas plantas de valores é a Administração Pública, levando-se em consideração para isso, a pesquisa no mercado imobiliário, devendo-se chegar a uma estimativa de valor venal de cada imóvel em particular.

Todavia, o contribuinte tem o direito de questionar o valor estabelecido, através de processo administrativo instaurado no órgão municipal competente ou judicialmente para uma avaliação contraditória nos termos do art. 148 do CTN (MACHADO, 2006).

2.6 Alíquotas

No âmbito Tributário, alíquota é o percentual que será aplicado sobre a base de cálculo para se chegar ao montante do tributo a ser recolhido, sendo que atualmente no IPTU existem três sistemas diferenciados de aplicação de alíquotas (MAZZA, 2019). Explicitando quais seriam estes sistemas:

alíquotas progressivas no tempo em razão do uso inadequado do solo urbano (art. 182, 4º, II, da CF); alíquotas progressivas em função do valor do imóvel (art. 156, 1º, I da CF); alíquotas diferenciadas de acordo com o binômio localização/uso do imóvel (art.156, 1º, II da CF) (MAZZA, 2019, p. 715-716).

Visto isto, constata-se que está autorizado pela Constituição Federal a progressão e diferenciação de alíquotas de acordo com a função fiscal, extrafiscal e em razão da localização e utilidade atribuída ao imóvel. Vale ressaltar que as alíquotas são fixadas pelos Municípios sem qualquer limitação imposta pela CF e CTN, devendo estas ser instituída por lei municipal. (MACHADO, 2006).

Outro fator importante é que apesar da CF/1988 autorizar a progressividade de alíquotas explicitamente, a lei ordinária do Município que for implantá-la deve conter essa progressividade sob pena de caracterização de afronta ao princípio da legalidade (SABBAG 2006).

Neste sentido, verifica-se que a alíquota referencial para o cálculo do IPTU pode conter mutação a critério do Município ao estipular em sua lei ordinária critérios que as justifiquem, sendo de caráter fiscal ou extrafiscal, sem ir de encontro com a CF/1988.

3 PRINCÍPIOS NORTEADORES DA PROGRESSIVIDADE FISCAL NO IPTU

3.1 Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia em aspecto geral, consiste no dever de tratar todos em grau de igualdade perante a lei, tendo sua previsão legal no art. 5º da Constituição Federal de 1988 (MAZZA, 2019), nestes termos:

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

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; (BRASIL, 1988).

Para Caliendo (2019) o referido princípio é um dos alicerces fundamentais para o sistema constitucional e tributário, pois, nele existem aspectos que englobam todo o ordenamento jurídico garantindo assim não só a igualdade de todos perante a lei, mas também a igualdade na aplicação da lei.

Dando seguimento, Mazza (2019) explica que no âmbito tributário, o princípio da isonomia veda a diferenciação de tratamento a contribuintes que estejam em situação igual. Neste sentido o art. 150, II da CF/1988 regulamenta tal princípio:

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. (BRASIL, 1988).

Compartilhando deste fundamento, Coêlho (2010) afirma que para se ter isonomia no âmbito tributário é necessário distinguir o lado positivo do negativo do princípio. Em seu entendimento, o aspecto positivo é o dever de diferenciar a desigualdade econômica entre os contribuintes para após isso se fazer um tratamento igual, e o aspecto negativo é o dever de não discriminar os que estão no mesmo patamar econômico.

Outro aspecto importante são os destinatários deste princípio. Mazza (2019) relata que são dois: o legislador e o fisco, pois, a igualdade na lei está relacionada a obrigação do legislador em dar um tratamento isonômico atribuído pela legislação aos contribuintes. Com relação a igualdade perante a lei, destina-se a quem incube-se da função arrecadatória e fiscalizatória, ou seja, a administração tributária, tendo em vista que esta não pode desproporcionar o quantitativo do tributo a contribuintes com capacidades equivalentes, e em caso de não cumprimento, ferirá

o princípio em questão.

Nesta vertente, pode-se vincular a incidência do princípio da isonomia ao IPTU à implantação deste imposto de modo progressivo (COELHO, 2010). Corroborando com este entendimento Machado (2006) expõe que se devidamente adequado, o imposto progressivo não fere o princípio da isonomia, uma vez que para que haja uma tributação igualmente distribuída, deve-se apreciar a capacidade contributiva do indivíduo, pois, quem detêm mais riquezas devem contribuir proporcionalmente igual.

Todavia, Sabbag (2006) entende que a progressividade fiscal vai no sentido contrário ao princípio da igualdade pela razão de se tributar imóveis com a mesma destinação de maneiras diferentes. Com isso o autor explica:

[...] o que tem que servir de base de cálculo para o IPTU é o valor venal do imóvel. Assim, tal tributação, ao pautar em critérios aferidores da condição pessoal do contribuinte, mostrou-se hábil a ferir o Princípio da Igualdade, além de possuir nítido efeito confiscatório (SABBAG, 2006, p. 39).

Diante disso, é visível que existem entendimentos que justificadamente conflitam ao modo de aplicação do princípio da isonomia mesmo existindo previsão constitucional para a instituição do IPTU progressivo.

É importante destacar também que relacionado ao princípio da igualdade, existe a interpretação objetiva do fato gerador, no qual se prioriza o aspecto objetivo do objeto no qual recairá o tributo, sendo desnecessário a análise das características do indivíduo que deverá recolher o tributo, desta forma, independe se o fato gerador é de um ato ilícito ou se o sujeito passivo é incapaz civilmente (SABBAG, 2006). O autor relata também que esta interpretação objetiva está prevista nos art.'s 118 c/c 126 do CTN (BRASIL, 1966):

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

[...]

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Nesta perspectiva, relacionado este aspecto ao IPTU, pode-se afirmar que aos imóveis

pertencentes às pessoas incapazes civilmente e imóveis com utilidade de casa de prostituição, serão igualmente tributados pelos Municípios, haja vista a autorização legal.

Em face do exposto, é possível afirmar que a igualdade na cobrança do IPTU tem respaldo constitucional, devendo-se atribuir a aplicação do IPTU de modo progressivo vinculado à capacidade contributiva do contribuinte, princípio este que será explanado na sequência.

3.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva é um dos principais princípios existentes no sistema tributário, visto que se fundamenta no direito primário, sendo o único fator de discriminação legítima, não somente no tocante a tributação, mas também como norteador na gradação de tributos. Tal princípio impõe a primordialidade de consultar as condições específicas de cada contribuinte para efetivar o seu dever de recolher o tributo (CALIENDO, 2019).

Vale ressaltar que este princípio está previsto no art. 145, § 1º da CF/1988, autorizando a administração tributária a apreciar a capacidade econômica do contribuinte de impostos, respeitando seus direitos individuais, *verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).

Machado (2006) expõe que a Carta Magna de 1988 resgatou o referido princípio da Constituição Federal de 1946, pois, ela já havia expressado o mesmo em seu art. 202. A diferença está presente na seleção que a atual Constituição fez, haja vista que foi alterado o termo tributo para imposto: “Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1946).

Neste sentido, Mazza (2019) afirma que o STF já pacificou este fato, autorizando a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a quaisquer tributos: “IPVA.

Progressividade. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.” (RE 406.955-AgRg, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 4-10-2011, 2ª T., DJe 21-10-2011. apud, MAZZA, 2019, p. 202).

Outro aspecto importante a ser ressaltado é a classificação do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista o aprofundamento que esta dá à análise do princípio. Para Caliendo (2019) tal princípio pode ser classificado em duas espécies, quais sejam, capacidade contributiva absoluta e relativa; e capacidade objetiva e subjetiva, porém as duas tratam de características semelhantes. A capacidade contributiva objetiva, norteia-se em duas vertentes, a vertical e a horizontal. Na vertical a tributação é individual e progressiva na medida da capacidade econômica do contribuinte. Na horizontal, obriga-se o fisco a tributar os contribuintes de mesma capacidade econômica de maneira igual.

Destarte, Caliendo (2019) explica que com relação a capacidade relativa ou subjetiva, esta refere-se a divisão da responsabilidade sobre a carga tributária, devendo-se levar em conta a igualdade entre os contribuintes no recolhimento dos tributos, ou seja, todos devem exercer o seu dever de maneira igual, de modo a contribuir com a Fazenda Pública.

Assim, nota-se que existem critérios intrínsecos neste princípio, uma vez que não basta avaliar individualmente a capacidade econômica do indivíduo, deve-se também os tratar de modo isonômico para arrecadar os tributos, de forma exata.

Analisando a incidência do princípio, Sabbag (2006) entende que apesar de haver expressamente autorização constitucional para aplicação do princípio da capacidade contributiva, somente pode ser aplicado a tributos de caráter pessoal, pois, a avaliação da graduação do imposto deve ser feita em razão da riqueza individual da pessoa, sendo que a aplicação deste princípio a um imposto real ofende o princípio da isonomia tributária, haja vista que sua incidência será sobre um bem e não sobre o indivíduo.

Voltando-se ao IPTU, Sabbag (2006) critica a progressividade fiscal em razão da imposição de tal princípio como base para a aplicação. Outro aspecto em que o autor tem divergência de entendimento é com relação a Emenda Constitucional nº 29/2000, pois, esta possibilitou o IPTU progressivo de maneira fiscal, mesmo sendo um imposto real.

Em sentido contrário, Coêlho (2010) expõe que o princípio da capacidade contributiva pode englobar todos os tributos, sejam eles pessoais ou reais. A autora esclarece que todos os

impostos são recolhidos por pessoas, por isso, levando-se como exemplo o IPTU que é um imposto real por incidir sobre a propriedade urbana, nota-se que ele está vinculado diretamente ao proprietário, pois, se não houver a presença deste sujeito passivo o IPTU não poderá ser lançado, o que comprova a nítida vinculação da “coisa” com a pessoa.

Diante do exposto, constata-se que doutrinariamente existem diferentes entendimentos acerca da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva ao IPTU, porém, vale destacar que a Carta Magna de 1988 autoriza expressamente a progressividade fiscal no IPTU, apreciando assim o referido princípio.

3.3 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade corresponde a preservação de que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem a previsão legal, ou seja, somente é possível criar e aumentar o tributo após ser instituída a lei que o regule (MACHADO, 2006). A CF/1988 em seu art. 150, I explicita esta previsão: “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”. (BRASIL, 1988).

Ao infringir tal norma, o ato normativo estará eivado de ilegalidade ou inconstitucionalidade por confrontar a Constituição Federal, deste modo, somente após a regulamentação, geralmente por lei ordinária originada pelo ente federativo competente, terá validade o ato. (CALIENDO, 2019).

Dessarte, é possível compreender a intenção do legislador em dar garantia ao contribuinte de não ser surpreendido com regulamentações excessivas praticadas pelos entes federativos.

Mazza (2019) explica que o texto da CF/1988 não regulamenta de forma abrangente, pois, expõe somente que seria necessário a lei para exigir ou aumentar, sem mencionar as hipóteses de extinção e redução. Deste modo, o princípio da legalidade se manifesta com a combinação dos art.’s 150, I da CF/88 e 97do CTN. Expõe-se o art. 97 do CTN (BRASIL, 1966):

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

Diante disso, observa-se que o princípio da legalidade, associando as imposições da CF/1988 e do CTN versa que a instituição, majoração, redução e extinção dos tributos estão atribuídos à regulamentação em lei. (MAZZA, 2019).

Outrossim, é importante destacar que a lei que cria o tributo é a lei ordinária, geralmente sob competência do poder legislativo, com exceção do Imposto sobre Grandes Fortunas, Empréstimos Compulsórios e Impostos residuais que podem ser instituídos pelo poder executivo por meio de lei complementar. Outra competência subsidiária atribuível ao poder executivo é a de majorar ou reduzir as alíquotas do Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre os Produtos Industrializados e Imposto sobre as Operações Financeiras por meio de ato do Poder Executivo, a exemplo de um Decreto Presidencial, visto que são impostos com função regulatória, podendo ser utilizados para regular a economia ou o mercado do país, ou seja, os mesmos possuem caráter extrafiscal (SABBAG, 2006).

Concernente ao IPTU progressivo, nota-se que o princípio da legalidade também o abrange, haja vista que somente por meio lei municipal pode se implantar a progressividade ao citado imposto, logo, com a autorização constitucional, fica a critério dos Municípios a implantação da progressividade (COELHO, 2010).

Assim, verifica-se a importância de tal princípio, pois, garante ao contribuinte uma lei que previamente instituirá o IPTU, ou que irá majorar as alíquotas, havendo um prazo para não ser tributado de surpresa.

3.4 Princípio da Progressividade

O princípio da progressividade implica na majoração do tributo a medida em que aumenta a capacidade financeira do contribuinte sendo este decorrente do princípio da capacidade contributiva. Nesta feita, este princípio defende os direitos fundamentais através da implantação da progressividade, todavia, a inclusão de alíquotas abusivas no ordenamento jurídico fere diretamente os princípios da igualdade e da vedação do não confisco (CALIENDO, 2019).

Neste seguimento, Mazza (2019) expõe que geralmente o princípio da progressividade está atrelado à capacidade contributiva, entretanto, existem outras formas de progressão de alíquotas de forma extrafiscal a exemplo do IPTU progressivo no tempo onde há a majoração de alíquotas na medida em que o imóvel não cumpre a sua função social. Vale ressaltar que este princípio atualmente engloba todas as espécies tributárias não importando para fins de incidência se é imposto real ou pessoal.

Destaca-se que existem duas formas de apuração da progressividade, quais sejam, a gradual e a simples. Na apuração gradual, inicia-se o cálculo por etapas ou faixas, em vários cálculos contínuos, ao passo que no cálculo simples terá um cálculo único. Neste caso, o cálculo será simples quando existir apenas a alíquota prevista para o campo no qual se deve tributar. No método gradual, para se chegar a um valor final, terá a aplicação de um cálculo gradual por faixas e, por fim, uma adição de todos os cálculos fracionados (CALIENDO, 2019).

Neste contexto, Mazza (2019, p. 285-286) exemplifica a apuração simples e gradual, respectivamente:

João ganha R\$ 2.900,00 mensais, atraindo alíquota de 10% do Imposto de Renda (valores fictícios), e acaba recebendo o montante líquido de R\$ 2.610,00 após os desconto do imposto. Suponha agora que a faixa seguinte de tributação fosse a alíquota de 20% do IR para rendimentos acima de R\$ 3.000,00. Se o chefe de João propusesse um aumento de salário para R\$ 3.100,00, a mudança de faixa tornaria o aumento salarial desvantajoso, porque, aplicando 20% sobre R\$ 3.100,00, a remuneração líquida de João cairia para R\$ 2.480,00. Ou seja, apesar do aumento salarial, João acabaria recebendo menos do que antes.

[...]

Usando os mesmos dados do exemplo fictício anteriormente referido, se João ganha R\$ 2.900,00 mensais e paga 10% de IR, recebendo aumento para R\$ 3.100,00, a nova alíquota de 20% incidirá somente sobre o que exceder R\$ 3.000,00. Assim, sobre os primeiros R\$ 3.000,00 recolherá 10% (R\$ 300,00) + 20% somente sobre R\$ 100,00, totalizando R\$ 320,00 de imposto devido, que, descontados dos R\$ 3.100,00 do novo salário, resulta numa remuneração líquida de R\$ 2.780,00 (R\$ 180,00 a mais do que o salário líquido anterior, ou seja, João pode comemorar seu aumento REAL!!!).

Isto posto, mostra-se relevante as formas de cálculos da progressividade, pois, a depender da situação pode gerar uma injustiça fiscal.

Vale ressaltar que para se basear neste princípio se faz necessário a expressa autorização constitucional (CALIENDO, 2019). Explicando, Caliendo (2019) expõe que o STF tem decidido pela expressa previsão constitucional da progressividade de modo que somente é possível haver a progressão de alíquotas nas hipóteses que estão taxativamente descritas na Carta Magna.

Destacando a importância, Mazza (2019) elucida que é necessário fazer a diferenciação entre progressividade e proporcionalidade. Na proporcionalidade realiza-se a execução de alíquotas fixas sobre a base mutável resultando assim valores diferentes a serem recolhidos. Neste aspecto, constata-se que a proporcionalidade não atende os preceitos dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, tendo em vista que contribuintes com capacidades economicamente diferentes, serão tributados da mesma forma, ou seja, há a tributação igual entre os desiguais. Com relação a progressividade o autor explica que as alíquotas se ajustam majoradamente a medida em que a capacidade econômica é aumentada.

Ressalta-se que o princípio da progressividade também está atrelado ao IPTU, tendo em vista que existe autorização constitucional pra a implantação do mesmo. Todavia explica que existe um marco para este instituto, pois, a Emenda Constitucional nº 29/2000 foi a responsável por incluir a progressividade fiscal para o IPTU na CF/88. Anterior a esta Emenda, somente era possível aplicar a progressividade extrafiscal atinente à efetivação da função social da propriedade (SABBAG, 2006).

Deste modo, confirma-se a importância do princípio da progressividade devido a possibilidade de majorar as alíquotas do IPTU para apreciar a capacidade contributiva do contribuinte, como será exposto no capítulo seguinte.

4 A PROGRESSIVIDADE NO IPTU

4.1 Conceito

A progressividade no direito tributário consiste na gradação da alíquota de determinado imposto dentro de uma base previamente estipulada em lei, ou o aumento de determinado componente que seja utilizado como base para o cálculo do valor do imposto a ser recolhido pelo contribuinte. Este instituto impõe alíquotas distintas para pessoas diversas dentro de condições igualmente diferentes caracterizando assim a isonomia vertical proporcionalmente à igualdade material (EBRADI, 2016).

Voltando-se ao IPTU, a progressividade pode ser inserida de modo que o percentual da alíquota aumente em razão de critérios estabelecidos por lei ordinária municipal, tais como, o valor venal do imóvel, de modo que a alíquota varia na medida em que a base de cálculo aumenta, caracterizando uma progressividade de caráter arrecadatório, ou seja, fiscal; e progressivo em razão do descumprimento da adequação do imóvel à função social da propriedade, tendo assim uma progressividade de caráter regulatório, isto é, extrafiscal. (SABBAG, 2006).

Baleiro (2004) expõe que a Lei Maior de 1988 regulamenta a majoração de alíquotas do IPTU no art. 156, parágrafo. 1º, I e II e art. 182, parágrafo. 4º, II, de modo a ser distinguido, conforme já exposto, em dois tipos de progressividade, a fiscal e extrafiscal.

4.2 Progressividade Extrafiscal

A progressividade extrafiscal refere-se à aplicação de alíquotas majoradas com o intuito de impulsionar, conduzir ou desestimular as ações dos municípios no sentido de fomentar determinadas políticas urbanas de descentralização bem como promover o desenvolvimento sustentável do Município (CALIENDO, 2019).

Em outras palavras o doutrinador Alexandre Mazza (2019) acrescenta que esta ferramenta auxilia o Município a desincentivar a preservação de imóveis subutilizados, inutilizados ou não edificados, de modo a fazer cumprir a função social da propriedade conforme o plano diretor do Município.

Sabbag (2006) expõe que o art. 5º, XXIII, da CF/1988 garante a adequação à função social da propriedade:

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

propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social. (BRASIL, 1988).

No mesmo sentido, o professor Aires F Barreto (2013) ensina que este modelo de progressividade está previsto nos artigos 156, § 1º e 182 da CF/1988, de maneira que tais dispositivos deixaram facultativo ao Município a implantação desta progressividade, estabelecendo limitações, tais como, assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Assim dispõe o artigo 156, § 1º da CF/1988:

Art. 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana

[...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:. (BRASIL, 1988).

Não obstante, Coêlho (2010), expõe que o art. 156 da CF/1988 é taxativo ao expressar que cabe à lei municipal impor a progressividade do imposto. Em seu entendimento, tal dispositivo é preciso ao colocar esta limitação, pois, os problemas que demandam o ajustamento da propriedade urbana para o desenvolvimento e o bem estar dos munícipes variam, principalmente, quando o detentor do imóvel urbano dificulta a organização urbana, descumprindo neste caso, a sua função social.

É neste contexto que surge a progressividade no tempo, que tem a sua regulamentação mediante lei específica para área incluída no plano diretor, que em regra ocorre quando não há o cumprimento da função social da propriedade, devendo-se seguir os critérios previstos no art. 182 da CF/1988 (COÊLHO, 2010), *verbis*:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

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

§ 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

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

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

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

tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais. (BRASIL, 1988).

Logo, o proprietário que não der o adequado cumprimento da função social de sua propriedade urbana, será compelido a pagar mais IPTU como uma forma de sanção pelo contribuinte não atribuir função social a sua propriedade, visando assim a força-lo a agir, tirando-o da inercia.

Nesse seguimento, com o intuito de regulamentar a política urbana, “estabelecendo normas que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo da segurança e do bem-estar dos cidadãos bem como o equilíbrio ambiental” (BRASIL, 2001), o Estatuto da Cidade também autorizou o IPTU progressivo em seu art. 7º, destacando-se também a impossibilidade de conceder isenção ou anistia concernentes a progressividade prevista neste artigo (CALIENDO, 2019). Assim expõe:

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo. (BRASIL, 2001).

Todavia, este dispositivo ao estipular em seu § 2º uma progressividade de alíquota de 15% ao ano até que a propriedade urbana seja adequada aos parâmetros do Município, fere o princípio constitucional que veda o imposto com efeito de confisco, logo, trata-se de um dispositivo inconstitucional. (BARRETO, 2013).

Barreto (2013, p. 1012) explica de que modo atribui-se o caráter confiscatório no IPTU progressivo:

Tal como está, mesmo respeitado o valor venal do imóvel não construído, poderá ser adotada uma alíquota original de 10%, passando no segundo ano para 15%, permanecendo 15% nos terceiro, quarto e quinto anos. Isso sem falar na esdrúxula forma de cobrança pela alíquota máxima do IPTU, mantida indefinidamente, até que o proprietário, no prazo assinalado em lei, cumpra sua obrigação de parcelar, edificar ou utilizar a propriedade urbana não edificada.

Seguramente, em pouco tempo ocorrerá absorção de parte considerável do valor da propriedade (70%), ou da totalidade do imóvel, se, desde a verificação do descumprimento da obrigação de parcelar, edificar ou utilizar, mantiver-se indefinidamente a alíquota máxima obtida.

Outro fator relevante destacado por Baleeiro (2004) é a dúvida sobre a existência de duas progressividades extrafiscais, ou se o que estipulam os art.156 e art. 182 referem-se ao mesmo instrumento. Neste contexto, ele explica:

[...] edificar ou não, utilizar plenamente ou não o potencial construtivo dos terrenos não é a única função social a se cumprir, dentro do plano diretor, o qual pode prever destinações específicas para imóveis já edificados, a fim de estimular a formação de áreas de atividades comerciais aqui e desincentivar acolá. Além disso, há Municípios que não têm plano diretor, o qual somente é obrigatório para cidades com mais de 20 mil habitantes, que ficariam privados do instrumento da progressividade parafiscal. Municípios pequenos, de vocação turística, p. ex., poderiam pretender graduar o imposto em razão da conservação dos imóveis, pintura, atraentes serviços de jardinagem, etc... (BALEEIRO, 2004, p. 254).

Diante do exposto, está claro que as gradações de alíquotas para adequação da função social da propriedade e a progressividade no tempo são de grande utilidade para os Municípios, haja vista que compreende-se num importante instrumento de política urbana, que auxilia na organização estrutural dos Municípios.

4.3 Progressividade Fiscal

A progressividade fiscal prevista no art. 156, § 1º, I da CF/1988, refere-se à possibilidade de impor alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel, sendo inserida com a função arrecadatória de modo a ser apreciado a capacidade econômica do contribuinte (MAZZA, 2019). O inciso I do referido artigo expressa que o IPTU pode “ser progressivo em razão do valor do imóvel” (BRASIL, 1988).

Destaca-se que historicamente a CF/1988 só previa um modelo de progressividade no IPTU que era em função do descumprimento da função social, ou seja, de caráter extrafiscal (MAZZA, 2019). Caliendo (2019, p. 1509) explica que apesar disso, vários Municípios instituíaam ao citado imposto alíquotas que progrediam a medida em que o valor do imóvel aumentava, o que levou ao STF julgar este incidente por meio do Recurso Extraordinário 153.771-0/MG, julgado em 20 de Novembro de 1996, no qual decidiu-se ser inadmissível a progressividade de cunho arrecadatório, em razão do caráter real do IPTU.

No mesmo sentido, Novais (2018) expõe que o STF *a priori* entendia que não se aplicava ao IPTU o princípio da capacidade contributiva, por se tratar de um imposto real, sendo

possível sua aplicação somente aos impostos pessoais.

Todavia, adveio a Emenda Constitucional nº 29/2000 que entre outras alterações, acrescentou alguns termos no art. 156 da CF/1988 no que concerne ao IPTU, autorizando assim a progressividade em razão do valor venal do imóvel. (BARRETO, 2013). Deste modo, ao autorizar este modelo de progressividade, a citada Emenda trouxe o princípio da capacidade contributiva para o IPTU. (COÊLHO, 2010).

Neste aspecto, Caliendo (2019, p.1511) explica:

Com a edição da Emenda Constitucional n. 29/2000, reiniciou o debate sobre a constitucionalidade da instituição do IPTU progressivo. O debate mudou o seu foco de atenção da questão formal e dirigiu-se à materialidade da mudança. Superada a exigência de expressa previsão constitucional para a instituição de um imposto progressivo sobre a propriedade, o debate foi direcionado para a possibilidade de os impostos reais possuírem alíquotas progressivas.

Na mesma direção, Sabbag (2006) completa que a progressividade de caráter arrecadatório só se tornou possível posteriormente a Emenda à Constituição de nº 29/2000, que alterou o art. 156, parágrafo 1º da CF de 1988. Expõe ainda com relação a Emenda:

Antes da Emenda, a progressividade era extrafiscal. Afastava-se, dessa forma o Princípio da Capacidade Contributiva (Art. 145, par 1º, da CF/88). Após a Emenda, a progressividade passou a variar em razão do valor, da localização e do uso. Assim, além da progressividade extrafiscal, o IPTU adquiriu uma progressividade fiscal (SABBAG, 2006, p. 316).

É importante ressaltar que a CF/1988 em seu art. 145, § 1º já autorizava a aplicação da capacidade contributiva aos impostos reais, sempre que possível. (NOVAES, 2018). Expõe-se o que expressa parágrafo 1º do referido artigo:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Desta forma, é possível identificar a importância do poder legislativo para a inclusão da progressividade fiscal na Constituição com intuito de assegurar o princípio da capacidade contributiva.

Outrossim, apesar de estar expresso na CF/1988, existe uma limitação de constitucionalidade imposta pelo STF, haja vista que a súmula 668 prevê que as leis que

instituíam o IPTU progressivo de caráter fiscal, anteriores à Emenda Constitucional n° 29/2000 são inconstitucionais, *verbis*: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana” (STF, 2003).

Deste modo, nota-se que o STF sumulou sobre este assunto, tendo como parâmetro a Emenda Constitucional 29/2000, para se considerar constitucional a progressividade fiscal somente das leis que a instituir após a Emenda mencionada.

Não menos importante, Novaes (2018, p. 228) informa que “apesar da autorização expressa quanto a progressividade pelo valor do imóvel, permanece válido entendimento do STF quanto à impossibilidade de exigência de IPTU progressivo pelo número de imóveis do contribuinte”. Nesta feita, expressa a súmula 589 do STF (STF, 1977): “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”.

Geralmente, a progressividade fiscal é aplicada quando o valor de determinado imóvel urbano ultrapassa a faixa estipulada pelo Município, passando a ser utilizada uma alíquota maior sobre a base de cálculo. (MAZZA, 2019).

Todavia, com relação a aplicabilidade da progressividade fiscal no IPTU, Machado (2018) explica que esta deve ser empregada nos moldes que são aplicados ao Imposto de Renda, onde o cálculo com a variação da alíquota se dá na diferença em que a base de cálculo ultrapassa o parâmetro estabelecido. Exemplificando, Machado (2018, p. 304) explica:

Seja como for, adotada a progressividade de acordo com o valor do imóvel, é imprescindível que as alíquotas progressivamente mais elevadas somente incidam sobre as parcelas do valor do imóvel que ultrapassem os limites legalmente estabelecidos. Exemplificando, se a lei municipal prevê alíquota de 1% para imóveis de até R\$ 50.000,00 e alíquota de 2% para imóveis de valor superior a R\$ 50.000,01, e o contribuinte “fulano” tem imóvel avaliado em R\$ 60.000,00, a alíquota de 1% deve ser aplicada sobre R\$ 50.000,00 e a alíquota de 2%, aplicada apenas sobre os R\$ 10.000,00 que ultrapassam esse valor. Tal como ocorre no âmbito do Imposto de Renda. Do contrário, haverá grave ofensa à isonomia e à capacidade contributiva.

Ante o exposto, constata-se a importância deste instrumento para se ter a justiça fiscal, de modo que existirá uma tributação maior aos indivíduos com maior capacidade financeira, diminuindo assim a responsabilidade tributária do munícipe mais pobre.

4.4 Diferenciação de Alíquotas

Pode-se mencionar outra forma de alteração de alíquotas prevista no art. 156, § 1º, II da

CF/88, no qual autoriza alíquotas variáveis em razão da combinação do uso e localização do imóvel urbano, sendo este o critério para a alíquota a ser aplicada. (MAZZA, 2019). Assim explicita o inciso II do art. 156, § 1º: “Art. 156 [...] § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: [...] II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”. (BRASIL, 1988).

Neste caso, os Municípios estão autorizados a estipular alíquotas seletivas a depender do uso e da localidade do imóvel, valendo-se da seletividade. (NOVAES, 2018).

Frisa-se que a Corte Suprema, mesmo antes do advento da Emenda Constitucional nº 29/2000 já reconhecia a seletividade, pois, nos casos em que as leis municipais anteriores à referida Emenda estipulavam a progressividade fiscal, deveriam ser aplicadas a menor alíquota de acordo com a utilização do imóvel (MEIRA, 2018).

Dessarte, é importante ressaltar que seletividade não se confunde com progressividade fiscal, visto que na seletividade deve-se levar em conta o uso e a localização do imóvel para se ter uma diferenciação de alíquotas, ou seja, imóveis em áreas valorizadas e de utilidades para o ramo industrial ou hoteleiro por exemplo, devem contribuir mais do que imóveis em áreas pouco valorizadas e com utilidade residencial, e em ambos os casos, independe o valor do imóvel para que haja a aplicação de alíquota maior. Já na progressividade fiscal, aprecia-se a capacidade contributiva do munícipe, levando-se como parâmetro o valor venal do imóvel no qual recairá o imposto. Vale destacar que em ambos os casos tem-se a preocupação em dar prioridade à justiça fiscal (MAZZA, 2019).

Com isso, constata-se que existe outra ferramenta onde se atribui a possibilidade de variação de alíquotas, porém, valendo-se da seletividade para instituí-las.

4.5 Progressividade à Luz dos Tribunais Superiores

Devido aos vários questionamentos acerca da constitucionalidade do IPTU progressivo, o Poder Judiciário foi acionado para julgar esse incidente. Como já exposto, a priori, a Constituição Federal só abrangia a progressividade extrafiscal, em seu art. 182, que obriga o proprietário a adequar seu imóvel a função social da propriedade, porém, alguns municípios instituíram leis municipais que autorizavam a progressividade vinculada a capacidade financeira do contribuinte (CALIENDO, 2019, p. 1509). Diante disso, esta matéria foi levada ao STF que conforme explica Machado (2006, p. 401) “acolheu a alegação de inconstitucionalidade da alíquota progressiva para o IPTU. Considerou ser este um imposto real, negando-lhe seja aplicável o princípio da capacidade contributiva”.

Todavia, adveio a emenda à constituição n° 29/2000 que autorizou explicitamente a progressividade do IPTU de caráter fiscal, ou seja, vinculada ao valor venal do imóvel (MACHADO, 2006). Diante disto, Sabbag (2013) expõe que iniciou-se uma fase interpretativa para adequar a autorização da gradação de alíquotas com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, considerando-se duas vertentes: a primeira é a natureza real do IPTU já consagrada pelo STF e a segunda é a associação à capacidade contributiva, até então, exclusiva dos impostos pessoais.

Neste contexto, os Tribunais locais continuaram a decidir em sentido contrário à progressividade. Externou Tribunal de Justiça do Paraná:

O CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO - TRIBUTÁRIO - IPTU - ALÍQUOTAS - IRRETROATIVIDADE - PROGRESSIVIDADE - BASE DE CÁLCULO - IPTU É TRIBUTO DE NATUREZA REAL - INVIABILIDADE DA PROGRESSIVIDADE FISCAL - AFRONTA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA ISONOMIA - INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE LIXO, LIMPEZA E ILUMINAÇÃO PÚBLICA - PRESSUPOSTOS - SERVIÇO UTI UNIVERSI - ILEGALIDADE - REPETIÇÃO DO INDÉBITO. 1. As alíquotas com percentuais progressivos de incidência no Imposto Predial e Territorial ~Urbano - IPTU - com base na Medida Provisória n° 29/2000, somente podem ser lançadas no exercício seguinte, sendo inaplicável a retroatividade tributária para alcançar os períodos anteriores; 2. Persiste a relevância da diferenciação entre tributos de natureza real e pessoal, principalmente porque encontra previsão na própria Constituição; 3. A progressividade estatuída no art. 82, § 4º da CF que importa em sérias restrições ao direito de propriedade, necessita atender aos requisitos exigidos pelo art. 156 § 1º da mesma Carta para sua instituição; 4. A base de cálculo do IPTU é feita sobre o valor do imóvel, cuja determinação e lançamento competem ao Poder Executivo pelo atendimento a "Planta genérica de Valores" atenta ao mercado imobiliário; 5. A única progressividade admissível do IPTU é a de natureza extra-fiscal, em razão do tempo. O IPTU, por tratar-se de tributo de natureza real não se coaduna com a progressividade. O fato de a Emenda 29/00 ter previsto a possibilidade de cobrança do IPTU em razão do valor, localização e uso do imóvel não torna constitucional sua cobrança; 6. Inconstitucionalidade da Emenda 29/00 em razão da afronta a uma das cláusulas pétreas, eis que suprime uma das garantias individuais dos cidadãos: a igualdade e o princípio da capacidade contributiva; 7. A taxa de coleta de lixo e limpeza pública são inconstitucionais, eis que tais serviços não possuem a natureza de específicos e divisíveis, de modo que não podem ser lançadas pela Prefeitura juntamente com o IPTU; 8. Indispensável a configuração dos pressupostos de seletividade e divisibilidade para a instituição de taxas de coleta de lixo, e limpeza pública, em interpretação literal do art. 145, inc. II da CF; 9. Apelação provida. (TJ-PR - AC: 2025336 PR Apelação Cível - 0202533-6, Relator: Sérgio Luiz Patitucci, Data de Julgamento: 10/06/2003, Sexta Câmara Cível (extinto TA), Data de Publicação: 01/08/2003 DJ: 6424).

Outro exemplo foi o Tribunal de Justiça o Rio de Janeiro mantendo a decisão da impossibilidade do IPTU progressivo:

TRIBUTÁRIO - MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO - BASE DE CÁLCULO PARA A ALÍQUOTA DO IPTU - O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONSOLIDOU POSICIONAMENTO SOBRE A INCOMPATIBILIDADE DA PROGRESSIVIDADE COM A NATUREZA DO TRIBUTOS QUE É REAL DESCONSIDERAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE ANTE A DISCIPLINA DO ARTIGO 156, § 1º DA CARTA DA REPUBLICA - TCLLP E TIP - ILEGALIDADE DA COBRANÇA POR NÃO AFERIR OS REQUISITOS DE ESPECIFICIDADE E DIVISIBILIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS - DESPROVIMENTO DOS APELOS VOLUNTÁRIOS E EM REEXAME NECESSÁRIO. (TJ-RJ - APL: 00052610720018190001 RIO DE JANEIRO CAPITAL 12 VARA FAZ PUBLICA, Relator: HELENA BELC KLAUSNER, Data de Julgamento: 06/02/2003, DECIMA SEGUNDA CAMARA CIVEL).

Neste aspecto, após vários questionamentos das decisões, adveio a súmula 668 do STF no qual considerou inconstitucionais as leis municipais que instituíram a progressividade em razão do valor venal do imóvel anteriormente a Emenda Constitucional nº 29/2000, estabelecendo assim um lapso temporal de validade. (SABBAG, 2013).

Em vista disso, sobreveio várias indagações sobre a inconstitucionalidade desta ferramenta, deste modo o STF reanalisou a questão, bem como o texto da Emenda Constitucional nº 29/2000 no Recurso Extraordinário nº 423.768, no qual foi declarada a constitucionalidade de ambas (FUCK, 2006).

Explicita-se a ementa da decisão da Corte Maior no Recurso Extraordinário nº 423.768/SP:

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 (RE 423768, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-02 PP-00286).

Contudo, percebe-se que a Emenda Constitucional nº 29/2000 foi o marco temporal para aceitação da progressividade fiscal, visto que os Tribunais Superiores e locais passaram a considerar inconstitucional as leis anteriores a emenda e válidas as que foram legisladas após. (CALIENDO, 2019). Observa-se o parâmetro da decisão do STF após este fato:

EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. IPTU. Alíquotas progressivas antes da edição da Emenda Constitucional 29/2000. Lei Municipal nº 1.206/91. Inconstitucionalidade. 1. É inconstitucional lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana

(Súmula nº 668/STF), o que não é o caso. 2. Agravo regimental não provido. (STF - AI: 742328 MG, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 07/02/2012, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-050 DIVULG 08-03-2012 PUBLIC 09-03-2012).

Os Tribunais locais também decidem neste sentido:

Tributário – Anulatória de débito Fiscal – IPTU – IPTU - Alíquotas progressivas ou seletivas – Inconstitucionalidade – Súmula 02 do TJSE – Incidente de Inconstitucionalidade 01/98 - Aplicação da alíquota mínima (0,8%) - Cobrança de taxa de serviços públicos urbanos, instituída por meio do art. 228 do CTMA - Inconstitucionalidade já reconhecida por esta Corte - Incidente de Inconstitucionalidade nº 0006/2007 – Entendimento em consonância com a determinação enunciada através da Súmula vinculante nº 19 do STF – Sentença mantida. I – Súmula nº 02 do TJSE - A Tabela II, do Anexo II do Código Tributário do Município de Aracaju é inconstitucional, sendo cabível, até a edição de nova lei, a aplicação da alíquota de 0,8% para a cobrança de todas as operações relativas ao IPTU do Município de Aracaju; II – Como as alíquotas cobradas pelo Município de Aracaju foram instituídas pela Lei Complementar nº 17/1995, ou seja, anteriormente à EC nº 29/2000, somente a partir da edição de novas leis, é possível a aplicação de alíquotas progressivas ou seletivas; III – O art. 228, da Lei Municipal nº 1.547/89, que institui taxa vinculando seu fato gerador, não somente à coleta de lixo domiciliar mas a serviço de limpeza de logradouros públicos, cuja natureza é desprovida de especificidade e divisibilidade, viola o inciso II do art. 145 da Magna Carta. Precedentes do STF; IV – Recurso conhecido e desprovido. (Apelação Cível nº 201800735233 nº único0012588-54.2009.8.25.0001 - 1ª CÂMARA CÍVEL, Tribunal de Justiça de Sergipe - Relator (a): Iolanda Santos Guimarães - Julgado em 19/08/2019) (TJ-SE - AC: 00125885420098250001, Relator: Iolanda Santos Guimarães, Data de Julgamento: 19/08/2019, 1ª CÂMARA CÍVEL).

Enfim, nota-se que a jurisprudência atual do STF aponta para constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000 e conseqüentemente da progressividade fiscal, o que desencadeia nas decisões dos demais órgãos julgadores.

4.6 Divergência Doutrinária Acerca da Progressividade Fiscal

Apesar de haver jurisprudência pacífica com relação à progressividade no IPTU, existem doutrinadores que vão em sentido inverso ao entendimento do STF. Meira (2018, p. 30-31) explica que o ex-Ministro Carlos Ayres Brito ao proferir o seu voto no RE 423.768/SP, que decidiu pela constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 29/2000 e do IPTU progressivo, identificou doutrinadores favoráveis à esta tese, a exemplo de Kiyoshi Harada, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon Navarro Coêlho, bem como desfavoráveis, como Eduardo Schoueri e Aires F Barreto.

Diante disto é importante destacar o que levou a estes questionamentos. Para o professor

Aires F Barreto (2013) o imposto real não pode ser progressivo, por considerar que este é constitucionalmente vedado, pelo fato de estar integrado nos direitos e garantias assegurados ao contribuinte. O nobre autor expõe que este modelo de progressividade só é possível em impostos pessoais (incide sobre a pessoa), sendo que o IPTU é um imposto de caráter real (incide sobre a coisa). Outro fator é que a aplicação dessa modalidade em razão do valor venal do imóvel fere o princípio da igualdade, visto que o mesmo beneficia contribuintes que tem uma quantidade elevada de imóveis de baixo valor e em contrapartida, o contribuinte que detém um único imóvel de valor expressivo, terá essa progressividade. Exemplificando:

Se o titular de único imóvel de R\$600.000,00 ficar sujeito ao IPTU em razão de uma alíquota de 2%, e outro, titular de centenas de imóveis de pequeno valor, for submetido ao imposto com base em alíquota de 0,5%, ter-se-á, nesse caso, flagrante ofensa ao princípio da igualdade. Na verdade, estar-se-á a pôr às avessas as diretrizes desse princípio. (BARRETO, 2013, p. 1016).

No mesmo sentido, outro severo crítico da progressividade fiscal, Sabbag (2013, p. 191) explica:

O motivo estava no fato de que sempre subsistiu imensa dificuldade de aceitação da chamada progressividade fiscal para o IPTU, sob o argumento de que tal gravame não era o melhor instrumento de redistribuição de riqueza. Pelo contrário, tratava-se, sim, de um imposto real, e não pessoal, o que, à primeira vista, serviria para tornar inaplicável a regra contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal. Além disso, criticava-se a adoção dessa progressividade ao IPTU, levando-se em conta, por exemplo, o valor do imóvel, por temer que tal sistemática afetaria a tomada de decisões econômicas dos contribuintes, na formação particular do patrimônio imobiliário, além de se criar nociva dependência das informações – nem sempre consistentes – dos cadastros imobiliários, de posse das municipalidades.

Destaca-se também o que expõe Caliendo (2019, p. 1515), haja vista que além de concordar com os autores já mencionados, acrescenta ainda que a progressividade fiscal na verdade ampara-se em princípios gerais, como solidariedade social, justiça social e a redistribuição de renda, vinculando-se assim a características extrafiscais, como redução desigualdade de renda, urbana ou de localização, concluindo assim que não existe autorização constitucional para este modelo de progressividade no IPTU por estar extrapolando princípios fundamentais como o da igualdade.

Entretanto, apesar de existir estes questionamentos, é importante destacar que a maioria dos doutrinadores entendem que é possível a aplicação da progressividade fiscal com escopo na capacidade contributiva, nos impostos de natureza real e pessoal, bem como é a atual jurisprudência do STF. (MEIRA, 2018).

Contudo, verifica-se que apesar da divergência doutrinária, a progressividade fiscal mostra-se como um importante instrumento de justiça fiscal, apreciando deste modo a capacidade contributiva do munícipe, sendo atualmente apoiada pela doutrina majoritária, bem como pacificada na jurisprudência do STF.

5 ANÁLISE DA EFETIVIDADE NAS CAPITAIS DO NORDESTE QUE IMPLANTARAM A PROGRESSIVIDADE FISCAL

Neste capítulo será abordado na prática como está sendo utilizada a progressividade fiscal nas capitais nordestinas através das suas leis ordinárias. A região nordeste é composta por nove Estados e neste caso nove capitais, todavia, dentre as nove, sete aplicam a progressividade na modalidade fiscal, quais sejam, Recife, Salvador, Teresina, Fortaleza, São Luís, Natal e Aracaju. As demais capitais, Maceió e João Pessoa legislaram somente sobre a progressividade extrafiscal.

Maceió, estabelece no art. 117 da lei municipal nº 6.685/2017, alíquotas fixas de 1% para imóvel predial e 2% para imóvel territorial, havendo progressividade do dobro da alíquota até o limite de 15% somente quando o imóvel não atender aos critérios estabelecidos pelo plano diretor do Município, conforme art. 118 da mesma lei. O Município de João Pessoa estabelece nos art. 193 ao 195 da lei complementar nº 53/2008 do Município, alíquotas variáveis de 1% para os imóveis de uso residencial, 2% para o uso especial e 1,5% para destinação as demais atividades, podendo ter acréscimo de 0,5%, 1,0% e 0,75%, caso a área do terreno exceda 5 vezes a área construída. Outra forma estabelecida é a progressividade no tempo de 2,0% no primeiro exercício e aumento de 2,0% ao ano até o quinto exercício, até que o imóvel atenda a função social instituída pelo plano diretor do município (JOÃO PESSOA, 2008).

Desta forma serão abordadas as previsões legais dos Municípios que implantaram a progressividade fiscal nos subcapítulos a seguir.

5.1 Código Tributário Municipal de Recife

A capital de Pernambuco é um dos Municípios beneficiados pela nova redação da constituição incluída através da Emenda Constitucional nº 29/2000, pois, além de instituir a progressividade extrafiscal no IPTU passou a estipular também a progressividade em razão do valor venal do imóvel, em virtude da validade que lhe foi concedida.

Pode-se notar que atualmente existem aplicações de alíquotas progressivas para os imóveis edificados que além de considerar o valor venal do imóvel, considera-se ao mesmo tempo a função que lhe foi estabelecida, ou seja, o CTM instituído pela lei nº 15.563/1991 vincula a seletividade com a progressividade para ajustar a justiça fiscal. Isto é notório porque o art. 30, II do CTM apresenta uma tabela que diferencia a progressividade dos imóveis edificados considerando o valor e utilidade de residencial e não residencial (RECIFE, 1991).

Neste aspecto, a tabela citada prescreve a seguinte progressão: Imóveis residenciais com

valores até R\$ 46.397,29, alíquota de 0,6%; acima de R\$ 46.397,29 até R\$ 172.598,02, alíquota de 0,8%; acima de R\$ 172.598,02 até R\$ 402.728,76, alíquota de 1,0%; acima de R\$ 402.728,76 até R\$ 874.637,08, alíquota de 1,20%; e acima de R\$ 874.637,08, alíquota de 1,4% (RECIFE, 1991). Neste caso existem 5 faixas de gradação, aumentando 0,2% quando o valor ultrapassa o máximo de cada faixa.

Para os imóveis não residenciais existem as mesmas cinco faixas, porém, os imóveis que tiverem valores até R\$ 46.397,29, terão alíquota de 1,0%; acima de R\$ 46.397,29 até R\$ 172.598,02, alíquota de 1,25%; acima de R\$ 172.598,02 até R\$ 402.728,76, alíquota de 1,50%; acima de R\$ 402.728,76 até R\$ 874.637,08, alíquota de 1,75%; e acima de R\$ 874.637,08, alíquota de 2,0% (RECIFE, 1991). À vista disso, nota-se que existe um aumento de 0,25% quando se ultrapassa o valor máximo de cada faixa.

Deste modo, verifica-se que o Município de Recife tributa menos os imóveis edificados tidos como residenciais do que os imóveis não residenciais que teoricamente teriam atribuições comerciais.

Outro ponto a ser destacado é a vasta distribuição de alíquotas, no qual se faz atingir de forma distribuída, várias classes sociais, sejam os mais pobres, com imóveis de pequeno valor ou os que detém grande poder aquisitivo, com imóveis de valores elevados, com isso, se tem a apreciação da capacidade contributiva do munícipe, atingindo assim a justiça fiscal.

Contudo, constata-se que o Código Tributário da capital pernambucana apresenta uma progressividade fiscal com ampla efetividade por ter alíquotas devidamente distribuída entre varias faixas de valores venais e além disso, faz uma vinculação entre a progressividade e a seletividade ao graduar as alíquotas diferenciando a função estabelecida ao imóvel, sendo ela residencial ou não residencial, o que amplia a visão de justiça distributiva.

5.2 Código Tributário Municipal de Salvador

Outra capital nordestina que instituiu a progressividade fiscal no IPTU com base na autorização acrescentada pela Emenda Constitucional nº 29/2000 foi o Município de Salvador no qual passou a estabelecer o imposto com a graduação de alíquotas em razão do valor do imóvel através da Lei Municipal nº 7.186, de 27 de dezembro de 2006, que regulamentou o novo Código Tributário do Município.

Antes da regulamentação desta nova lei, a capital baiana instituía mediante art. 151 da lei nº 4.279/90 (antigo Código Tributário do Município de Salvador) utilizando as alíquotas constantes na Tabela de Receita nº I, somente alíquotas variáveis em razão do padrão dos

imóveis e sua utilização (residencial e não residencial), sendo considerado os padrões precários, simples, médio, bom, luxo e alto luxo (SALVADOR, 1990).

Atualmente o Município de Salvador estipula alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel, diferenciando ainda os imóveis residenciais, não residenciais e terrenos, tendo previsão no art. 73 do Código em vigência, utilizando a Tabela de Receita nº I, do Anexo II atualizada em 2019, abrangendo assim a totalidade dos imóveis do Município. (SALVADOR, 2006).

Neste contexto para os imóveis residenciais, existem sete faixas de progressão utilizando o valor venal do imóvel, existindo valores a serem deduzidos a partir da segunda faixa, quais sejam, de R\$ 0,00 até R\$ 31.361,52, alíquota de 0,10%; de R\$ 31.361,53 até R\$ 48.748,60, alíquota de 0,20%, sendo deduzido R\$ 31,36 do imposto; de R\$ 48.748,61 até R\$ 71.174,34, alíquota de 0,30%, sendo deduzido R\$ 80,11; de R\$ 71.174,35 até R\$ 107.019,31, alíquota de 0,40%, sendo deduzido R\$ 151,28; de R\$ 107.019,32 até R\$ 179.536,66, alíquota de 0,60%, sendo deduzido 365,32; de R\$ 179.536,67 até R\$ 351.352,30, alíquota de 0,80%, sendo deduzido R\$ 724,39; e de R\$ 351.532,31 ou superior, alíquota de 1,00%, deduzindo-se R\$ 1.427,45. (SALVADOR, 2006).

Existem também progressão para os imóveis não residenciais, utilizando-se as mesmas sete faixas, porém, com valores limites, alíquotas e deduções diferentes. Nesta sequência, para os imóveis com valores de R\$ 0,00 até R\$ 61.505,89, alíquota de 1,00%; de R\$ 61.505,90 até R\$ 103.623,60, alíquota de 1,10%, sendo deduzido R\$ 61,51 do imposto; de R\$ 103.623,61 até R\$ 162.518,35, alíquota de 1,20%, deduzindo-se R\$ 165,13; de R\$ 162.518,36 até R\$ 227.831,42, alíquota de 1,30%, deduzindo-se R\$ 327,65; de R\$ 227.831,43 até R\$ 600.788,02, alíquota de 1,40%, deduzindo-se R\$ 555,48; e de R\$ 600.788,03 ou superior, alíquota 1,50%, deduzindo-se R\$ 1.156,27 (SALVADOR, 2006).

Outra diferenciação que também se vale da progressão fiscal foi instituída para os terrenos, sendo mantida as sete faixas, porém com valores de transição e deduções distintas bem como alíquotas superiores. Assim expõe a tabela: R\$ 0,00 até R\$ 43.288,83, alíquota de 1,00%; de R\$ 43.288,84 até R\$ 120.325,10, alíquota de 1,50%, deduzindo-se R\$ 216,44 do imposto; de R\$ 120.325,11 até R\$ 293.049,86, alíquota de 2,00%, sendo deduzido R\$ 818,07; de R\$ 293.049,87 até R\$ 1.010.940,00, alíquota de 2,50%, deduzindo-se R\$ 2.283,32; e de R\$ 1.010.940,01 ou superior, alíquota de 3,00%, deduzindo-se R\$ 7.338,02 (SALVADOR, 2006).

Destarte, é inegável que o legislador municipal preocupou-se em garantir a distribuição do ônus tributário de uma forma justa, visto que além de existir uma grande distribuição da progressão em razão do valor venal do imóvel, existe também a vinculação da utilização do imóvel, pois, os imóveis residenciais tem as suas alíquotas progressivas estipuladas, porém, são inferiores que as dos não residenciais, que podem ser por exemplo comerciais ou industriais e por conseguinte os terrenos, possuem alíquotas progressivas mais elevadas que os demais.

Por fim, constata-se que a progressividade fiscal no Município de Salvador é efetiva no intuito de basear-se na capacidade contributiva do munícipe, haja vista a existência de várias faixas de progressividade, além de valer-se da utilização do imóvel, abrangendo uma elevada parte dos imóveis do Município, bem como várias classes sociais, com isso, há uma garantia de justiça fiscal.

5.3 Código Tributário Municipal de Teresina

A capital do Piauí é um dos Municípios que também instituíram a progressividade de caráter fiscal no IPTU, baseando-se no art. 156, § 1º, II da CF/88, no qual, como já exposto, foi alterado pela Emenda Constitucional nº 29/2000 regulamentando esta ferramenta.

Destaca-se que este Município já instituíra a progressividade fiscal por meio da Lei Complementar nº 1.761 de 26/12/1983 no art. 108, § 6º, para imóveis edificados residenciais, edificados para fins não residenciais e não edificados, ou seja, lei anterior à citada emenda, deste modo, a lei era inconstitucional (TERESINA, 1983). Posteriormente com a regulamentação de um novo Código Tributário Municipal através da Lei Complementar nº 3.606/2006 o Município manteve esta ferramenta em seu art. 20 (TERESINA, 2006) passando assim a ser considerado constitucional.

Atualmente a lei vigente que regulamenta o código tributário da capital piauiense é a Lei Complementar nº 4.974/2016 que manteve os padrões das leis anteriores. À vista disso, o art. 17 desta lei, direciona ao quadro de alíquotas progressivas constates na Tabela I do Anexo I, no qual explicita sete faixas de progressividade, diferenciando os imóveis edificados para fins residenciais, não residenciais e terrenos (TERESINA, 2016).

Neste sentido, as faixas progressivas para os valores venais dos imóveis residenciais são: De R\$ 00,00 a R\$ 37.662,94, alíquota de 0,2%; de R\$ 37.662,95 a R\$ 94.157,42, alíquotas de 0,5%; de R\$ 94.157,43 a R\$ 188.314,85, alíquota de 0,6%; de 188.314,86 a R\$ 244.799,39, alíquota de 0,7%; de R\$ 244.799,40 a R\$ 338.966,20, alíquota de 0,8%; de R\$ 338.966,21 a R\$ 433.123,49, alíquota de 0,9%; e valores acima de R\$ 433.123,49, alíquota de 1,0%

(TERESINA, 2016).

Para os imóveis não residenciais mantem-se as faixas e os valores referenciais, porém as graduações das alíquotas aplicadas são maiores. Assim expõe: De R\$ 00,00 a R\$ 37.662,94, alíquota de 0,2%; de R\$ 37.662,95 a R\$ 94.157,42, alíquotas de 0,7%; de R\$ 94.157,43 a R\$ 188.314,85, alíquota de 0,8%; de 188.314,86 a R\$ 244.799,39, alíquota de 0,9%; de R\$ 244.799,40 a R\$ 338.966,20, alíquota de 1,0%; de R\$ 338.966,21 a R\$ 433.123,49, alíquota de 1,1%; e valores acima de R\$ 433.123,49, alíquota de 1,2% (TERESINA, 2016).

Pode-se mencionar também uma terceira diferenciação de progressividade com relação aos terrenos, pois, nestes imóveis existem a mesma faixas e valores de progressão, porém a majoração de alíquotas é maior que os demais. Seguindo a tabela, De R\$ 00,00 a R\$ 37.662,94, alíquota de 1,2%; de R\$ 37.662,95 a R\$ 94.157,42, alíquotas de 1,8%; de R\$ 94.157,43 a R\$ 188.314,85, alíquota de 1,9%; de 188.314,86 a R\$ 244.799,39, alíquota de 2,00%; de R\$ 244.799,40 a R\$ 338.966,20, alíquota de 2,2%; de R\$ 338.966,21 a R\$ 433.123,49, alíquota de 2,4%; e valores acima de R\$ 433.123,49, alíquota de 2,6%. (TERESINA, 2016). Diante disto, percebe-se que o Município utiliza-se da seletividade e da progressividade fiscal, com o intuito de adequar o imposto à capacidade contributiva do contribuinte.

Ante o exposto, verifica-se que a capital piauiense também aplica a progressividade fiscal de modo efetivo, adequando a tributação à capacidade contributiva do munícipe, bem como a utilidade que é especificada ao imóvel, selecionado os imóveis que devem contribuir mais, atingindo assim a justiça fiscal.

5.4 Código Tributário Municipal de Fortaleza

Mais uma capital nordestina que passou a utilizar a progressividade fiscal no IPTU após o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, foi o Município de Fortaleza, pois inicialmente o antigo Código Tributário do Município instituía alíquotas diferenciadas em razão da utilidade do imóvel, seja ele, construído, vagos em zona comercial, vagos em zona residencial e vagos em zona suburbana. (FORTALEZA, 1972). O Município então acrescentou no art. 105 do antigo código a progressividade fiscal através da Lei Complementar nº 33/2006 (FORTALEZA, 2006), permanecendo o que está expresso, no atual código vigente no Município instituído pela Lei Complementar nº 159/2013, todavia, agora consta no art. 279. Assim está expresso no art. 279, incisos I ao V do atual CTM:

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; (FORTALEZA, 2013)

Neste seguimento, constata-se que existem três faixas de progressão de alíquotas para os imóveis residenciais e duas faixas para os imóveis não residenciais, utilizando alíquotas maiores, apreciando neste caso a capacidade contributiva, com o intuito de garantir a justiça fiscal. Ressalta-se que existem redutores expressos nos incisos II, III e V, sendo as duas primeiras para os imóveis residenciais e o segundo para os imóveis não residenciais, ou seja, haverá nestes casos um abatimento do valor resultado após a aplicação da alíquota.

Outro fator que demonstra a intenção do Município em tributar conforme a capacidade contributiva do munícipe está expresso no art. 4º, II e parágrafo único do CTM:

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

[...]

II - do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);

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. (FORTALEZA, 2013).

Por fim, observa-se que existe efetiva disposição da progressividade fiscal no Município de Fortaleza, tendo em vista que existem faixas de alíquotas que compreendem imóveis residenciais e não residenciais, todavia, se levar em consideração os Municípios de Salvador e Teresina, pode-se notar que a abrangência é menor, pois nos dois últimos além de existirem

mais faixas progressivas, também existe a progressividade para terrenos.

5.5 Código Tributário Municipal de São Luís

A capital maranhense é outro Município que passou a instituir a progressividade fiscal no IPTU após o marco autorizativo que foi a Emenda Constitucional nº 29/2000, pois, foi por meio da lei municipal nº 4.430/2004 que houve a inserção das alíquotas progressivas para os imóveis residenciais no antigo Código Tributário do Município, regulamentado pela lei nº 3.758/72. (SÃO LUIS, 2004).

Contemporaneamente o novo Código Tributário de São Luis regido pela lei nº 6.289/2017 manteve esta previsão havendo a progressividade de alíquotas para os imóveis residenciais em 4 faixas de graduação, sendo alíquota de 0,5% para imóveis residenciais até R\$ 25.000,00 não isentos; alíquota de 0,5% para imóveis avaliados em R\$ 10.000,00 até R\$ 25.000,000; alíquota de 0,6% para imóveis avaliados em R\$ 25.000,01 até R\$ 75.000,00; e alíquota de 0,7% para imóveis com valores maiores que R\$ 75.000,01. (SÃO LUIS, 2017). Observa-se que não existem previsão de progressividade para imóveis não residenciais e terrenos. Outro destaque está nas duas primeiras faixas que estipulam e mesma alíquota para imóveis, com valor máximo igual.

Portanto, verifica-se que no Município de São Luís existe pouca efetividade da progressividade fiscal, haja vista que são instituídas poucas faixas de transição, elevando a alíquota somente até 0,7% para imóveis superiores a R\$ 75.000,01, ou seja, imóveis com valores elevados como por exemplo R\$ 1.000.000,00 terão a mesma alíquota referencial que um imóvel de R\$ 75.000,01. Apesar disso, entende-se que o Município já iniciou a busca por uma tributação mais justa, preservando o princípio da isonomia e capacidade contributiva.

5.6 Código Tributário Municipal de Natal

O Município de Natal também estipula a progressividade fiscal autorizada pela Emenda Constitucional nº 29/2000, atribuindo-a por meio do art. 45, III, § 3º do Código Tributário do Município, verbis:

Art. 45 - A alíquota do imposto é progressiva, a critério do Poder Executivo, até o limite de dois por cento (2,0%):

[...]

III - para os imóveis cujo valor venal seja superior a dois milhões setecentos e trinta mil quinhentos e oitenta e oito reais e quatro centavos (R\$ 2.730.588,04).

[...]

§ 3º - A progressividade de que trata o inciso III deste artigo se aplica com acréscimo de até dez por cento (10%) sobre a alíquota básica a que está sujeito

o imóvel por cada duzentos e setenta e três mil e cinquenta e oito reais e oitenta centavos (R\$ 273.058,80) ou fração que ultrapasse a dois milhões setecentos e trinta mil quinhentos e oitenta e oito reais e quatro centavos (R\$ 2.730.588,04) do valor venal. (NATAL, 1989).

Neste sentido, constata-se que a gradação das alíquotas com caráter fiscal pode ser estipulada pelo Poder Executivo até o limite de 2,0%, todavia, somente para imóveis com valor venal superior a R\$ 2.730.588,04. Outrossim, o § 3º do art. 45 autoriza ainda o acréscimo de até 10% sobre a alíquota básica que for aplicada ao imóvel por cada R\$ 273.508,80 ou fração que ultrapasse os R\$ 2.730.588,04.

Com isso, nota-se que o IPTU progressivo de cunho fiscal do Município de Natal tem efetividade baixa, uma vez que são minoria os imóveis que ultrapassam o valor de R\$ 2.730.588,04, deste modo, a progressividade fiscal da capital potiguar não atinge a justiça fiscal por estipular alíquota progressiva somente para imóvel de valores exorbitantes, ou seja, um imóvel de R\$ 10.000,00 terá a mesma alíquota referencial de um imóvel avaliado em R\$ 200.000,00.

5.7 Código Tributário Municipal de Aracaju

A capital sergipana foi um dos Municípios que apresentou em seu Código Municipal a progressividade fiscal no IPTU, com o intuito de apreciar a capacidade contributiva do contribuinte. Como já exposto, este modelo de progressividade se mostrou possível após o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000.

Analisando o CTM instituído pela lei municipal nº 1.547/89, vê-se que anteriormente o Município de Aracaju somente estipulava alíquotas seletivas e progressivas no tempo, pois, somente com as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 86/2009 foi acrescentado no art. 147 do CTMA, o § 3º, no qual possibilitou a alíquota progressiva em virtude do valor venal do imóvel. (ARACAJU, 2009).

Assim expressa o art. 147 § 3º do CTM de Aracaju:

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 Código Tributário do Município de Aracaju. (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)

§ 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)

§ 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)

§ 4º – Identificados os imóveis que não estiverem cumprindo a função social da propriedade urbana, o Município aplicará alíquotas progressivas na cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano, IPTU, conforme disposto pelo Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano de Aracaju. (Incluído pela Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009). (ARACAJU, 1989). (grifo nosso).

Neste sentido, verifica-se que existe somente uma alíquota que é reduzida em razão do valor do imóvel, no qual será reduzido de 4%, alíquota máxima para imóveis não edificados, para 2,5% quando o imóvel não edificado possuir valor venal de até R\$ 10.000,00.

Nota-se que no Município de Aracaju ainda não existe efetividade na implantação da progressividade fiscal, pois, como foi visto, existe somente uma alíquota que se vincula ao valor do imóvel. Outro aspecto importante é que através desta ferramenta não se atinge a justiça fiscal, pois, por exemplo, imóveis não edificados avaliados em R\$ 10.500,00 que não estejam localizados nos bairros citados nas alíneas “a” e “b” do § 2º do art. 147 do CTMA, terão alíquotas ajustadas para 4,0%, ou seja, serão tributados da mesma forma que um imóvel nos mesmos moldes porém com valor superior.

Porém, vale ressaltar que é notório que a capital sergipana aproveita-se de uma ampla seletividade de alíquotas no art. 147 do CTM, para amenizar a carência da progressividade

fiscal.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após análise do que foi pesquisado, pôde-se constatar que a progressividade fiscal no IPTU atualmente está regulamentada constitucionalmente em virtude da Emenda Constitucional n° 29/2000, que fez o acréscimo da progressividade em razão do valor venal do imóvel na Constituição Federal. Esta ferramenta baseia-se nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, visto que para se instituir o imposto leva-se em consideração o valor venal do imóvel, com isso, presume-se que quanto maior for o valor do bem, maior é a capacidade econômica do indivíduo. Deste modo, a tributação se baseia na capacidade financeira do munícipe, ou seja, quanto maior a sua capacidade, maior será o imposto, bem como, se a sua capacidade econômica for baixa, menor será a quantia do imposto a ser recolhida, assegurando assim uma isonomia tributária.

Pode ser notado também que apesar de expresso no art. 156, § 1º, I, da Constituição Federal, este instituto sofreu severas críticas, por se tratar de progressividade fiscal em imposto real, o que levou a ser questionada a sua constitucionalidade, razão pela qual o STF foi acionado e já pacificou seu entendimento através da súmula 668 e posteriormente no Recurso Extraordinário 423768 SP, declarando-o constitucional, desde que instituído por lei municipal, após a Emenda Constitucional n° 29/2000.

Neste sentido, confirmou-se que atualmente não existe limitação para a instituição do IPTU progressivo em seu caráter fiscal, salvo se for estabelecido de modo que venha a ferir o princípio constitucional da vedação do confisco, e com isso, pode-se adentrar no objetivo principal deste trabalho, qual seja, analisar o que está regulamentado acerca da progressividade fiscal nas leis ordinárias das capitais do Nordeste.

Neste contexto, devido a faculdade atribuída pela Constituição aos Municípios em instituir o IPTU progressivo, observou-se que não existe um parâmetro seguido, pois, em análise aos Códigos Tributários Municipais das capitais do Nordeste, existem Municípios que não aplicam a progressividade fiscal, bem como os que aplicam, o instituem de modos diferentes.

Dos Municípios que adotaram esta ferramenta, Salvador e Teresina foram os que se destacaram pela adoção de sete faixas de progressão, diferenciando ainda os imóveis residenciais, não residenciais e terrenos, abrangendo assim todos os imóveis do Município, o que denota a efetividade desta aplicação como garantia de justiça fiscal, aproveitando ao máximo o que fora estabelecido pela Emenda.

Destacaram-se também, porém, um degrau abaixo, as capitais Recife e Fortaleza que aplicam a progressividade em razão do valor do imóvel, todavia, com menos faixas de progressão e excluindo os imóveis não edificados. Recife estabelece cinco faixas para os imóveis residenciais e não residenciais e Fortaleza, três faixas para os imóveis residenciais e duas para os não residenciais. Com isso, é notória a boa intenção do legislador destas capitais, entretanto, a efetividade é menor, pois, a abrangência deste instituto fica restrita a menos faixas e a determinados imóveis edificados, ou seja, terrenos com valores elevados serão tributados da mesma forma que os terrenos de menor valor.

Outra capital que regulamentou o IPTU progressivo com cunho fiscal foi São Luís, porém com apenas quatro faixas de progressão somente para os imóveis residenciais, ficando com efetividade abaixo das capitais já mencionadas.

Por fim, as duas últimas capitais nordestinas que regulamentaram esta ferramenta foram Aracaju e Natal, todavia, de forma muito tímida, que praticamente quase não são utilizadas. Em Aracaju por exemplo, somente há progressividade fiscal em imóveis não edificados cujo valor não ultrapasse R\$ 10.000,00, no qual a alíquota referencial é reduzida de 4,0% para 2,5%. No Município de Natal a progressividade fiscal se dá somente aos imóveis cujo valor venal ultrapasse R\$ 2.730.588,04. Constata-se assim que esta ferramenta nestas capitais é inefetiva, haja vista que dificilmente um imóvel tem valor venal menor que R\$10.000,00 e a minoria ultrapassa o valor de R\$ 2.730.588,04.

Diante do exposto, ao contrario do que se afirmava antes da pesquisa, é possível identificar capitais do Nordeste que instituíram a progressividade fiscal de modo efetivo abrangendo varias classes sociais, ajustando assim o ônus tributário para que quem tem menor capacidade financeira contribua menos, apreciando assim os princípios da isonomia e capacidade contributiva, distribuindo o ônus tributário aos que detêm maior capacidade econômica.

Infelizmente, somente duas capitais (Salvador e Teresina) aproveitam ao máximo a progressividade que atualmente é autorizado sem restrições pela Constituição Federal. Entretanto, este trabalho pode auxiliar na mudança deste quadro, pois, de um modo geral, expôs o que está regulamentado nas capitais do Nordeste, trazendo o conhecimento aos munícipes destas capitais para se instigar a fazer um estudo mais aprofundado por Município, podendo propiciar aos legisladores municipais parâmetros para acrescentar esta ferramenta na forma de tributação de modo efetivo.

REFERÊNCIAS

ARACAJU. **Lei Complementar nº 86 de 16 de dezembro de 2009**. Altera dispositivos da Lei nº 1.547/1989 - Código Tributário Municipal - e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=172066>. Acesso em: 29 set. 2019.

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: https://fazenda.aracaju.se.gov.br/contribuinte/archives/legislacao/leis_ordinarias/lo_1547_1989.pdf. Acesso em: 29 set. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARRETO, A. F. Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU. In: MARTINS, I. G. S. (coord.). *et al.* **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BEZERRA, Juliana. **Região Nordeste**. TodaMatéria. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <https://www.todamateria.com.br/regiao-nordeste/>. Acesso em: 27 set. 2019

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**, Brasília, DF, 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em: 15 set. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.257, de 10 de Julho de 2001**. Estatuto da Cidade. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10257.htm Acesso em: 21 Set. 2019.

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/l5172.htm. Acesso em: 25 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 397**. O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça [2009]. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?materia=%27DIREITO%20TRIBUT%C1RIO%27.mat..> Acesso em: 07 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de**

Instrumento 742328/MG, Alíquotas progressivas antes da edição da Emenda Constitucional 29/2000. Lei Municipal nº 1.206/91. Inconstitucionalidade. 1. É inconstitucional lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana (Súmula nº 668/STF), o que não é o caso. 2. Agravo regimental não provido. Agravante: Município de Ipatinga. Agravado: Comercial Joíza Ltda e Outros (A/S). Relator: Min. DIAS TOFFOLI, 07 de fevereiro de 2012. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21355650/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-742328-mg-stf/inteiro-teor-110340612?ref=juris-tabs>. Acesso em 20 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 423768 SP**, 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. Relator: Min. MARCO AURÉLIO, 01 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28423768%2EENUME%2E+OU+423768%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yxqnqjv8>. Acesso em: 24 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 589**. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal [1977]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2300>. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 668**. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal [2003]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521>. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe (1. Câmara Cível). **Apelação Cível 201800735233**. Tributário – Anulatória de débito Fiscal – IPTU – IPTU - Alíquotas progressivas ou seletivas – Inconstitucionalidade – Súmula 02 do TJSE – Incidente de Inconstitucionalidade 01/98 - Aplicação da alíquota mínima (0,8%) - Cobrança de taxa de serviços públicos urbanos, instituída por meio do art. 228 do CTMA - Inconstitucionalidade já reconhecida por esta Corte - Incidente de Inconstitucionalidade nº 0006/2007 – Entendimento em consonância com a determinação enunciada através da Súmula vinculante nº 19 do STF – Sentença mantida. I – Súmula nº 02 do TJSE - A Tabela II, do Anexo II do Código Tributário do Município de Aracaju é inconstitucional, sendo cabível, até a edição de nova lei, a aplicação da alíquota de 0,8% para a cobrança de todas as operações relativas ao IPTU do Município de Aracaju; II – Como as alíquotas cobradas pelo Município de Aracaju foram instituídas pela Lei Complementar nº 17/1995, ou seja, anteriormente à EC nº 29/2000, somente a partir da edição de novas leis, é possível a aplicação de alíquotas progressivas ou seletivas; III – O art. 228, da Lei Municipal nº 1.547/89, que institui taxa vinculando seu fato

gerador, não somente à coleta de lixo domiciliar mas a serviço de limpeza de logradouros públicos, cuja natureza é desprovida de especificidade e divisibilidade, viola o inciso II do art. 145 da Magna Carta. Precedentes do STF; IV – Recurso conhecido e desprovido. Relator: Iolanda Santos Guimarães - Julgado em 19 de agosto de 2019. Disponível em: <https://tj-se.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/746717848/apelacao-civel-ac-125885420098250001/inteiro-teor-746717920?ref=juris-tabs>. Acesso em: 20 set. 2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (6. Câmara Cível). **Apelação Cível - 0202533-6**, O CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO - TRIBUTÁRIO - IPTU - ALÍQUOTAS - IRRETROATIVIDADE - PROGRESSIVIDADE - BASE DE CÁLCULO - IPTU É TRIBUTO DE NATUREZA REAL - INVIABILIDADE DA PROGRESSIVIDADE FISCAL - AFRONTA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA ISONOMIA - INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE LIXO, LIMPEZA E ILUMINAÇÃO PÚBLICA - PRESSUPOSTOS - SERVIÇO UTI UNIVERSI - ILEGALIDADE - REPETIÇÃO DO INDÉBITO. 1. As alíquotas com percentuais progressivos de incidência no Imposto Predial e Territorial ~Urbano - IPTU - com base na Medida Provisória nº 29/2000, somente podem ser lançadas no exercício seguinte, sendo inaplicável a retroatividade tributária para alcançar os períodos anteriores; 2. Persiste a relevância da diferenciação entre tributos de natureza real e pessoal, principalmente porque encontra previsão na própria Constituição; 3. A progressividade estatuída no art. 82, § 4º da CF que importa em sérias restrições ao direito de propriedade, necessita atender aos requisitos exigidos pelo art. 156 § 1º da mesma Carta para sua instituição; 4. A base de cálculo do IPTU é feita sobre o valor do imóvel, cuja determinação e lançamento competem ao Poder Executivo pelo atendimento a "Planta genérica de Valores" atenta ao mercado imobiliário; 5. A única progressividade admissível do IPTU é a de natureza extra-fiscal, em razão do tempo. O IPTU, por tratar-se de tributo de natureza real não se coaduna com a progressividade. O fato de a Emenda 29/00 ter previsto a possibilidade de cobrança do IPTU em razão do valor, localização e uso do imóvel não torna constitucional sua cobrança; 6. Inconstitucionalidade da Emenda 29/00 em razão da afronta a uma das cláusulas pétreas, eis que suprime uma das garantias individuais dos cidadãos: a igualdade e o princípio da capacidade contributiva; 7. A taxa de coleta de lixo e limpeza pública são inconstitucionais, eis que tais serviços não possuem a natureza de específicos e divisíveis, de modo que não podem ser lançadas pela Prefeitura juntamente com o IPTU; 8. Indispensável a configuração dos pressupostos de seletividade e divisibilidade para a instituição de taxas de coleta de lixo, e limpeza pública, em interpretação literal do art. 145, inc. II da CF; 9. Apelação provida. Relator: Sérgio Luiz Patitucci, 10 de Junho de 2003, Sexta Câmara Cível (extinto TA), Data de Publicação: 01/08/2003 DJ: 6424. Disponível em: <https://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5001649/apelacao-civel-ac-2025336-pr-apelacao-civel-0202533-6?ref=serp>. Acesso em: 25 set. 2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (12. Vara da Fazenda Pública). **Apelação: 00052610720018190001**, TRIBUTÁRIO - MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO - BASE DE CÁLCULO PARA A ALÍQUOTA DO IPTU - O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONSOLIDOU POSICIONAMENTO SOBRE A INCOMPATIBILIDADE DA PROGRESSIVIDADE COM A NATUREZA DO TRIBUTO QUE É REAL DESCONSIDERAÇÃO DA CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE ANTE A DISCIPLINA DO ARTIGO 156, § 1º DA CARTA DA REPUBLICA - TCLLP E TIP - ILEGALIDADE DA COBRANÇA POR NÃO AFERIR OS REQUISITOS DE ESPECIFICIDADE E DIVISIBILIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS - DESPROVIMENTO DOS APELOS VOLUNTÁRIOS E EM REEXAME NECESSÁRIO.

Relator: HELENA BELC KLAUSNER, 06 de fevereiro de 2003. Disponível em: <https://tj-rj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/419371227/apelacao-apl-52610720018190001-rio-de-janeiro-capital-12-vara-faz-publica?ref=serp>. Acesso em: 25 set. 2019.

CALIENDO, Paulo, **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ESCOLA BRASILEIRA DE DIREITO. Progressividade da alíquota: harmonia com as diretrizes constitucionais. **Jusbrasil**. São Paulo, 2016. Disponível em: <https://ebradi.jusbrasil.com.br/artigos/419244685/progressividade-da-aliquota-harmonia-com-as-diretrizes-constitucionais>. Acesso em: 07 set. 2019.

FORTALEZA. **Lei Complementar nº 159, de 26 de dezembro de 2013**. Institui o Código Tributário do Município de Fortaleza e dá outras providências. Disponível em: https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/Legislacao/Leis/LEI_N159_2013_LC_241-2017-codigo-tributario-municipal-de-fortaleza.pdf. Acesso em: 29 set. 2019.

FORTALEZA. **Lei Complementar nº 33, de 18 de dezembro de 2006**. Altera a legislação tributária municipal relativa ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ce/f/fortaleza/lei-complementar/2006/3/33/lei-complementar-n-33-2006-altera-a-legislacao-tributaria-municipal-relativa-ao-imposto-sobre-a-propriedade-predial-e-territorial-urbana-iptu-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 29 set. 2019.

FORTALEZA. **Lei nº 4.144 de 27 de dezembro de 1972**. Institui o Código Tributário do Município de Fortaleza. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ce/f/fortaleza/lei-ordinaria/1972/414/4144/lei-ordinaria-n-4144-1972-institui-o-codigo-tributario-do-municipio-de-fortaleza>. Acesso em: 29 set. 2019.

FUCK, Luciano Felício. **A progressividade do IPTU perante o Supremo Tribunal Federal**. Migalhas, Ribeirão Preto: 13 set. 2006. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI29940,81042A+progressividade+do+IPTU+perante+o+Supremo+Tribunal+Federal>. Acesso em: 27 ago. 2019.

JOÃO PESSOA. **Lei Complementar nº 53 de 23 de dezembro de 2008**. Institui o Código Tributário Municipal e dá outras Providências. João Pessoa: Câmara Municipal [2009] Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-joao-pessoa-pb>. Acesso em: 29 set. 2019.

MACEIÓ. **Lei nº 6.685 de 18 de agosto de 2017**. Institui o Código Tributário do Município de Maceió e dá outras providências. Maceió: Câmara Municipal, [2017]. Disponível em: <http://www.maceio.al.gov.br/wp-content/uploads/2017/04/pdf/2017/04/Novo-c%3%B3digo->

tribut%C3%A1rio-de-Macei%C3%B3.pdf. Acesso em: 29 set. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MAZZA, Alexandre, **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MEIRA, Matheus Brito, Progressividade fiscal nos impostos de natureza real: IPTU, ITBI e ITCMD e o princípio da capacidade contributiva. **Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM**. ano 19. n° 69. jul./ set. 2018, Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 27-37.

METTA, Victor Sarfatis. IPTU e o princípio da progressividade. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVI, n. 115, ago 2013. Disponível em: http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13577. Acesso em 27 ago. 2019.

NATAL. **Lei nº 3.882, de 11 de dezembro de 1989**. Aprova o Código Tributário do Município do Natal e dá outras providências. Disponível em http://www.natal.rn.gov.br/semut/legislacao/lei/lei3.882_12.pdf. Acesso em: 29 set. 2019.

NOVAIS, Rafael, **Direito Tributário Facilitado**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

RECIFE. **Lei nº 15.563, de 27 de dezembro de 1991**. Institui o Código Tributário do Município de Recife e dá outras providências. Disponível em: https://portalfinancas.recife.pe.gov.br/sites/default/files/CTM_ANOTADO.pdf. Acesso em: 27 set. 2019.

RENAUX, Pedro. Pobreza aumenta e atinge 54,8 milhões de pessoas em 2017. Agência IBGE Notícias. 05 dez. 2018. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/23299-pobreza-aumenta-e-atinge-54-8-milhoes-de-pessoas-em-2017>. Acesso em: 05 out. 2019.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito: Direito Tributário**. São Paulo: Premier Máxima, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SALVADOR. **Lei nº 4.279/90.** Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador Consolidado. Disponível em:
<https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/112>. Acesso em: 27 set. 2019.

SALVADOR. **Lei nº 7.186, de 27 de dezembro de 2006.** Institui o Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador. Disponível em:
<https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/131>. Acesso em: 26 set. 2019.

SÃO LUIS. **Lei nº 3758 de 30 de dezembro de 1998.** Institui o Código Tributário do Município de São Luis e dá outras providências. Disponível em:
<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=179245>. Acesso em: 29 set. 2019.

SÃO LUIS. **Lei nº 4.434, de 30 de dezembro de 2004.** Aprova e acrescenta dispositivos ao Código Tributário Municipal na forma que especifica e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=179222>. Acesso em: 29 set. 2019.

SÃO LUIS. **Lei nº 6.289, de 28 de dezembro de 2017.** Institui Novo Código Tributário do Município de São Luis. Disponível em:
<https://www.semfaz.saoluis.ma.gov.br/arquivos/1560868523.pdf>. Acesso em: 29 set. 2019.

TERESINA. **Lei Complementar nº 1.761 de 26 de dezembro de 1983.** Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Teresina. Disponível em:
https://www.normasbrasil.com.br/norma/lei-complementar-1761-1983-teresina_179880.html. Acesso em: 29 set. 2019.

TERESINA. **Lei Complementar nº 4.974, de 26 de dezembro de 2016.** Institui o novo Código Tributário do Município de Teresina e dá outras providências. Disponível em:
https://semf.teresina.pi.gov.br/wp-content/uploads/sites/29/2019/04/CTMT__Compilado.pdf. Acesso em: 28 set. 2019.

TERESINA. **Lei Complementar nº 3.606, de 29 e dezembro de 2006.** Dispõe sobre o sistema tributário municipal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis ao Município e institui o novo Código Tributário do Município de Teresina. Disponível em:
<https://www.issdigitalthe.com.br/the/legislacao/lei3606.pdf>. Acesso em; 29 set. 2019.