XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

FLÁVIO COUTO BERNARDES

Copyright © 2017 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Demetrius Nichele Macei, Flávio Couto Bernardes – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN:978-85-5505-558-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça

1.Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Impostos. XXVI Congresso Nacional do CONPEDI (27. : 2017 : Maranhão, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade Federal do Maranhão - UFMA
São Luís – Maranhão - Brasil
www.portais.ufma.br/PortalUfma/index.jsf

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Começamos esta apresentação parabenizando e agradecendo todos os profissionais envolvidos para que o XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA, sob o tema Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça se concretizasse num sucesso, como realmente ocorreu.

Cabe, então, nesta etapa final, registrar os trabalhos dos comprometidos articulistas que sujeitaram corajosamente seus trabalhos ao crivo dos avaliadores no intuito principal de enriquecer a Ciência do Direito.

Desta feita, apresentamos, a seguir, os artigos que se submeteram ao Grupo de Trabalho denominado "Direito Tributário e Financeiro II". Para tanto, os artigos avaliados serão brevemente introduzidos para que o leitor se sinta instigado a se aprofundar na leitura completa da obra.

Iniciamos tal empreitada, com o texto “A EDIÇÃO DE CONVÊNIOS NO ÂMBITO DO ICMS: LIMITES À LEGALIDADE” de autoria de José Julberto Meira Junior e Demetrius Nichele Macei. O artigo analisa de forma objetiva o instituto do convênio no âmbito do ICMS e os seus limites legais e constitucionais a serem observados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária e pelas unidades federadas.

Em seguida, Analice Franco Gomes Parente e Marcus Vinícius Parente Rebouças, em “CAPITALISMO E DESIGUALDADE SOCIAL NO CAPITAL NO SÉCULO XXI, DE THOMAZ PIKETTY”, analisam aspectos relativos à desigualdade social diante das tendências inerciais do capitalismo de hipervalorização da taxa de rendimento do capital em face do crescimento econômico.

“SOCIEDADE LIMITADA: RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS”, de Juliano Mirapalheta Sangoirsa, trata da responsabilidade dos administradores de sociedades limitadas pelos débitos tributários da sociedade. Mais especificamente, o artigo foca na questão interpretativa do artigo 135 do Código Tributário Nacional, principalmente no tocante a intepretação que a Fazenda Nacional tem dado a tal dispositivo.

Na sequência, Fernando Rangel Alvarez dos Santos e Alexandre Pedro Moura D'Almeida, em “A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DO TRABALHO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO”, discutem a relação entre a tributação da renda do trabalho e seu papel no cenário democrático. Atestam, por intermédio de uma pesquisa descritiva, um distanciamento entre o legislador e o destinatário da norma.

Em “IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NA ATUAL SITUAÇÃO SOCIOECONÔMICA DO BRASIL”, Mariana Pontes Caminha Muniz, pertinentemente, averigua o binômio possibilidade e necessidade da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, no Brasil. A articulista analisa, também, os principais projetos de lei e a proposta de emenda à Constituição relacionados ao imposto.

O próximo artigo, denominado “A DAÇÃO EM PAGAMENTO TRIBUTÁRIA E APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL”, de Armando Rodrigues Gadelha Moreira, com base na análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial, esta com foco no Supremo Tribunal Federal, procura esclarecer como o instituto da dação em pagamento pode se assemelhar com uma execução voluntária, questionando-se, então, a possibilidade da utilização subsidiária da Lei de Execução Fiscal, no intuito de se ampliar as possibilidades de bens a serem usados na dação em pagamento na esfera fiscal.

Fabiano Ferreira Lopes e Leonardo Albuquerque Marques, autores de “CONSIDERAÇÕES SOBRE A NOTA FISCAL ELETRÔNICA E SEUS REFLEXOS QUANTO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO”, clarificam os impactos no lançamento tributário, quando da implantação do Sistema de Escrituração Digital, especialmente quanto à Nota Fiscal Eletrônica.

O texto “TRIBUTAÇÃO E MOEDAS VIRTUAIS”, de Bruno Schimitt Morassutti e Alexander Pibernat Cunha Cardoso, aborda, de forma genérica, o fenômeno das moedas virtuais sob a perspectiva do direito tributário. Os autores analisam o suporte fático dessa tecnologia e o confrontam com as regras matrizes de incidência tributárias que vigem atualmente. O mais interessante é a conclusão dos pesquisadores, que constataram, por motivos que são bem explanados no texto, que atualmente só é possível tributar as moedas virtuais pelo IR, pelo ISSQN e pelo ITCMD.

Com um teor mais crítico, “TRATAMENTO DESFAVORECIDO DO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL: SOB ANÁLISE DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO”, de Cloeh Wichmann Orive Lunardi e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, analisa o confronto entre os parcelamentos para o Microempreendedor Individual

(MEI) e o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), no intuito de demonstrar que o tratamento jurídico dispensado aos microempreendedores individuais não respeita, de fato, a diretriz constitucional sobre o favorecimento das pequenas empresas.

Com um recorte bem específico, "A PROGRESSIVIDADE FISCAL RELATIVA AO IPTU ENQUANTO POLÍTICA PÚBLICA REDISTRIBUTIVA MUNICIPAL", dos articulistas Tamara Rodrigues Ramos e Ricardo Bravo aborda, com foco no Imposto Predial e Territorial Urbano, o contexto das políticas públicas fiscais municipais, cujo objetivo seja uma tributação equitativa.

"DIÁLOGO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA PENA DE PERDIMENTO NA IMPORTAÇÃO", de autoria de Eduardo Silva Luz e Liziane Angelotti Meira, com apoio doutrinário e jurisprudencial, fomenta a discussão sobre a constitucionalidade da pena de perdimento aplica em matéria aduaneira nos casos de importação irregular.

Jeferson Sousa Oliveira, em "EFEITOS SOCIOECONOMICOS DO PLANEJAMENTO FISCAL", de forma analítica, aborda o cenário da erosão da base tributável e transferência de lucros (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), procurando compreender como o papel do planejamento tributário frente às finanças do Estado e seus reflexos quanto à viabilidade de financiamento de suas políticas públicas.

Com enfoque nas imunidades fiscais, Bruno Soeiro Vieira e Iracema De Lourdes Teixeira Vieira apresentam "IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL: UMA ANÁLISE TELEOLÓGICA E CRÍTICA", trabalho que trata da análise teleológica da imunidade tributária musical, objeto da Emenda Constitucional nº 75. Com base em fontes legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais, os pesquisadores esclarecem os fundamentos de criação da retrocitada emenda.

"O INSTITUTO DA "DELAÇÃO PREMIADA" E O CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO OU BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS NO DIREITO LUSO-BRASILEIRO", de José Arnaldo De Oliveira e Antonildes Medeiros Mota Gomes, compara os institutos da delação premiada e o crime de branqueamento de capitais no direito brasileiro e português. Além disso, os articulistas traçam a situação da legislação brasileira quanto as temáticas da corrupção e lavagem de dinheiro.

"RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA E CIBERTRANSPARÊNCIA: SOBRE A (IN) DISPONIBILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES PELOS PORTAIS DA TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS COM MAIOR PRODUTO INTERNO BRUTO (PIB) DO ESTADO DO

RIO GRANDE DO SUL", de autoria de Luiz Felipe Menezes Tronquini e Têmis Limberger, num recorte bastante específico, por intermédio de pesquisa empírica, atesta a dificuldade da concretização da boa administração pública com fundamento na pobre disponibilização de informações relativas a renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributária pelos Portais da Transparência dos dez Municípios com maior PIB, no estado do Rio Grande do Sul, com base no ano de 2014.

O próximo artigo, intitulado "A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PROTESTO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA", de Jose Eduardo Barroso Colacio, utiliza a pesquisa jurisprudencial, com foco especificamente no Supremo Tribunal Federal para analisar se o protesto extrajudicial da Certidão da Dívida Ativa é de fato constitucional.

O penúltimo artigo chamado "A (NOVA) ROUPAGEM DA NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: A TRIBUTAÇÃO À LUZ DE UMA TEORIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA", de José Diego Martins de Oliveira e Silva e Vicente Bandeira de Aquino Neto, pretende identificar se o Estado Democrático de Direito influencia na essência da norma jurídico-tributária. Mais especificamente, o trabalho apresenta uma noção acerca da natureza da norma jurídica na visão de alguns jusfilósofos para, como meio para averiguar a essência arrecadadora e a essência garantidora da tributação.

Também pautada numa interpretação constitucional, "A EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA: UM OLHAR SOBRE A PERSPECTIVA DA AMPLA DEFESA COMO INTEGRANTE DO FEIXE DE GARANTIAS CONSTITUCIONAIS QUE COMPÕEM O DEVIDO PROCESSO LEGAL", de autoria de Henrique Machado Rodrigues de Azevedo e Flávio Couto Bernardes, analisa a relação do instituto da ampla defesa, corolário do princípio do devido processo legal, com a constitucionalidade da introdução da execução fiscal administrativa no ordenamento jurídico brasileiro.

Pois bem. Pelo conteúdo exposto acima, ainda que conciso, resta ainda agradecer a honraria que nos foi dada ao podermos fazer parte de tamanha realização voltada a Ciência do Direito. Agradecemos também os articulistas pela coragem e iniciativa que tiveram ao propor seus trabalhos ao CONPEDI.

Por último, mas não menos importante, registramos nossa gratidão ao CONPEDI por ter concedido este espaço de reflexão e grande aprendizado, bem como, sem mais delongas, convidamos todos os leitores a usufruírem desta coletânea.

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes – UFMG

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei – UNICURITIBA

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A PROGRESSIVIDADE FISCAL RELATIVA AO IPTU ENQUANTO POLÍTICA PÚBLICA REDISTRIBUTIVA MUNICIPAL.

FISCAL PROGRESSIVITY RELATING TO PROPERTY TAXES AS MUNICIPAL PUBLIC REDISTRIBUTIVE POLICY.

Tamara Rodrigues Ramos
Ricardo Bravo

Resumo

A progressividade fiscal relativa ao IPTU, consagrada pelo princípio da capacidade contributiva, pode ser percebida como instrumento que assume caráter de política pública voltada à promoção da justiça social na cobrança dos tributos. Os processos de formulação de tal instituto ocorrem em nível municipal a depender de lei exarada pelo ente competente, cujos parâmetros gerais são baseados em princípios constitucionais tributários. A implementação é ainda incipiente nos municípios brasileiros, bem como, a sua obrigatoriedade é aspecto controverso. O presente trabalho contribui para a discussão sobre políticas públicas fiscais municipais que tenham como objetivo uma tributação mais equitativa.

Palavras-chave: Iptu, Progressividade fiscal, Capacidade contributiva, Política redistributiva, Autonomia municipal

Abstract/Resumen/Résumé

The fiscal progressivity related to the property tax, consecrated by the principle of contributory capacity, can be perceived as a public policy instrument aimed at promoting social justice in the collection of taxes. The processes of formulating of policies occur at the municipal level, depending on the law established by the competent legislative, whose general parameters are based on constitutional principles of taxation. The implementation is still incipient in the Brazilian municipalities, as well as, its obligatoriness is controversial aspect. This paper contributes to the discussion of municipal fiscal public policies that aim at a more equitable taxation.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Property tax, Progressivity of taxes, Redistributive policy, Contributory capacity, Municipal autonomy

1. Introdução

A cobrança de tributos assume um papel relevante na aquisição de recursos para administração de serviços essenciais à vida em sociedade e para implantação de políticas públicas, sendo, portanto, um importante mecanismo do Estado para a realização dos fins sociais. Nesse sentido, as progressividades tributárias podem ser percebidas como instrumentos que assumem caráter de políticas públicas voltadas à promoção da justiça social na cobrança dos tributos.

O Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é um imposto de competência municipal previsto no inciso "I" do art. 156 da Constituição Federal de 1988, cujas alíquotas podem ser graduadas por critérios progressivos extrafiscais e fiscais, sendo que o primeiro tem por finalidade estimular um comportamento do contribuinte, e o segundo, o qual analisa-se mais detidamente no presente trabalho, estabelece uma variação conforme a capacidade de contribuição do sujeito passivo da obrigação tributária (HARADA, 2012, p. 101).

A progressividade fiscal, consagrada pelo princípio da capacidade contributiva, busca justamente conciliar o sistema tributário nacional com a ação afirmativa do Estado na distribuição equitativa da riqueza social, revelando-se um importante instrumento de política pública tributária a ser implementada em nível municipal.

Os processos de formulação e implementação do instituto da progressividade fiscal relativa ao IPTU ocorrem em nível municipal, a depender de lei exarada pelo ente competente, cujos parâmetros são gerais e baseados em princípios constitucionais tributários.

O objetivo geral da pesquisa consiste em investigar o sistema progressivo de IPTU enquanto política pública municipal redistributiva e questões que envolvem seu processo de implementação nos municípios brasileiros.

Além de ser tema pouco explorado, alguns municípios seguem em fase de implementação sobre tal graduação, a exemplo de Goiânia, cuja progressividade fiscal sobre o valor do IPTU passará a ter vigência a partir de 2018. Em São Paulo, a progressividade teve início logo após a EC29/2000, em 2001 e menciona-se casos que não houve notícia de implementação nesse sentido, como é o caso do Distrito Federal.

2. O exercício da competência tributária municipal ou distrital acerca das progressividades relativas ao IPTU

De acordo com Luciano Amaro (2012, p. 115), a competência tributária correspondente à aptidão para criar tributos dos entes federativos, o que engloba um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência. Nesse sentido, tem-se que a Constituição cria balizamentos ao mesmo tempo em que impõe à lei tributária a necessidade de conformar-se com os limites estabelecidos na própria Constituição.

Mais especificamente acerca da competência tributária municipal, Meirelles (2013, p.150) explica que o poder de criar tributos para arrecadar recursos para receita pública dos municípios decorre de sua autonomia financeira garantida pela própria Constituição, que lhe assegura a instituição e arrecadação de tributos de sua competência, bem como, a aplicação das rendas locais.

Conforme o disposto no artigo 145 da CF/88, os tributos do Município podem ser impostos, taxas e contribuições de melhoria, podendo ainda, instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social, consoante o disposto no art. 149, parágrafo único, bem como, contribuição para o serviço de iluminação pública previsto no art. 149-A, instituída a partir da Emenda Constitucional 39/2002. Além disso, a partir das Emendas Constitucionais nº 3/1993, 42/2003 e 44/2004, a Carta Magna outorgou ainda competência ao Município sobre tributos partilhados com a União e os Estados e os tributos comuns.

Os impostos que podem ser instituídos pelos municípios estão previstos no art. 156 da CF/88, quais sejam o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), o imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Para qualquer desses impostos, inclusive o IPTU, objeto do presente estudo, compete ao município instituí-los segundo as regras constitucionais e legais, bem como os princípios constitucionais tributários.

De acordo com Luciano Amaro (2012, p. 132), alguns princípios tributários necessitam de uma norma que dê contornos mais nítidos à proposição, tal como ocorre com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, que apenas mostram o rumo a seguir, entretanto, não permitem que se identifique sua exata dimensão. É justamente o que ocorre quanto aos critérios de progressão de alíquotas relativas ao IPTU.

As progressividades relativas ao IPTU são importantes ferramentas para que os municípios possam, munidos de uma maior autonomia, definir regras aliadas a políticas

públicas positivas que visem o melhor cumprimento da função social da propriedade, ou negativas, sancionatórias no caso de descumprimento de tal função, bem como políticas redistributivas, ainda que sua finalidade também seja arrecadatória.

Luciano Amaro (2012, p. 186) orienta que compete à lei instituidora de um tributo definir as alíquotas que serão aplicadas, para que se possa identificar, em cada situação material concreta, o montante do tributo devido. Nesse sentido, cumpre observar que a Constituição Federal define tal critério de progressão de alíquotas, mas fica ao cargo do ente municipal a instituição desses modelos. Desse modo, compreende-se que em questões relativas à definição de alíquotas e sua forma de progressão, os entes municipais possuem maior autonomia, e portanto, uma margem maior para o desenvolvimento de políticas públicas municipais.

No caso do IPTU, as alíquotas podem ser graduadas por critérios progressivos fiscais ou extrafiscais, previstos respectivamente nos incisos I e II do parágrafo 1º do art. 156 da CF/88. Carrazza (2013, p.127-129) explica que a progressividade em razão do valor do imóvel prevista no inciso I estaria relacionada ao princípio da capacidade contributiva (progressividade fiscal); enquanto que a progressividade como base em diferentes alíquotas prevista no inciso II nada teria haver com o princípio da capacidade contributiva, mas estabelece uma graduação de alíquotas em razão da função social da propriedade (progressividade extrafiscal). Há, entretanto, autores que compreendem que este segundo inciso estaria relacionado à uma questão de seletividade, ao passo que o disposto no § 1º do dispositivo em comento é que define a progressividade em função do descumprimento da função social da propriedade.

Ademais, no que tange à tributação pelos entes municipais ressalta-se também uma maior autonomia com relação à concessão de benefícios fiscais, tais como isenções ou descontos. Não se pretende aqui caracterizá-lo como uma forma específica ou diversa de progressividade ou seletividade, mas como possíveis instrumentos de políticas públicas que podem ser utilizados com finalidade fiscal ou ainda para um melhor cumprimento da função social da propriedade. Nesse sentido, destaca-se a política de descontos adotada por alguns municípios, a exemplo do Município de Goiânia que a partir da Lei Complementar nº 235/2012 instituiu o “Programa IPTU verde”, cujo objetivo previsto no art. 1º da legislação em comento é fomentar ações que promovam uma cidade mais sustentável, com melhorias na qualidade de vida dos habitantes e redução dos impactos ambientais, além de maior eficiência no desempenho urbanístico e êxito tributário por meio da concessão de benefícios tributários.

Nesse caso, o programa concede benefícios fiscais em forma de descontos no valor do IPTU com percentuais que variam de acordo com determinadas ações fomentadas pelo programa, como, por exemplo, utilização de sistema de aquecimento elétrico solar, cujo desconto é de 2%, ou participação da coleta seletiva de resíduos sólidos em condomínios, com desconto de 3,0% sobre o valor final do IPTU, ressaltando-se que o desconto máximo, de um total de 10 ações elencadas na norma, fica limitado a 20%.

A progressividade extrafiscal, por sua vez, tem como fim estimular o contribuinte a cumprir a função social da propriedade. No caso de descumprimento, a alíquota poderá ser aumentada ano a ano progressivamente até a alíquota máxima de 15%, ficando assim caracterizada a progressividade temporal (CARRAZZA, 2013, p. 105). Se ainda assim, o proprietário não der função social à propriedade estará sujeito à desapropriação nos termos do art. 182 da Constituição Federal. Assim, a progressividade extrafiscal não tem como objetivo principal aumentar a arrecadação do município, mas desencorajar a manutenção de propriedades urbanas não utilizadas, subutilizadas ou não edificadas.

A alíquota do IPTU também pode variar em razão da diversidade do objeto tributado, consoante o disposto no inciso II do §1º, art. 156, §1º, cujas alíquotas variam conforme a localização e o uso do imóvel. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2013, p. 403.) entende que tal previsão constitucional não se confunde com a progressividade, mas trata-se de seletividade, de modo que a aplicação de alíquotas diferenciadas variam sempre em função de uma diferença de um imóvel para outro, seja em razão da utilização, da localização, ou de outro critério qualquer, como por exemplo, a aplicação de uma alíquota diferente sobre imóveis residenciais e imóveis comerciais.

Por outro lado, Antonio Carrazza (2013, p. 131) traz entendimento diverso de que um imóvel comercial poderia sofrer maior tributação que um imóvel residencial, pois este último estaria cumprindo melhor a função social da propriedade que o outro.

Quanto a essa questão, concorda-se com o primeiro autor, isso porque um imóvel comercial cumpre sua função social tanto quanto um imóvel residencial, sendo que cada um exerce sua função de acordo com o plano diretor. A despeito de tal concordância, compreende-se que caso se trate de imóvel não edificado, seja ele comercial ou residencial, ambos teriam alíquotas graduadas que poderiam ser caracterizadas dentro de um critério de extrafiscalidade, e não de seletividade.

A progressividade fiscal, por sua vez, pode ser caracterizada na medida em que a alíquota aumenta conforme for maior o valor venal do imóvel. Na busca pela isonomia tributária, parte-se do pressuposto de que o proprietário de imóvel com maior valor venal tem maior capacidade contributiva e, portanto, estaria sujeito à incidência de uma alíquota maior (HARADA, 2012, p. 103), assunto esse que analisaremos mais detidamente nos tópicos seguintes.

3. A progressividade fiscal relativa ao IPTU enquanto instrumento de concretização do princípio da capacidade contributiva

O caráter da progressividade fiscal de um tributo leva em consideração o princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145, §1º, da CF, o qual prevê que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, e extrai-se sua finalidade, que é justamente o de conformar a tributação à condição econômica do contribuinte, ou seja, à quantidade de seu patrimônio, seus rendimentos e suas atividades econômicas.

De acordo com Luciano Amaro (2012, p. 131), o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas ao passo que considera que onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, o que reforça o caráter da progressividade fiscal, cuja função é eminentemente arrecadatória, por outro lado, ressalta o autor que tal princípio busca também preservar o contribuinte, evitando-se uma tributação excessiva que comprometa os meios de subsistência, o livre exercício da profissão, a livre exploração de sua empresa ou o exercício de outros direitos fundamentais.

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva pode ser percebido como um reforço às limitações do poder de tributar do Estado, no sentido de que o Estado deve buscar atingir parâmetros mínimos de justiça e razoabilidade na tributação. Assim, aqueles que tem maior poder aquisitivo devem pagar impostos com alíquotas maiores, de forma que o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente maior do que o suportados pelos contribuintes mais economicamente vulneráveis. Segundo Luciano Amaro (2012, p. 132), o princípio da capacidade contributiva avizinha-se ao princípio da igualdade, porém não se resume a dar igualdade de tratamento, visto que dois contribuintes numa mesma situação teriam direito a tratamento igual bem como a não serem tributados além de sua capacidade econômica.

Na busca pela isonomia tributária, parte-se do pressuposto de que o proprietário de imóvel com maior valor venal tem maior capacidade contributiva e, portanto, estaria sujeito a incidência de uma alíquota maior (HARADA, 2012, p. 103). Assim, enquanto a proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores, na razão direta do aumento da riqueza, a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riqueza seja maior.

É bastante esclarecedor o exemplo mencionado por Antônio Carrazza (2013, p.125) de proprietário de amplo e luxuoso imóvel situado em bairro residencial, que deve proporcionalmente ser mais tributado, por via de IPTU, do que o proprietário de casa modesta, localizada em bairro fabril, e que nesse caso se ambos os proprietários fossem tributados com as mesmas alíquotas estaria se conferindo tratamento em desacordo com a capacidade contributiva de cada um deles[1].

Segundo Luciano Amaro (2012, p. 133), os impostos reais também devem ser informados pelo princípio da capacidade contributiva, que é postulado universal de justiça fiscal. Ocorre que, a implementação da progressividade fiscal relativa ao IPTU alcançou o *status* constitucional a partir da Emenda Constitucional nº 29/2000, antes disso, a aplicação de tal instituto suscitava dúvidas, pois sendo o IPTU um imposto de natureza real não poderia ser graduado em função da capacidade contributiva. Portanto, somente após a emenda, insere-se a possibilidade de progressividade em razão do valor do imóvel, podendo, portanto ter alíquotas diferenciadas conforme o valor venal do imóvel.

Esse tema suscitou bastante divergência na doutrina, no sentido de que muitos doutrinadores consideraram que a EC 29/2000 seria inconstitucional por ofender cláusula pétrea que protege os contribuintes e lhes garante o direito de só serem submetidos à progressividade em face de impostos pessoais, consoante o art. 145, §1º da Constituição Federal (BARRETO, 2012, p. 283-290).

---

[1] "Quando dizemos "deve proporcionalmente ser mais tributado", queremos significar que deve ser submetido a uma alíquota maior. Assim, se o imóvel urbano de "A" vale 1.000 e o imóvel urbano de "B" vale 10.000 e o primeiro paga 1 e o outro, 10, ambos estarão pagando, proporcionalmente, o mesmo imposto, o que fere o princípio da capacidade contributiva. A Constituição exige, *in casu*, que "A" pague 1 e "B" pague, por hipótese, 30, já que, só por ser proprietário do imóvel mais caro, revela possuir maior capacidade contributiva do que "A". Se ambos forem tributados com alíquotas idênticas, estarão sendo tratados desigualmente, porque em desacordo com a capacidade contributiva de cada qual." (CARRAZZA, 2013, p.125.)

Entretanto, em 2006, a aplicação do mencionado princípio ao IPTU foi confirmada pelo STF que proveu o Recurso Extraordinário 423.768/SP (BRASIL. STF, 2010), sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, interposto pelo Município de São Paulo em que reconhece a constitucionalidade da referida Emenda e da Lei Municipal do Município de São Paulo nº 13.250, de 27 de dezembro de 2001. Para o relator da matéria, o eminente Ministro Marco Aurélio, "o alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto".

A Lei Municipal 13.250/2001 estabeleceu as alíquotas progressivas para o IPTU no município de São Paulo concedendo descontos ou acréscimos percentuais na alíquota conforme o valor venal do imóvel. Para os diplomas legais editados posteriormente ao advento da EC 29/00, o STF reconheceu a repercussão geral do tema [2] no Recurso Extraordinário nº 586.693/SP (BRASIL. STF, 2011), sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, que asseverou ser "legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas, presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a Emenda Constitucional nº 29/2000".

A doutrina jurídica não é unânime quanto à facultatividade da implementação da progressividade fiscal relativa ao IPTU em decorrência da expressão "sempre que possível" no art. 145, §1º da CF/88. Para Kiyoshi Harada (2012, p. 105), a aplicação do princípio da capacidade contributiva para fins de IPTU é uma faculdade do Município. Já Antonio Carraza (2013, p. 127), entende que a progressividade fiscal do IPTU é um dever, possui existência obrigatória. Nesse mesmo sentido, Hugo de Brito Machado (2013, p. 40) considera que cabe liberdade ao legislador para resolver quando é e quando não é possível exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva, algo que anularia inteiramente sua supremacia.

4. A progressividade fiscal do IPTU enquanto instrumento de política pública municipal

A progressividade fiscal, ao mesmo tempo em que viabiliza um aumento na arrecadação daqueles contribuintes que teriam menor capacidade contributiva, exerce função

[2] Segundo a Súmula 668 do STF 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. Assim, a progressivdade de alíquotas com base em outras razões que não a função social da propriedade somente é legítima após a edição da EC 29/2000.

afeita à redução das desigualdades sociais, na medida em que aplica alíquotas maiores para aqueles que possuem maior capacidade contributiva. Ademais, a redução das desigualdades sociais é objetivo da República Federativa do Brasil, bem como, princípio consonante com a promoção da justiça social no domínio econômico por meio da redução das desigualdades regionais e sociais, expressos respectivamente, no inciso II do artigos 3º e inciso VII do art. 170 da Constituição Federal.

Segundo orienta Dallari Bucci (2013, p. 3), o Estado, antes abstencionista, passa a exercer um maior enfoque prestacional, que é característico das obrigações de fazer que surgem com os direitos sociais, algo que inclusive alcança o domínio econômico[3]. A autora explica que o modelo teórico que se propõe para os direitos sociais é o mesmo que se aplica às formas de intervenção do Estado na economia, e desse modo, não há que se falar em um modelo jurídico de políticas sociais distinto do modelo de políticas públicas econômicas (BUCCI, 2013, p.5).

Assim, os aspectos relativos ao orçamento e à tributação também não estão apartados desse modelo. A extensão do alcance da aplicação do princípio da capacidade contributiva a partir da EC 29/2000 segue em linha com a mudança de paradigma do tratamento dos direitos sociais a partir do século XX.

Nesse sentido, pode-se afirmar que a atividade arrecadatória do Estado exerce um papel primordial na intervenção no domínio econômico e social, justamente porque a arrecadação tributária resulta em recursos que serão utilizados para administração de serviços essenciais à vida em sociedade e para implantação de outras políticas públicas, sendo, portanto, um importante mecanismo do Estado para a realização dos fins sociais. Não se pode ignorar que tal instituto, numa perspectiva a longo prazo possibilita um aumento na arrecadação tributária, o que decorre de sua finalidade fiscal.

De outro modo, a progressividade fiscal pode também ser percebida como instrumento que assume caráter de política pública voltada à promoção da justiça social na cobrança dos tributos. Isso porque a justiça na tributação não é um assunto político isolado,

---

[3] "Esse processo de ampliação de direitos, por demanda da cidadania, enseja um incremento da intervenção do Estado no domínio econômico. A intervenção do Estado na vida econômica e social é uma realidade, a partir do século XX. E apesar das alterações qualitativas dessa presença estatal, que foram realizadas em diversas ocasiões, a pretextos variados, ao longo desse período, o fato essencial é a indispensabilidade da presença do Estado, seja como partícipe, indutor ou regulador do processo econômico." (BUCCI, 2013, p.5)

pois, supondo que o dinheiro arrecadado por meio dessa tributação progressiva retorne às mãos da parcela mais rica da população, não há que se falar em justiça tributária.

Uma justa distribuição das cargas tributárias não pode ser separada de uma questão mais geral sobre se o governo está efetuando corretamente justiça distributiva. A esse respeito, cumpre mencionar que é vedado vincular receitas tributárias o que requer do Estado, pensar na implementação de políticas públicas a partir, não somente do volume arrecadado a partir de um determinado imposto, mas de toda a receita tributária arrecadada, incluindo as transferências e repasses constitucionais.

Do ponto de vista constitutivo da progressividade fiscal, tem-se que a Constituição Federal anuncia a aplicação do princípio da capacidade contributiva com relação aos impostos, de modo que tal instituto assume caráter programático. Segundo Diogo Coutinho (2012, p. 101), o direito possui um papel fundamental na emolduração de políticas públicas, ainda que de maneira programática, ou seja, um "arcabouço jurídico capaz de delimitar e institucionalizar metas ou "pontos de chegada" dessas políticas".

Dallari Bucci (2013, p. 11) argumenta que, no caso brasileiro, há um excesso de direitos e princípios positivados, e que as políticas públicas (que possuem distintos suportes legais) atuariam de forma complementar, preenchendo os espaços normativos e concretizando os princípios e regras, com vista a objetivos determinados. Nesse sentido, a implementação da progressividade fiscal é elemento concretizador de uma política pública, que depende de uma decisão política e legislativa local, a ser exarada por meio de lei exarada pelo Município competente. No campo tributário, a necessidade de lei decorre do princípio da legalidade consagrado no artigo 5º, II, da CF/88, o qual determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, e no artigo 150, I, da mesma Carta que veda a exigência ou aumento do tributo sem lei que o estabeleça.

De acordo com Sacha Calmon Coelho (2004, p. 272-276) o art. 5º da CF/88 encerra um princípio que se projeta sobre todos os domínios do Direito, que impede que o Estado haja ao arbítrio em suas relações com o indivíduo, e tem seu conteúdo reforçado pelo art. 150, I, do mesmo Diploma, deixando claro que qualquer exação deve ser instituída ou aumentada não simplesmente com base em lei, mas pela própria lei. Ainda, de acordo com o art. 97, II, do CTN somente a lei pode estabelecer a majoração ou redução de tributos bem como, acresce em seu inciso IV que apenas a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo. A esse respeito Roque Carrazza (2013, p. 276) afirma que a lei deve indicar

todos os elementos da norma jurídica tributária, inclusive os quantitativos, ou seja, aqueles que dizem respeito à base de cálculo e à alíquota da exação. Desse modo, a progressividade relativa ao IPTU enquanto política pública assume caráter constitutivo municipal, pois cabe à lei do ente competente definir regras e limites para graduação de alíquotas sobre o valor venal do imóvel.

Nesse sentido, o crivo prévio da legalidade é fundamental para o controle formal da política pública, bem como, ressalta-se a importância do direito como ferramenta de controle de políticas públicas inclusive sobre o seu aspecto material (COUTINHO, 2013, p.18).

Uma importante ferramenta tanto para o controle formal e material de uma política pública é avaliar os seus resultados. Nesse sentido, cumpre mencionar dois critérios de avaliação de resultado de política pública apresentados por Elinor Ostrom (2007), que dizem respeito a uma avaliação baseada na equidade através da equivalência fiscal e outra baseada na equidade redistributiva[4].

O autor explica que na primeira forma, um critério de avaliação baseado na equidade através da equivalência fiscal, há duas formas principais de avaliar o patrimônio líquido, quais sejam, uma avaliação com base na igualdade das contribuições dos indivíduos e dos benefícios que deles derivam; e com base em capacidades diferentes de pagar. Para o autor, percepções de equivalência fiscal ou sua ausência pode afetar a disposição dos indivíduos em contribuir para o desenvolvimento e manutenção de sistemas de recursos[5].

Outro critério de avaliação, baseado na equidade redistributiva, ressalta a importância de políticas que redistribuem recursos para indivíduos mais pobres, e que metas baseadas nesse tipo de critério ameniza o objetivo de se utilizar recursos escassos onde haja

---

[4] "In additionn to predicting outcomes, the institutional analyst may evaluate the outcomes that are being achieved as well as the likely set of outcomes that could be achieved under alternative institutional arrangements. Evaluative criteria are applied to both the outcomes and the processes of achieving outcomes. Although there are many potential evaluative criteria, let us briefly focus on (1) economic efficiency, (2) equity through fiscal equivalence, (3) redistributional equity, (4) accountability, (5) conformance to general morality, and (6) adaptability." (OSTROM, 2007, p.33)

[5] "Fiscal Equivalence. There are two principal means of assessing equity: (1) on the basis of the equality between individuais' contributions to an effort and the benefits they derive and (2) on the basis of differential abilities to pay. The concept of equity that underlies an exchange economy holds that those who benefit from a service should bear the burden of financing that service. Perceptions of fiscal equivalence or a lack thereof can affect the willingness of individuais to contribute toward the development and maintenance of resource systems." (OSTROM, 2007, p.34)

maior benefício líquido, de modo que o resultado é o fornecimento de instalações que beneficiam grupos mais carentes, e desse modo, os objetivos redistributivos podem alcançar a equivalência fiscal[6].

Ambos os critérios de avaliação mencionados pelo autor são fundamentais ao instituto da progressividade fiscal na medida em que sob o primeiro critério de avaliação baseado numa equidade com base na equivalência fiscal na medida em que na ausência da aplicação de alíquotas progressivas resulta tributação regressiva e desse modo injusta, e mais do que isso, não leva em consideração as diferentes capacidades de pagar dos contribuintes. Já o critério de avaliação baseado na equidade redistributiva, tem-se que uma tributação progressiva pode ser um caminho viável para redistribuição de riquezas no longo prazo resulta em equivalência fiscal.

Desse modo destaca-se a função redistributiva da progressividade fiscal, na medida em que promove uma ponderação sobre a capacidade contributiva no âmbito da política tributária municipal. Nesse sentido é fundamental que haja uma prévia avaliação das circunstâncias de tempo e espaço em que estão inseridos os contribuintes, de modo que se possa graduar o montante do tributo de maneira adequada conforme o nível de riqueza do contribuinte[7].

5. Implementação da progressividade fiscal relativa ao IPTU nos municípios brasileiros

A implementação de uma política pública corresponde às ações que fazem uma política sair do papel e funcionar efetivamente. Conforme mencionando nos tópicos anteriores, a implementação da progressividade fiscal do IPTU ocorre no âmbito municipal e com certa autonomia, e não há uma configuração que seja regra quanto à graduação de alíquotas. A implementação da progressividade fiscal está amparada em princípio

---

[6] "Redistributional Equity. Policies that redistribute resources to poorer individuais are of considerable importance. Thus, although efficiency would dictate that scarce resources be used where they produce the greatest net benefit, equity goals may temper this objective; the result is the provision of facilities that benefit particularly needy groups. Likewise, redistributional objectives may conflict with the · goal of achieving fiscal equivalence."(OSTROM, 2007, p.34)

[7] Cumpre observar que a progressividade fiscal varia conforme o valor venal do imóvel, sendo que, consoante a Súmula 589 do STF, é inconstitucional a fixação de adicional progressivo do IPTU em função do número de imóveis do contribuinte.

constitucional, que não define limites para tal graduação, o que pode resultar em um tratamento diferenciado da questão dentre os mais de 5.500 municípios brasileiros.

A título de comparação, no nível federal, o imposto que por excelência desempenha função progressiva fiscal é o Imposto de Renda, o qual, por meio de uma tabela única de incidência mensal, especifica tal progressão de acordo com cinco faixas de tributação, uma de isenção e outras que variam em alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, sujeitando um contribuinte com maior renda à incidência de uma alíquota maior.

Nesse mesmo sentido, também foi destacada a questão da facultatividade de implementação da progressividade fiscal relativa ao IPTU. Nesse sentido, há inúmeros entes que não efetivaram a progressividade fiscal, a exemplo do Distrito Federal, ou que sequer tem conduzido seus esforços nesse sentido. Há, porém, casos de municípios que implementaram a progressividade fiscal, a exemplo do município de São Paulo, e outros ainda, que seguem em fase de implementação, a exemplo do município de Goiânia.

No caso do DF, verificou-se que o ente distrital ainda não instituiu a progressividade fiscal do IPTU. O que se verifica com base no *Decreto nº 28.445, de 20 de novembro de 2007* é a aplicação de 3 (três) alíquotas diferentes, quais sejam 3%, 1% e 0,3%, conforme o tipo de objeto tributado, conforme se visualiza na tabela seguinte:

Tabela III - Progressão de alíquotas do IPTU consoante o valor venal do imóvel no Distrito Federal

Alíquota de 3%	Alíquota de 1%	Alíquota de 0,3%
a) terrenos não edificados; e b) terrenos com edificações em construção ou demolição, condenadas ou em ruínas, quando nelas se constatar a existência de dependências suscetíveis de utilização ou locação.	a) imóvel não residencial, edificado; e b) imóvel residencial portador de alvará de construção pelo prazo improrrogável de trinta e seis meses, desde que o proprietário do imóvel não seja titular de outro, da mesma natureza no DF.	a) imóvel edificado destinado exclusivamente para fins residenciais; e b) imóvel edificado, com utilização exclusivamente residencial.

Fonte: Decreto nº 28.445, de 20 de novembro de 2007

Conforme se verifica as alíquotas são diferenciadas em razão do objeto tributado de modo que não há variação das alíquotas do IPTU em função do valor venal do imóvel.

No caso do município de São Paulo, em 2006, o STF se pronunciou sobre a Lei Municipal n. 13.250/2001, a qual confirmou a aplicação de alíquotas progressivas conforme o valor venal do imóvel. Assim, a partir da Lei nº 15.889/2013 e Lei nº 6.989/1966 é possível verificar as alíquotas aplicáveis bem como o percentual de desconto ou acréscimo do ente municipal consoante as faixas de valor venal, diferenciadas para imóveis residenciais e não

residenciais. No caso dos imóveis residenciais, conforme prevê o art. 7º da Lei nº 6.989/1966 a alíquota aplicável é de 1%, sobre o valor venal do imóvel, já o art. 8º prevê alíquota de 1,5% para imóveis não residenciais, sendo aplicáveis os seguintes descontos conforme os artigos 3º e 4º Lei nº 15.889/2013 conforme se apresenta na tabela a seguir:

Tabela II - Descontos e Acréscimos do IPTU no município de São Paulo consoante o valor venal do imóvel

Faixas de valor venal Desconto/Acréscimo para imóveis residenciais (art. 3º)	Faixas de valor venal Desconto/Acréscimo para imóveis não residenciais (art. 4º)
até R$ 150.000,00 - 0,3% acima de R$ 150.000,00 até R$ 300.000,00 - 0,1% acima de R$ 300.000,00 até R$ 600.000,00 + 0,1% acima de R$ 600.000,00 até R$ 1.200.000,00 + 0,3% acima de R$ 1.200.000,00 + 0,5%.	até R$ 150.000,00 - 0,4% acima de R$ 150.000,00 até R$ 300.000,00 - 0,2% acima de R$ 300.000,00 até R$ 600.000,00 0,0% acima de R$ 600.000,00 até R$ 1.200.000,00 + 0,2% acima de R$ 1.200.000,00 + 0,4%.

Fonte: Lei nº 15.889/2013

Importa ainda mencionar que o art. 6º da Lei nº 6.989/1966, o qual estabelece isenção de imóveis construídos cujo valor venal, na data do fato gerador do imposto, é inferior a R$ 90.000,00 (noventa mil reais), bem como de imóveis utilizados exclusiva ou predominantemente como residência, de Padrões A, B ou C, e cujo valor venal, na data do fato gerador do imposto, seja superior a R$ 90.000,00 (noventa mil reais) e igual ou inferior a R$ 160.000,00 (cento e sessenta mil reais).

Alguns municípios já estão revendo a forma de tributação do IPTU, como por exemplo, o Município de Goiânia, que a partir do ano 2018 passará a aplicar a progressividade fiscal. Diferentemente de São Paulo, o município de Goiânia aplica diretamente alíquotas diferenciadas para imóveis edificados de uso residencial, imóveis edificados de uso não residencial e imóveis não edificados. As alíquotas aplicáveis conforme o art. 17 da Lei Complementar nº 265, de 29 de setembro de 2014 do município de Goiânia são apresentadas na tabela a seguir:

Tabela III - Progressão de alíquotas do IPTU consoante o valor venal do imóvel no município de Goiânia

Imóveis edificados de uso residencial (art. 17, I)	Imóveis edificados de uso não residencial (art. 17, II)	Imóveis não edificados (art. 17, III)
a) alíquota de 0,20% para imóveis com valor venal de até R$ 50.000,00; b) alíquota de 0,40% para imóveis com valor venal acima de R$ 50.000,00 e até R$ 100.000,00;	a) alíquota de 0,50% para imóveis com valor venal de até R$ 100.000,00; b) alíquota de 0,70% para imóveis com valor venal acima de R$ 100.000,00;	a) alíquota de 0,50% para imóveis com valor venal de até R$ 100.000,00; b) alíquota de 1,00% para imóveis com valor venal acima de R$ 100.000,00;

c) alíquota de 0,55% para imóveis com valor venal acima de R$ 100.000,00 e até R$ 800.000,00; d) alíquota de 0,60% para imóveis com valor venal acima de R$ 800.000,00;		

Fonte: Lei Complementar nº 265/2014

A partir do dispositivo supracitado observa-se que o Município de Goiânia estabelece a progressividade fiscal, adotando alíquotas diferenciadas consoante o valor venal do imóvel e ao mesmo tempo adota alíquotas diferenciadas de acordo com o uso do imóvel.

Ademais, para que a progressividade fiscal alcance o fim de promover uma tributação mais equânime é fundamental que as plantas de valores utilizadas para determinação da base de cálculo do IPTU, as Plantas Genéricas de Valores – PGVs, estejam atualizadas e consequentemente conduzam ao preço médio dos imóveis representativo dos valores venais dos imóveis. Aliomar Baleeiro (2013, p. 326) considera que as plantas ou tabelas de valores são uma medida de simplificação da execução da lei na medida em que retratam o preço médio do terreno por região ou o preço do metro quadrado das edificações, conforme padrão construtivo.

Ocorre, porém, que geralmente há uma grande defasagem entre os valores venais, resultantes da PGV, e os valores efetivamente praticados no mercado. A fim de sanar tais discrepâncias, Aires Barreto (2012, p. 247-261) explica que o ideal seria a atualização desses dados em periodicidade anual, pois quando se deixa de considerar por mais de um exercício as valorizações reais da região a homogeneidade dos valores desaparece e os Mapas deixam de cumprir sua finalidade. Portanto, a implementação da progressividade fiscal relativa ao IPTU, perpassa por mais esse desafio, que é a utilização de cadastros mais atualizados para a composição dos valores da base de cálculo do IPTU.

Do exposto, observa-se que a graduação de alíquotas além de não ser compreendida como de aplicação obrigatória pelos entes municipais, trata-se de uma política cujo desenho se dá no âmbito municipal, e nesse sentido, é oportuno que se considere valores venais representativos dos valores de mercados dos imóveis, mas também que se pondere sobre a real capacidade contributiva dos contribuintes, desse modo promovendo a graduação das alíquotas.

6. Conclusão

O presente trabalho tratou acerca do instituto da progressividade fiscal relativa ao IPTU. A progressividade fiscal, a despeito de sua finalidade arrecadatória, assume um papel relevante na aquisição de recursos para administração de serviços essenciais à vida em sociedade e para implantação de políticas públicas, destaca-se também como um importante mecanismo do Estado para a realização dos fins sociais enquanto política redistributiva da riqueza social.

A progressividade fiscal estabelece uma variação conforme a capacidade de contribuição do sujeito passivo da obrigação tributária. Desse modo, por meio de tal instituto há uma imposição de maior ônus àqueles que ostentam maior aptidão para contribuir para o custeio das despesas do Estado, uma vez que, em regra, quem possui maiores renda ou patrimônio, revela maior capacidade para contribuir.

Os processos de formulação e implementação do instituto da progressividade fiscal relativa ao IPTU ocorrem em nível municipal, a depender de lei exarada pelo ente competente, cujos parâmetros são gerais e baseados em princípios constitucionais tributários. Nesse sentido, destaca-se a autonomia municipal para manejar tal instituto em favor de uma tributação mais equânime.

A obrigatoriedade da implementação da progressividade fiscal ainda é tema controverso, bem como, observa-se que tal instituto ainda não foi implementado em inúmeros municípios brasileiros. Há, porém, casos de municípios que implementaram a progressividade fiscal, e outros ainda, que seguem em fase de implementação. De todo o modo, cumpre ressaltar que a implementação de uma tributação mais equânime acerca do IPTU implica não somente na graduação de alíquotas consoante o valor venal do imóvel mas também na utilização de Plantas de Valores Genéricos cujos valores sejam representativos do valor de mercado dos imóveis.

De todo o exposto, o presente trabalho procurou contribuir para a discussão sobre políticas públicas fiscais municipais que tenham como objetivo não somente arrecadar mais, mas também o enfrentamento da questão da desigualdade por meio de uma tributação mais equânime.

7. Referências

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro***.** Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal***.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 423.768/SP*. Rel. Ministro Marco Aurélio. São Paulo, julgado em 01/dez/2010. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19736028/recurso-extraordinario-re-423768-sp> Acesso em: 08 jan. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 586.693/SP*. Rel. Ministro Marco Aurélio. DJe: 09.12.2008. São Paulo, julgado em 25/maio/2011. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19845256/recurso-extraordinario-re-586693-sp> Acesso em: 15 jan. 2017.

BUCCI, Maria P. Dallari. *Fundamentos para uma Teoria jurídica das políticas públicas.* São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário***.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COUTINHO, Diogo R. *O direito nas políticas sociais brasileiras: um estudo sobre o programa Bolsa Família.* In: Direito e Desenvolvimento: um diálogo entre os Brics. SCHAPIRO, Mario G.; TRUBEK, David M. (org.). São Paulo: Saraiva; Direito GV, 2012, p. 103-131.

_____. *O direito nas políticas públicas.* In: Política Pública como campo disciplinar. MARQUES, Eduardo e FARIA, Carlos Eduardo Pimenta de. (org.) São Paulo: Unesp / Rio de Janeiro: Fiocruz, 2013.

DISTRITO FEDERAL. *Decreto no 28.445, de 20 de novembro de 2007.* Consolida a legislação que institui e regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU. Disponível em: < http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=28445&txtAno=2007&txtTipo=6&txtParte=.>. Acesso em: 10 jun. 2017.

GOIÂNIA. *Lei Complementar no 235, de 28 de dezembro de 2012. Institui o PROGRAMA IPTU VERDE no Município de Goiânia.* Disponível em: < https://www.goiania.go.gov.br/html/gabinete_civil/sileg/dados/legis/2012/lc_20121228_000000235.html> Acesso em: 07 jun. 2017.

_____. *Lei Complementar nº 265, de 29 de setembro de 2014.* Altera a Lei nº 5.040, de 20 de novembro de 1975 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.goiania.go.gov.br/html/gabinete_civil/sileg/dados/legis/2014/lc_20140929_000000265.html#ART000007> Acesso em: 10 jun. 2017.

HARADA, Kiyoshi. *IPTU: Doutrina e Prática***.** São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

OSTROM, Elinor. *Institutional Rational Choice*. An Assessment of the Institutional Analysis and Development Framework. In: Theories of the policy process. SABATIER, Paul A. Boulder CO: Westview Press, 2007, p. 21-64.

SÃO PAULO. Prefeitura de São Paulo. *Lei n. 13.250, de 27 de dezembro de 2001*. Altera a Lei nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, e dá outras providências. Disponível em: <http://ww2.prefeitura.sp.gov.br//arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-13250-2001.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2017.