

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
PRÓ-REITORIA ACADÊMICA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

**ANÁLISE EXPLORATÓRIA DA GRADUAÇÃO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA, ATRAVÉS DA PROGRESSIVIDADE FISCAL, NO IMI, EM
PORTUGAL, E A VERIFICAÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DE SUA
APLICAÇÃO AO IPTU DO MUNICÍPIO DO RECIFE/PE**

Albert August Walter Van Drunen

Recife - 2017

Albert August Walter Van Drunen

**ANÁLISE EXPLORATÓRIA DA GRADUAÇÃO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA ATRAVÉS DA PROGRESSIVIDADE FISCAL NO IMI, EM
PORTUGAL, E A VERIFICAÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DE SUA
APLICAÇÃO AO IPTU DO MUNICÍPIO DO RECIFE/PE**

Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP), como exigência parcial para a obtenção do título de mestre em Direito na Linha de Pesquisa Processo, Hermenêutica e Efetividade dos Direitos, Grupo Política e Tributação, sob orientação do Prof. Dr. Hélio Silvio Ourém Campos

Recife - 2017

ALBERT AUGUST WALTER VAN DRUNEN

**ANÁLISE EXPLORATÓRIA DA GRADUAÇÃO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA, ATRAVÉS DA PROGRESSIVIDADE FISCAL, NO IMI, EM
PORTUGAL, E A VERIFICAÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DE SUA
APLICAÇÃO AO IPTU DO MUNICÍPIO DO RECIFE/PE**

DEFESA PÚBLICA em

Recife, _____ de _____ de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Professor Dr. Hélio Silvio Ourém Campos
Orientador Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Professor Dr. Geilson Salomão Leite
Examinador Externo da Universidade Federal da Paraíba – UFPB

Professor Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – UNICAP
Membro da Universidade Católica de Pernambuco

Professor Dr. João Hélio de Farias Moraes Coutinho – UNICAP
Membro da Universidade Católica de Pernambuco

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por todas as bênçãos da minha vida e digo que foram milhares. Também agradeço a minha mãe por ter me posto no mundo e por ter feito o seu melhor comigo. Ao meu pai, pessoa que foi, é e sempre será um referencial para mim. Infelizmente, não está mais entre nós, mas seus ensinamentos, seu caráter e sua dignidade são de grande exemplo para mim. Também devo ao meu pai os ensinamentos sobre as injustiças que vemos e sentimos nesse nosso país, o que fez de mim alguém com olhar crítico para ainda conseguir se revoltar, mas acima de tudo, para tentar colaborar para mudar algo. Agradeço aos meus irmãos, Rafael, Júnior, Juliana e Luciana, grandes exemplos de força e superação. Obrigado a todos.

Aos meus tios, José Albert e Liana, os referenciais para o que eu entendo de família e da importância de tê-la. José Albert, professor durante tantos anos na Universidade Católica de Pernambuco, assim como meu pai e minha tia Tereza, que foram alunos dessa escola, são os principais motivos pelos quais sempre nutri o sonho de nela estudar e nela obter o título de mestre, sonho que agora realizo. A minha tia Tereza ainda devo grandes agradecimentos pelas tardes de muitos sorrisos e pela importância do exemplo da sua firmeza. Também agradeço aos meus primos Ricardo, Cristina, Alberto, Augusto e Kátia.

Também não posso deixar de mencionar os amigos de muito antes do mestrado. Ângela, Evandro, Marcílio, Salgueiro (Flávio), Luís Nóbrega, Fernando e Marcos. Muito obrigado por todo o apoio em tantos momentos.

Agora, o que falar de Keila? Minha esposa, companheira e amiga? Sem ela não teria sido possível concretizar esse sonho tão antigo. Muito obrigado por tudo! Se não fosse seu incentivo para estudar, para não desistir, para persistir, assim como todo o apoio nos

trabalhos, sejam da prefeitura, sejam do mestrado, esses agradecimentos não poderiam estar sendo feitos nessa dissertação. Além do mais, permitiu ainda a realização de outro grande sonho que eu tinha: ser pai. Obrigado por ser essa mãe tão maravilhosa para nosso filho Mateus! Sua força misturada com tanto amor nos faz muito felizes! Agradeço também à família Cavalcanti por ter me acolhido tão bem, apoiando tão plenamente a formação de nossa família.

Agradeço também aos meus professores. Aqui eu precisaria nominar muitos para poder fazer algum tipo de justiça, mas eu poderia terminar esquecendo de algum, o que também seria uma injustiça. Então nomearei apenas os que ainda tenho algum tipo de contato. Aos professores José Luís Ratton, João Paulo Allain Teixeira, João Hélio Coutinho, Raymundo Juliano, Virgínia Colares e Sérgio Torres por tantas desconstruções que me permitiram começar a construção de algo novo em mim. Em especial ao meu professor e orientador no mestrado, professor Hélio Silvío Ourém Campos, por ter me recebido tão bem em seu grupo de pesquisa, Política e Tributação, e que, com toda sua generosidade, paciência e perseverança conseguiu extrair o melhor de mim e da minha pesquisa. Agradeço também a todos os que fazem parte do Grupo Política e Tributação e a todos os funcionários da UNICAP.

Aos amigos que o mestrado me deu: Ana Paula, Danilo, Rogério, Flora, Nara, Maria, Lorena, Tassiana, Luciana, Leonardo, Gabriela, Paloma e Fábio! Espero que consigamos manter essa amizade para além desse mestrado!

Obrigado a todos!

RESUMO

O Brasil adotou como forma de combate à crise econômica um severo regime de austeridade fiscal através da Emenda Constitucional nº 95/2016. Com o intuito de fornecer outras soluções para o enfrentamento da crise, principalmente, nos Municípios, uma vez que não são abrangidos por aquela emenda constitucional e também sentem os efeitos dessa grave crise, analisou-se a forma de graduação da capacidade contributiva realizada, através da progressividade fiscal, no Imposto Municipal sobre Imóveis de Portugal - IMI, considerando apenas os prédios urbanos, um dos instrumentos utilizados por este país no enfrentamento da crise no ano de 2016, após uma experiência desastrosa com um regime de austeridade no período de 2011 a 2015, além da verificação da possibilidade de aplicação dessa forma de graduação da capacidade contributiva no Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU do Município do Recife/PE. A análise foi realizada com a utilização de pesquisas bibliográfica e documental, além da análise de dados fornecidos pelo Cadastro Imobiliário da Unidade de Tributos da Secretaria de Finanças do Município do Recife referentes aos valores venais do IPTU e do Imposto sobre a Transmissão Onerosa *Inter Vivos* – ITBI, deste Município, no ano de 2015, procedendo-se a uma análise descritiva e explicativa de todo o material, como forma de verificar, partindo-se da pergunta “causaria ofensa à CRFB/88 a aplicação da forma de graduação da capacidade contributiva, através da progressividade fiscal, realizada no IMI, em Portugal, no IPTU do Município do Recife/PE?”, a hipótese de que poderia ser aplicada tal forma de graduação ao IPTU do Município do Recife/PE. Ao final da análise, restou-se confirmada esta hipótese, inclusive, verificando-se que poderia ser conferida maior objetividade na fixação da base de cálculo do IPTU, já que a atual forma de fixação da base de cálculo desse imposto gera muitas dificuldades para o contribuinte compreender o lançamento do imposto, além de se apresentar a inadequação da forma de graduação da capacidade contributiva, através da progressividade fiscal, realizada pelo Município do Recife/PE, considerando os dados de 2015. Por fim, apresentam-se exemplos de como melhorar a graduação da capacidade contributiva por meio da progressividade fiscal no Município.

Palavras – Chave: Direito tributário. Princípio da capacidade contributiva. IMI. IPTU. Progressividade fiscal.

ABSTRACT

Brazil has adopted a severe fiscal austerity regime as a means of combating the economic crisis through Constitutional Amendment No. 95/2016. In order to provide other solutions to deal with the crisis, especially in the Municipalities, since they are not covered by this constitutional amendment and also feel the effects of this serious crisis, the form of graduation of the ability to pay was analyzed, through of tax progressivity, in the IMI, considering only the urban buildings, one of the instruments used by this country in facing the crisis in 2016, after a disastrous experiment with an austerity regime in the period of 2011 to 2015, in addition to the verification of the possibility of applying this form of graduation of the ability to pay in the Tax on Urban Property and Land - IPTU of the Municipality of Recife / PE. The analysis was carried out with the use of bibliographical and documentary research, as well as the analysis of data provided by the Real Estate Registry of the Tax Unit of the Finance Department of the Municipality of Recife referring to the IPTU venous amounts and the Inter vivos Onerous Transmission Tax - ITBI, in the year 2015, a descriptive and explanatory analysis of all the material, as a way of verifying, starting from the question "would cause offense to the CRFB/88 the application of the form of graduation of the ability to pay, through the fiscal progressivity, carried out in IMI, in Portugal, in the IPTU of the Municipality of Recife / PE? ", the hypothesis that this form of graduation could be applied to the IPTU of the Municipality of Recife / PE. At the end of the analysis, this hypothesis was confirmed, and it was verified that more objectivity could be given in determining the IPTU calculation base, since the current way of establishing the tax base of this tax generates many difficulties for the taxpayer to understand the launch of the tax, in addition to presenting the inadequacy of the form of graduation of the ability to pay, through fiscal progressivity, performed by the Municipality of Recife / PE, considering the data of 2015. Finally, examples of how to improve the graduation of the ability to pay through fiscal progressivity in the Municipality.

Keywords: Tax law. Principle of ability to pay. IMI. IPTU. Fiscal progressivity

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

- AT – Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal
- EC – Emenda Constitucional
- CIMI - Código do Imposto Municipal sobre Imóveis de Portugal
- CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
- CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
- CRP/76 – Constituição da República Portuguesa de 1976
- CTM – Código Tributário Municipal de Recife/PE
- CTN – Código Tributário Nacional do Brasil
- ICMS – Imposto sobre as Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
- IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis de Portugal
- IMT – Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis de Portugal
- IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
- IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IRC – Imposto sobre Rendimento de Pessoas Coletivas de Portugal
- IRS – Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares de Portugal
- IUC – Imposto Único de Circulação de Portugal
- IVA – Imposto sobre o Valor Agregado de Portugal
- IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana do Brasil
- ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos no art. 155, II da CRFB/88, definidos em lei complementar, do Brasil
- ITBI – Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição do Brasil
- MG – Estado de Minas Gerais
- RE – Recurso Extraordinário
- REsp – Recurso Especial
- RS – Estado do Rio Grande do Sul
- SP – Estado de São Paulo
- STF – Supremo Tribunal Federal do Brasil
- STJ – Supremo Tribunal de Justiça do Brasil

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. ANÁLISE DOS MODELOS CONSTITUCIONAIS DE PORTUGAL E DO BRASIL....	15
1.1. Concepções constitucionais e de Estados nos dois países.....	15
1.2. Características gerais dos dois Estados	24
1.3. Da importância dos Deveres Fundamentais para a concretização dos Direitos Fundamentais	35
2. FORMAS DE CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE NA TRIBUTAÇÃO	43
2.1. Princípio da igualdade: noções gerais	43
2.2. Conceitos aplicáveis à pesquisa.....	46
2.3. Princípio da capacidade contributiva e formas de sua concretização.....	51
3. ANÁLISE ACERCA DA (IN) APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AO IPTU	64
3.1. Evolução legislativa e jurisprudencial em relação ao IPTU.....	64
3.2. Análise do voto do Ministro Moreira Alves no RE nº 153.771-0/MG, de 20/11/1996, do STF.....	73
4. FORMAS DE GRADUAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, ATRAVÉS DA PROGRESSIVIDADE FISCAL, NO IMI E NO IPTU	86
4.1. Análise exploratória da forma de graduação da capacidade contributiva, através da progressividade fiscal, no IMI	86
4.2. Análise da graduação da capacidade contributiva, através da progressividade fiscal, no IPTU do Município do Recife/PE.....	95
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	111
REFERÊNCIAS	116
ANEXOS	121

INTRODUÇÃO

A crise mundial de 2008 ainda produz graves consequências nas principais economias do mundo. Essa crise, entretanto, é resultado de um processo iniciado bem antes. Nesse sentido, Batista Júnior (2015, p. 54-55) apresenta importante diagnóstico a esse respeito:

No fim da década de 1990, um grupo de economias asiáticas (que geravam cerca de um quarto da produção mundial e abrigavam mais de seiscentos milhões de pessoas) passou por severa queda na atividade econômica, trazendo, como afirma Paul Krugman, “sinistras lembranças da Grande Depressão”, que evocavam “uma espécie de ensaio para a crise global em andamento”. Esses, na verdade, foram os primeiros sintomas da grave crise financeira global que, em 2008, assolou o mundo com corridas bancárias maciças, deflagradas, agora, por simples cliques de mouses. A bolha habitacional norte-americana gerada pela elevação ilusória e exagerada do preço dos imóveis, especialmente a partir de 2004, foi tão somente um dos catalizadores da crise de 2008. Na realidade, como bem avaliava André Gorz, em 2005, “o capitalismo caminha na beira do precipício” [...].

As tentativas de recuperação da atividade econômica, recuperação que ainda não está consolidada, passam pelo “dilema de cortes de gastos ou aumento de impostos” como forma de aumentar a solvência dos governos, entretanto, teme-se a volta da recessão (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 59).

Isto pode ser verificado atualmente no Brasil. A mensagem presidencial no projeto de lei orçamentária anual de 2017, estima um déficit primário de R\$ 143,1 bilhões para o setor público nesse exercício no Brasil (BRASIL, 2016). Para fazer frente a essa realidade, o governo propôs e foi promulgada pelo Congresso Nacional a Emenda Constitucional nº 95/2016, acrescentando os arts. 106 a 114 aos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Este Novo Regime Fiscal implantado estabelece que, em suma, durante 20 exercícios, estão as despesas primárias limitadas a estas despesas do exercício anterior corrigidas pelo IPCA ou outro índice que venha a substituí-lo, podendo o Presidente da República, através de projeto de lei, com vedação de medida provisória, a partir do décimo exercício da vigência da referida emenda, alterar os métodos de correção dos limites. Somente no exercício de 2017 as despesas com saúde e educação não estão sujeitas a esse limite. No caso de descumprimento do referido limite, entre outras penalidades, fica vedada a concessão

de qualquer reajuste ou aumento aos servidores públicos, a criação de cargo, emprego ou função que implique aumento de despesas e realização de concurso público e, adicionalmente, no ano seguinte, a despesa nominal com subsídios e subvenções econômicas não poderá superar a do exercício anterior e fica vedada a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita (BRASIL, 2016).

Essa tem sido a solução apresentada, sendo apontada, muitas vezes, como a única possível para o enfrentamento da crise pela qual passa o Brasil. Entretanto, essa crise não atinge apenas esse país, tendo se iniciada em 2008, mas todo o mundo. Diante disso, essa pesquisa analisou uma outra forma de se enfrentar a crise: o caso de Portugal. A escolha desse país decorre de dois motivos.

O primeiro motivo é o do fato de Portugal ter utilizado medidas parecidas às implantadas pela EC nº 95/2016, mesmo que mais atenuadas, segundo o Programa de Governo XIX, referente ao período de 2011 a 2015, qual seja, o estabelecimento de limites para certas rubricas de despesa como forma de controle da despesa pública. Essa necessidade de redução das despesas decorreu, primordialmente, das medidas trazidas pelo Programa de Assistência Financeira acordado com a União Europeia e com o Fundo Monetário Internacional, visando a redução do endividamento nacional e internacional (PORTUGAL, 2011).

Entretanto, essas medidas geraram grandes prejuízos, uma vez que, apesar de ter havido uma redução no endividamento de 11% em relação ao PIB para 3%, nesse período, a riqueza do país e as prestações sociais diminuíram e houve aumento do desemprego, da pobreza, do número de falências (média de 44 empresas ao dia) e houve a emigração de 350 mil pessoas (PORTUGAL, 2015a). Devido a esse quadro, o governo foi desfeito e o Programa de Governo Constitucional XX de 2015 não foi implementado, sendo formado novo governo e proposto o Programa de Governo Constitucional XXI de 2015. Além de reduzir a austeridade, na matéria tributária, destaca-se: aumento da progressividade no IRS; aperfeiçoamento das deduções para rendimentos baixos e médios; criação de imposto sobre heranças de valor elevado; revisão da tributação municipal sobre o patrimônio, analisando a implantação da progressividade no IMI; limitação em 75 euros por ano dos aumentos de IMI decorrentes de reavaliação de imóveis de baixo valor; entre outras (PORTUGAL, 2015b). Com essas medidas, conseguiu-se cumprir as determinações trazidas pelo Programa de Assistência Financeira acordado com a União Europeia e com o Fundo Monetário Internacional, além de conseguir aumentar, mesmo que de forma modesta, as pensões.

O segundo motivo decorre das cargas tributárias em proporção ao PIB serem semelhantes nos dois países: 33,4%, em Portugal, e 33,7% no Brasil, inferiores a países como França (45%) e Itália (42,6%). Também há semelhança na participação da tributação sobre a propriedade em relação ao total da tributação, 4%, no Brasil, e 3%, em Portugal, diferente de França (8%) e Itália (6%). Apenas possuem uma diferença acentuada quanto às outras bases imponíveis: no Brasil, 18% sobre a renda, 25% sobre folha/previdência e 53% sobre o consumo, ante 33% sobre a renda, 27% sobre folha/previdência e 37% sobre o consumo¹ (RECEITA, 2016).

Com base nesses dados também se percebe que, diferentemente desses países, a maior parte da tributação brasileira se dá sobre o consumo, gerando um alto grau de regressividade ao sistema tributário brasileiro (LEAL, 2012, p. 179). Este quadro pode se tornar ainda mais preocupante. Isto porque a regressividade do sistema tributário brasileiro foi amenizada nos últimos anos, principalmente a partir de 2003, através do aumento substancial no gasto social da política fiscal do país (SILVEIRA; REZENDE; AFONSO; FERREIRA, 2013), uma vez que essas políticas são uma forma de diminuir a regressividade do sistema (SANCHES, 2016, p. 25). Sendo assim, confirmando-se os efeitos verificados em Portugal com políticas de austeridade, além de estudos tais como o da Nota Técnica nº 28 do IPEA, em que se prevê prejuízos para o Sistema Único de Saúde com o Novo Regime Fiscal (IPEA, 2016), esse quadro de regressividade pode ser bastante acentuado.

Essas medidas implementadas pela União através da EC nº 95/2016, não vinculam os Municípios, entretanto, devido a grave crise que também atinge esses componentes da federação brasileira (SILVA, 2007, p. 101), medidas como essas podem ser propostas também para os Municípios. Entretanto, temendo-se os efeitos verificados em Portugal com o regime de austeridade, pretende-se verificar se a nova forma de enfrentamento da crise realizada por Portugal, quanto ao IMI, poderiam ser aplicadas no Brasil, através do IPTU, considerando, como corte metodológico, o Município do Recife/PE, mas realizando o enfoque sob a perspectiva do cumprimento do princípio da capacidade contributiva, principalmente através da sua graduação através da progressividade fiscal. Isto visa apresentar uma forma de diminuição da necessidade de aplicação de medidas tão duras nesse Município, que poderiam gerar redução dos serviços públicos, além de se atuar buscando a redução da regressividade do sistema tributário do Município. Dessa forma, entende-se justificada a pesquisa pela

¹ Na França, a participação das outras bases tributárias representa 24% através da renda, 41% sobre folha/previdência e 27% sobre o consumo e, na Itália, 33% sobre a renda, 31% sobre folha/previdência e 30% sobre o consumo.

possibilidade de se verificar experiências exitosas em um outro país como forma de apresentar uma maneira diferente de enfrentamento da crise no Brasil e, em especial, no Município do Recife/PE, além do ineditismo do estudo.

Deve-se ressaltar que a pesquisa não tem a pretensão de resolver a crise econômica que assola o país, uma vez que a formação dessa crise internacional é decorrente da mundialização do capital e das próprias deficiências do capitalismo financeiro atual, assim como da falta de união dos Estados nacionais para fazer frente a essa volatilidade dos capitais (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 105-138). Nem tampouco, acredita-se que, um aumento, por exemplo, na arrecadação através do IPTU no Município do Recife/PE poderia resolver todo o problema fiscal desse ente. Apenas se analisa um caminho alternativo para o enfrentamento da crise, atenuando os seus efeitos.

Foram realizadas pesquisas bibliográfica, documental, de estudo de caso, além da análise dos dados fornecidos pela Unidade de Tributos Imobiliários da Secretaria de Finanças de Recife em relação aos valores venais do IPTU e do ITBI neste Município no exercício de 2015. Para fins da pesquisa, foi considerada a concepção de progressividade fiscal trazida por Seligman (1908, p. 3), na qual esta tanto se verifica pela variação da alíquota em função da base de cálculo, quanto com a majoração ou minoração da base de cálculo, gerando os mesmos efeitos da atuação sobre a alíquota.

O problema a ser enfrentado pode ser expresso da seguinte maneira: “causaria ofensa à CRFB/88 a aplicação da forma de graduação da capacidade contributiva, através da progressividade fiscal, realizada no IMI, em Portugal, no IPTU do Município do Recife/PE?”. A hipótese lançada é de que poderia ser aplicada tal forma de graduação ao IPTU do Município do Recife/PE.

Dessa forma, o objetivo geral da pesquisa foi o de analisar a forma de graduação da capacidade contributiva, através da progressividade fiscal, no IMI, em Portugal, assim como verificar a compatibilidade da aplicação dessas medidas ao IPTU do Município do Recife/PE, considerando à CRFB. Para cumprir esse objetivo, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- Analisar, através de pesquisa bibliográfica, a formatação dos dois países e a repercussão dessas diferenças de formatação no exercício do poder tributário dos Municípios dos dois países;

- Analisar, também através de pesquisa bibliográfica, a dicotomia entre o direito fundamental à propriedade e o dever fundamental de pagar impostos, com intuito de verificar os limites que devem pautar a tributação nos dois países;
- Analisar, através de pesquisa bibliográfica, documental e de estudo de caso, os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da progressividade fiscal no Brasil;
- Realizar uma análise exploratória acerca do disciplinamento normativo da graduação da capacidade contributiva através da progressividade fiscal do IMI dos prédios urbanos em Portugal;
- Analisar o disciplinamento normativo da graduação da capacidade contributiva através da progressividade fiscal no IPTU no Município do Recife/PE, procedendo também, a verificação, a partir dos dados disponibilizados pela unidade responsável pelos tributos imobiliários deste Município, do cumprimento da capacidade contributiva, e, caso não esteja havendo o referido cumprimento, apresentar uma forma de graduação da capacidade contributiva através da progressividade fiscal.

Para atender a esses objetivos, num primeiro momento, foram analisados, sinteticamente, os modelos constitucionais de Portugal e do Brasil, apresentando as concepções constitucionais, para, em seguida, realizar uma análise acerca da dicotomia direito fundamental à propriedade e dever fundamental de pagar impostos. Entende-se importante essa análise, uma vez que apenas se apresentando qual a concepção de Constituição, de deveres e de direitos, além de Estados, será possível realizar uma análise acerca da constitucionalidade da aplicação das experiências portuguesas no IPTU do Município do Recife/PE.

Num segundo momento, foram feitas considerações acerca do princípio da igualdade e das formas de concretização do princípio da capacidade contributiva, analisando-se, portanto, além do princípio da capacidade contributiva, os conceitos de personalização, progressividade fiscal e outros conceitos importantes para a realização da pesquisa.

Posteriormente, foi realizada uma análise acerca da evolução jurisprudencial e legislativa do IPTU no Brasil, destacando-se, principalmente, a análise do julgamento do RE nº 153.771-0/MG, de 20/11/1996, paradigmático acerca da matéria. Esta análise se mostra de grande importância para a verificação da hipótese que orienta toda a pesquisa.

Em seguida, foi realizada a apresentação do disciplinamento do IMI incidente sobre prédios urbanos, para, posteriormente, haver a apresentação do disciplinamento do

IPTU no Município do Recife/PE, além de serem apresentados dados referentes ao exercício de 2015, em relação ao IPTU, naquele Município, de acordo dados obtidos junto ao Município. Por fim, serão apresentadas as considerações finais acerca da pesquisa, com a verificação da hipótese aplicada.

1. ANÁLISE DOS MODELOS CONSTITUCIONAIS DE PORTUGAL E DO BRASIL

1.1. Concepções constitucionais e de Estados nos dois países

É oportuno se fazer uma ressalva:

Esclarecer é explicitar as premissas. O conflito entre as teorias jurídicas do Direito Tributário tem sua principal origem naquilo que se presume conhecido porque se supõe óbvio. De modo que de premissas iguais em sua aparência (a obviedade confere uma identidade falsa às premissas) deduzem-se conclusões diferentes porque cada contendidor atribuiu um diferente conceito às premissas 'óbvias'. Esta dualidade de conclusões deixa ambos os contendedores surpresos e perplexos (pois partiram das 'mesmas' premissas óbvias), sem que um possa convencer o outro da veracidade de sua respectiva conclusão" (BECKER, 1972, p. 11).

É com essa preocupação trazida por Becker, de afastamento de premissas óbvias, que se pretende analisar alguns temas utilizados nesta pesquisa. Mas deixando claro de que não se busca a verdade ou a única resposta correta. Busca-se analisar e apresentar afirmações normativas que possam ser racionalmente justificadas perante o ordenamento jurídico brasileiro (ALEXY, 2001, p. 26).

Feita essa ressalva, passa-se a análise de alguns temas. Inicialmente, faz-se necessário apresentar, de forma sucinta, algumas considerações sobre as Constituições e sobre os tipos de Estados. Pode-se conceber o constitucionalismo moderno como uma “teoria normativa da política”, tendo como funções básicas a ordenação, fundação e limitação do poder público, bem como o reconhecimento e a garantia dos direitos e liberdades do indivíduo (CANOTILHO, 2003, p. 51-55). Seguindo essa linha doutrinária, o Estado Constitucional, deixando de lado os debates acerca da Constituição como dimensão mínima desse tipo de Estado e dos que consideram o Estado como algo que precederia a Constituição, esta será considerada, nesta pesquisa, como uma “estrutura política conformadora do Estado” (CANOTILHO, 2003, p. 87).

Pode-se dizer que do século XVIII ao século XX, o mundo passou por quatro grandes revoluções: da liberdade, da igualdade, da fraternidade e da concretização da liberdade e da igualdade. As duas primeiras tiveram como lugar o primeiro mundo, as outras duas os países subdesenvolvidos. Cada uma dessas revoluções visou à concretização de uma forma de Estado: Estado Liberal, Estado Socialista, Estado Social das Constituições programáticas e Estado Social dos direitos fundamentais. É bastante importante destacar que o Estado Liberal e o Estado Socialista visavam a instauração de novos sistemas econômicos através de meios revolucionários, entretanto, o Estado Social propriamente dito, é o resultado de mudanças pacíficas, advindas da “acomodação dos interesses políticos e sociais, volvidos de último ao seu leito normal” (BONAVIDES, 2004, p. 29-32).

O Estado Liberal é representado pela figura do Estado de Direito. Entretanto, essa expressão sofre críticas por ter vários significados, podendo ser Estado de Direito feudal, estamental, burguês, nacional, social e outros (SCHMITT, 1971, p. 23). Por isso, Silva (2008, p. 113) afirma:

[...] Em tal caso a tendência é adotar-se a concepção formal do Estado de Direito à maneira de Forsthoff, ou de um *Estado de Justiça*, tomada a justiça como um conceito absoluto, abstrato, idealista, espiritualista, que, no fundo, encontra sua matriz no conceito hegeliano do *Estado Ético*, que fundamentou a concepção do Estado fascista: ‘totalitário e ditatorial em que os direitos e liberdades humanas ficam praticamente anulados e totalmente submetidos ao arbítrio de um poder político onipotente e incontrolado, no qual toda participação popular é sistematicamente negada em benefício da minoria [na verdade, da elite] que controla o poder político e econômico [...]

No Estado liberal, era feita uma oposição entre a liberdade e o absolutismo do monarca, surgindo, assim, a primeira noção de Estado de Direito, portanto, que foi concretizada doutrinariamente por Kant. Este apresenta o ordenamento como algo abstrato e neutro, trazendo como papel principal do Estado a garantia da defesa e do direito. Dessa forma, o primeiro Estado jurídico surge com a Revolução Francesa, tendo a burguesia estabelecido os princípios de sua revolta, generalizando os mesmos como sendo os ideais de todos os grupos sociais. Entretanto, a partir do momento que a burguesia toma o poder, passa a sustentar essas ideias apenas formalmente, uma vez que, na prática, são apenas princípios dessa classe (BONAVIDES, 2004, p. 39-42). Em contrapartida, a ideia de leis gerais é de grande importância para um regime de livre concorrência e de garantia indiscriminada das liberdades pessoais, políticas e econômicas, restringindo a atuação do Parlamento, servindo, portanto, para garantir o sistema de propriedade (SILVA, 2007, p. 118).

É importante destacar que o liberalismo não se volta para a comunidade, havendo uma relação de antagonismo entre o liberalismo e a democracia, ou seja, liberdade e igualdade. No feudalismo, havia uma preponderância do político sobre o econômico, entretanto, com o liberalismo, há uma inversão, passando o econômico a controlar o político, constituindo-se isto numa das grandes contradições da liberal-democracia do século XIX (BONAVIDES, 2004, p. 55).

Nesse sentido, Batista Júnior (2015, p. 22-25):

O Estado Liberal, como Estado burguês, identifica-se, sobretudo, com os interesses e valores da burguesia, que conquistou o poder político e econômico, o que justifica o realce dado às liberdades individuais (como a liberdade contratual e a reverência à absolutização da propriedade privada).

[...]

A atuação administrativa, no compasso liberal, deve restringir-se à manutenção da ordem pública, da liberdade, da propriedade e da segurança individual.

[...] O Estado Liberal firma uma nítida separação entre Estado e sociedade civil, bem como promove a autonomia da esfera econômica em face da esfera política, cada qual presidida por uma lógica distinta (lucro e poder). A lógica liberal afasta a intervenção econômica estatal e toma como modelo ideal o “Estado mínimo”, que deve possuir, da mesma forma, um governo que governe o mínimo. Claramente, porém, mesmo na primeira fase do capitalismo, tratado por Boaventura Santos como “capitalismo leve”, certa regulação pelo Estado era reclamada e considerada legítima e necessária à manutenção do *laissez-faire*; em outras palavras, o Estado era chamado a intervir para não intervir. A esfera política, assim, deveria limitar-se à garantia do pleno funcionamento dos mecanismos de autorregulação do mercado (aos quais se atribuía uma racionalidade intrínseca), à proteção da propriedade privada e da obrigatoriedade dos contratos, à segurança pública.

[...]

O processo de acumulação de capital, sob a lógica liberal, tende a gerar concentração de riquezas, dando ensejo a uma sociedade tendencialmente polarizada em classes com antagonismos profundos [...]. Sujeito a regras de mercado, consideradas neutras e impessoais, o capitalismo liberal admite a desigualdade social, que é atribuída ao desempenho individual ou ao acaso.

As grandes injustiças trazidas pela visão de neutralismo do Estado liberal, criou a necessidade de abandono desta visão, havendo uma transição para o Estado Social de Direito. Neste, ao invés do individualismo clássico, há uma busca pela concretização de direitos sociais, compatibilizando o capitalismo com o bem-estar social, o que seria o fundamento do novo capitalismo do *Welfare State* (SILVA, 2007, p. 115). Isto é o que diferencia o Estado Social do Estado Socialista, uma vez que, diferente deste, o Estado Social mantém sua adesão ao capitalismo (BONAVIDES, 2004, p. 183-184).

Além da questão dos impactos sociais do liberalismo, este também fracassou economicamente, conforme se depreende da crise de 1930, o que gerou prestígio para a tese de Keynes. Para esse, considerando o princípio da demanda efetiva, “os níveis de renda e

crescimento dependem dos gastos (consumo, investimento, gasto público) e não dos estoques de capital, trabalho e tecnologia” (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 25). Por esse motivo:

O Estado, sob a ótica keynesiana, para estancar o processo que desencadeia a crise, deve tributar de forma mais pesada as grandes fortunas e adotar uma política de crédito público de juros baixos, incrementando, assim, a produção e o consumo, levando, tendencialmente, ao pleno emprego. *Pari passo*, uma política de investimentos públicos diretos pode absorver o excedente de mão de obra, possibilitando o estancamento da crise de demanda (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 26).

Entretanto, é importante destacar que o Estado Social possuiu três fases. Na primeira, podendo-se destacar Bismark, na Alemanha de 1883 a 1889, assim como Hitler, também na Alemanha, Mussolini, na Itália, Franco, na Espanha, Salazar, em Portugal, e Getúlio Vargas, no Brasil, na fase do Estado Novo, houve uma intervenção de forma autoritária nas relações trabalhistas. Na segunda fase, o Estado passou a intervir no funcionamento da economia, conforme observado no período entre as duas Guerras Mundiais. Nessas duas primeiras fases, o Estado Social buscava superar a crise econômica, mas sem preocupações de justiça social, o que pode explicar o desprestígio da democracia, culminando em regimes totalitários. Dessa forma, a crise do liberalismo trouxe três tipos de Estados, caracterizados pela ampliação das funções da Administração Pública: “o Estado Social, o Estado da Legalidade Socialista e o Estado de inspiração fascista”. Na terceira fase, destacada, principalmente, após a Segunda Guerra Mundial, há uma ampliação da aplicação da teoria keynesiana de intervenção econômica e social, visando a recuperação econômica, assim como buscando ser um contraponto ao socialismo soviético. Nesse período, “o mundo assiste a um crescimento econômico significativo, porém, muitas vezes, acompanhado de forte expansão do endividamento externo” (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 28-30).

Nesse sentido, também é de se destacar que “o novo pacto social desenhado parte do pressuposto de que o capital deve pagar os tributos para que o ‘Estado Providência’ possa prestar serviços necessários ao atendimento das necessidades dos trabalhadores” (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 35). É importante também o destaque de que, a partir de 1988, no Brasil, o constituinte criou as bases normativas para o Estado de bem-estar social (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 38).

Entretanto, o Estado Social entrou em crise, pelos seguintes motivos: “alargamento incessante da base tributária e o crescimento da máquina pública”. Devido a esta crise, criou-se ambiente adequado para a implantação do neoliberalismo. Ainda nesse sentido:

Para o neoliberalismo, a crise financeira é causada pelo descontrole político com o gasto público e pelas políticas sociais modeladas para atender a demandas sociais cada vez mais fluídas e desordenadas. Tudo isso, nessa linha de entendimentos, acaba por provocar déficits públicos e desequilíbrios orçamentários crônicos, com consequente inflação, que destrói as bases do crescimento, gerando desemprego, que, por sua vez, realimenta o círculo vicioso de incremento do gasto público. Da mesma forma, afirma-se que as políticas sociais ocasionam o incremento da carga tributária, reduzindo a capacidade de investimentos (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 40-41).

O quadro abaixo se adequa perfeitamente ao momento que vive o Brasil:

Por seu pressuposto democrático, a social-democracia tem dificuldades de impor compromissos e cargas tributárias mais gravosas, razão pela qual pode, em especial sem participação e militância política, perder seu vigor e suas condições de sustentabilidade. Seu próprio componente democrático facilita a inflexão do modelo por questionamentos e sentimentos de rejeição, em especial alimentados por reivindicações de cores neoliberais. Em países em desenvolvimento, a classe média educada e influente, insatisfeita com os custos tributários do Estado de desiderato social, quase sempre corrupto e ineficiente, passa a querer, muitas vezes, a ruptura com o modelo de Estado prestacional; por vezes, a maioria pobre e carente assiste ao desmantelamento da estrutura prestacional e não consegue identificar as causas ou não encontra forças para reverter o processo (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 48-49).

Entretanto, é oportuno ressaltar que, apesar do desprestígio conferido ao Estado pelo neoliberalismo, “este é sempre chamado para revolver as crises e remover os problemas da economia capitalista, principalmente em países subdesenvolvidos, o que reforça a necessidade da existência de um Estado Social, ainda mais num país como o Brasil (BONAVIDES, 2004, p. 35).

Essa afirmação de Bonavides foi comprovada mais recentemente, de acordo com a exposição de Batista Júnior (2015, p. 57) sobre a crise de 2008 nos EUA:

Em consequência, o mercado de ações entrou em colapso, arruinando-se não apenas grandes investidores, como também norte-americanos comuns que aplicavam em fundos de aposentadoria. George Bush, em outubro de 2008, pediu ao Congresso norte-americano 700 bilhões de dólares para socorrer bancos e instituições financeiras do país.

Não parece justo que *Wall Street*, que usufruiu lucros estratosféricos por anos, depois, tenha buscado o socorro do dinheiro dos contribuintes norte-americanos. Entretanto, a quebra poderia arrastar à ruína todo o sistema financeiro. Em outras palavras, o capital financeiro, após tomar decisões equivocadas e não ter conseguido sozinho se autorregular, apelou para o dinheiro do fundo comum dos cidadãos norte-americanos. O Congresso, embora relutante, aprovou o socorro. Mesmo assim, pouco depois, algumas companhias, como o American Internacional Group (AIG), que havia recebido 173 bilhões de dólares, agraciou seus executivos com 165 milhões de dólares, sob a alegação de que era necessário manter os “estímulos” aos empregados talentosos para que a companhia se recuperasse, para o bem dos próprios contribuintes, que, afinal, haviam passado a proprietários da maior parte da companhia.

Apesar de Brasil e Portugal serem classificados como Estados Sociais ou Estados Providência, entretanto, os constituintes dos dois países preferiram a utilização das expressões

Estado Democrático de Direito, no caso do Brasil, e, Estado de Direito Democrático, no caso de Portugal. Isto porque, tanto o Estado Liberal de Direito, quanto o Estado Social de Direito, nem sempre se configuram como Estados Democráticos. O Estado Democrático pode ser caracterizado como aquele que:

[...] se funda no princípio da soberania popular, que “impõe a participação efetiva e operante do povo na coisa pública, participação que não se exaure, como veremos, na simples formação das instituições representativas, que constituem um estágio de evolução do Estado Democrático, mas não o seu completo desenvolvimento”. Visa, assim, a realizar o princípio democrático como garantia geral dos direitos fundamentais da pessoa humana. Nesse sentido, na verdade, contrapõe-se ao Estado Liberal, pois, como lembra Paulo Bonavides, “a idéia essencial do liberalismo não é a presença do popular na formação da vontade estatal, nem tampouco a teoria igualitária de que todos têm direito igual a essa participação ou que a liberdade é formalmente esse direito” (SILVA, 2007, p. 117).

O Estado Democrático de Direito alia os princípios do Estado Democrático e do Estado de Direito, mas não como simples justaposição dos mesmos, mas como algo que os supera e possui um sentimento de transformação do *status quo* (SILVA, 2007, p. 112).

Miranda (2000, p. 210), corroborando o afirmado acima, destaca que a CRP/76 ao estabelecer o Estado de Direito Democrático não o faz no sentido de uma oposição ao Estado Social de Direito, apenas aquela expressão foi utilizada ao invés desta pelas conotações recebidas pela mesma antes de 25 de Abril de 1974, querendo-se fixar a união com a ideia de democracia. Dessa forma, o poder político é do povo, sendo exercido pela maioria, entretanto, este poder é limitado, tanto material quanto formalmente à Constituição. Explica melhor a ideia nestes termos:

Há uma interação de dois princípios substantivos - o da soberania do povo e o dos direitos fundamentais - e a mediatização dos princípios adjectivos da constitucionalidade e da legalidade. Numa postura extrema de irrestrito domínio da maioria, o princípio democrático poderia acarretar a violação do conteúdo essencial de direitos fundamentais; assim como, levado aos últimos corolários, o princípio da liberdade poderia recusar qualquer previsão política sobre a sua modelação; o equilíbrio obtém-se através do esforço de conjugação, constantemente renovado e actualizado, de princípios, valores e interesses, bem como através de uma complexa articulação de órgãos políticos e jurisdicionais, com gradações conhecidas (MIRANDA, 2000, p. 211).

O autor ainda apresenta que o Estado de Direito Democrático tem um significado ainda mais amplo, uma vez que há também uma busca por uma democracia econômica, social e cultural através de uma democracia política, havendo o estabelecimento disto de forma textual no art. 2º da CRP/76, como também o estabelecimento de que o poder econômico será subordinado ao poder político, de acordo com o art. 81 também desta constituição.

Canotilho (2003, p. 230), por sua vez, afirma:

As considerações anteriores permitem também compreender o enunciado linguístico do art. 2º da Constituição da República Portuguesa de 1976 – “A República Portuguesa é um Estado de direito democrático”. Isso significa que o “Estado de direito é democrático e só sendo-o é que é Estado de direito; o Estado democrático é Estado de direito e só sendo-o é que é democrático”. Há, assim, uma democracia de Estado de direito e um Estado de direito de democracia”.

Em relação ao Brasil, Buffon (2009, p. 109-110):

A Constituição brasileira de 1988 – a exemplo de muitas outras existentes no cenário internacional – instituiu um Estado Democrático de Direito, cuja implementação fática está condicionada, fundamentalmente, à busca de uma igualdade substancial, não meramente formal. Ou seja, não basta que todos aqueles que estejam em situação equivalente sejam tratados de forma igual. Faz-se necessário que o tratamento jurídico desigual, aplicável aos desiguais, tenha como norte a redução das desigualdades fáticas (sociais e econômicas) [...]

Assim, para que seja eficaz, a Constituição não pode ser vista como uma mera “declaração de boas intenções” ou um texto programático, não-vinculativo. Muito embora nem todos os preceitos constitucionais tenham o mesmo grau de concretização, atualmente não cabe falar das constituições como meras declarações programáticas ou de princípios: toda constituição é uma norma jurídica e como tal goza da qualidade de exigibilidade e coerção para seu cumprimento [...].

Apesar de que esse assunto será melhor abordado mais adiante, aqui já se pode ressaltar que é com esse viés de Constituição como meramente programática que tributaristas como Giannini consideraram que deveria ser interpretado o princípio da progressividade, referindo-se, no caso desse autor, a disposição trazida na Constituição Italiana de 1947 em seu art. 53.

Com a instauração de um Estado Providência ou, considerando a expressão do constituinte, Estado Democrático de Direito, passa a ter uma importância ainda maior a figura da tributação, configurando-se no que alguns denominam de Estado Tributário Redistribuidor. Nesse sentido, Batista Júnior (2015, p. 87):

O Estado Tributário Redistribuidor busca firmar uma ideia juridicizada mais alargada de igualdade, não meramente formal, mas social e econômica. Nesse sentido, deve proporcionar a paz (social) mediante a promoção da justiça social, tanto pela atuação interventiva (como na tributação), como pela prestacional. No caso brasileiro, por exemplo, pelo menos em tese, o Estado modelado pela CRFB/88, agradando ou não, é um Estado Tributário Redistribuidor. Desde o Preâmbulo, a CRFB/88 modela um Estado de molde liberal igualitário. O art. 3º estabelece como objetivos fundamentais da República construir uma sociedade livre, justa e solidária; erradicar a pobreza e a marginalização; reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos ou discriminações. A opção constitucional pelo regime de economia de mercado é evidente: consagra-se a propriedade privada (art. 5º, XXII e art. 170, II), a não intervenção e autodeterminação dos povos (art. 4º); proclama-se a livre iniciativa econômica (art. 170, parágrafo único). A CRFB/88, por sobre uma base econômica capitalista, modela um Estado que tem suas necessidades financeiras supridas essencialmente pela tributação (Estado Tributário) e que deve zelar pela justiça social e pela eliminação das desigualdades sociais (Estado Redistribuidor). A Constituição projeta

um sistema tributário minucioso (artigos 145 a 161); afasta, em regra, a exploração direta da atividade econômica pelo Estado (art. 173); firma um Estado que não é senhor dos bens; estabelece uma base financeira para o Estado calcada, sobretudo, em receitas derivadas (e não originárias) etc. Enfim, o Estado Democrático de Direito modelado pela CRFB/88 é um Estado Tributário Redistribuidor que, para cumprir seu desiderato social, necessita tributar.

Quanto a dicotomia Estado de Democrático de Direito e Estado de Direito Democrático, para os fins da pesquisa, serão considerados como expressões sinônimas. Isto porque:

A Constituição portuguesa instaura o *Estado de Direito Democrático*, com o ‘democrático’ qualificando o Direito e não o Estado. Essa é uma diferença formal entre ambas as constituições. A nossa emprega a expressão mais adequada, cunhada pela doutrina, em que o ‘democrático’ qualifica o Estado, o que irradia os valores da democracia sobre todos os elementos constitutivos do Estado e, pois, também sobre a ordem jurídica. O Direito, então, imantado por esses valores, se enriquece do sentir popular e terá que ajustar-se ao interesse coletivo. Contudo, o texto da Constituição portuguesa dá ao Estado de Direito Democrático o conteúdo básico que a doutrina reconhece ao Estado Democrático de Direito, quando afirma que ele é ‘baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais, que tem por objectivo a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa’ (art. 2º, redação da 2ª revisão, 1989) (SILVA, 2007, p. 119).

Nesse sentido, principalmente também considerando os fins dessa pesquisa, é importante apresentar a correlação entre imposto e a própria democracia. Se se considerar a concepção clássica de imposto, trazida por Gaston Jéze, o imposto seria “uma prestação pecuniária, obtida dos particulares autoritariamente, a título definitivo, sem contrapartida e para a cobertura dos encargos públicos”. Esta concepção deve ser atualizada aos novos ditames constitucionais, para se fazer incluir que a prestação pecuniária deve ser direta, para diferenciar das medidas monetárias, e que, ao lado do objetivo de cobertura dos encargos públicos, há de se considerar a intervenção do Estado (DUVERGER, 1968, p. 90-91).

Quanto a esse caráter autoritário do imposto, uma vez que seria decorrente do poder coativo do Estado, não sendo uma contraprestação voluntária dos cidadãos, poderia demonstrar uma concepção pouco democrática, entretanto:

[...] Por el contrario el impuesto es el procedimiento más democrático para asegurar la cobertura de los gastos públicos.
Esto se puede entender de distintas formas, que aproximadamente corresponden a las distintas etapas del desenvolvimiento del impuesto. Em la primera fase, la fijación de un sistema de impuestos permanentes ha sido una de las fuentes esenciales de las instituciones democráticas y parlamentarias. En la segunda, el problema de la igualdad ante el impuesto ha conducido a profundizar en el concepto general de los ciudadanos ante la ley, y a aplicarla mejor. En la tercera, el impuesto ha venido a ser uno de los medios de intervención del Estado en la vida económica y

social, que permite desarrollar la democracia en este terreno (DUVERGER, 1968, p. 91-92).

Também são oportunas as palavras de Batista Júnior (2015, p. 85) acerca da relação tributação e democracia:

O “Estado Tributário” é a projeção financeira do Estado de Direito fundamentalmente democrático que tenha optado por um sistema capitalista; é aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por tributos. Como afirma Paul Kirchhof, a existência do Estado e o cumprimento de suas funções poderiam ser financiados por meio dos rendimentos das atividades econômicas do próprio Estado, ou, transitoriamente, pelo crédito público ou pela emissão de dinheiro, bem como, da maneira de outrora, por meio de “tributos de guerra” ou de prestações pessoais dos súditos. Entretanto, se o Estado (democrático) capitalista garante ao indivíduo a liberdade para sua esfera profissional e a propriedade, tolerando as bases e os meios para o enriquecimento privado, não há como o sistema financeiro se basear na economia estatal, na planificação econômica, na expropriação, ou na emissão de moeda. Em outras palavras, embora seja possível, pelo menos em tese, a existência de Estados democráticos não tributários, como Mônaco (que retira boa parte de suas receitas da exploração do jogo), ou outros que retirem significativa porção de suas receitas da exploração de petróleo, pode-se afirmar que as modernas democracias capitalistas ocidentais, em regra, são Estados tributários.

Desde já, deixa-se fixada a ideia de que através dos impostos, e, para os fins da pesquisa, através do IPTU, este pode ser um instrumento de busca da democracia, principalmente, através da intervenção na economia e na sociedade municipal, além de também ser resultado de deliberação popular através de seus representantes eleitos.

O estabelecimento das diferenças entre Estado Liberal e Estado Social é de grande importância para os fins da pesquisa. Isto porque, a discussão acerca da aplicação da progressividade em relação ao IPTU, decorre, em grande medida, de uma concepção liberal, no caso dos opositores, ou de uma concepção social, no caso dos defensores. Além de que, devido à crise econômica pela qual passa o Brasil, as discussões acerca do tamanho do Estado brasileiro ressurgem, entretanto, não se pode esquecer que a CRFB/88 não conforma um Estado Liberal, ou Neoliberal, mas sim um Estado Democrático de Direito, ou seja, o Estado brasileiro deve buscar a redução das desigualdades sociais e para isso, não se pode conceber um Estado Mínimo. E para a manutenção de um Estado maior, exige-se uma carga tributária maior, entretanto, a pesquisa visa analisar formas de se melhor realizar a distribuição dessa carga tributária nos impostos sobre a propriedade, tendo como corte metodológico, o IPTU do Município do Recife/PE.

Também se demonstra a importância da análise acima realizada diante do seguinte posicionamento:

Proporcionalidade é um princípio neutro. Próprio a um liberalismo econômico. É fixada uma alíquota uniforme que permanece a mesma frente às distintas forças econômicas.

“*Leave them as you find them*”. A tributação deixando as pessoas tal qual as encontrou. Nada se altera.

Como se vê, em regra, a proporcionalidade contende com um **Estado democrático e social**, pois assegura a neutralidade frente às injustiças sociais.

Neste, mesmo se admitindo a distância entre o ideal e o real, emprega-se o direito tributário como um meio, em que pese condicionado e limitado, de redução de déficits de justiça;

Logo, é pela progressividade que se inclina esta nova concepção de Estado (CAMPOS, 1992, p. 62).

1.2. Características gerais dos dois Estados

Também se faz necessária a apresentação de alguns conceitos que são de grande importância para a caracterização dos dois países. Um desses temas é o da República. Canotilho (2003, p. 224) assim apresenta esse tema:

Em primeiro lugar, a *República* significa uma *comunidade política*, uma “unidade colectiva” de indivíduos que se *autodetermina* politicamente através da criação e manutenção de instituições políticas próprias assentes na decisão e participação dos cidadãos no governo dos mesmos (*self-government*). Não interessa saber se os princípios da **autodeterminação** e *autogoverno* da comunidade política se configuram como *pré-condições* (*precommitment*), como *bases processuais* ou como momentos de um *consenso* fundador da República. Basta salientar que a República só é *soberana* (cfr. artigo 1.º da CRP) quando for autodeterminada e autogovernada. Para haver um **autogoverno** (*self-government*) republicano impõe-se a observância de três regras: (1) uma *representação territorial*; (2) um *procedimento justo* de selecção dos representantes; (3) uma *deliberação* maioritária dos representantes limitada pelo reconhecimento prévio de direitos e liberdades dos cidadãos.

Para Ataliba (2011, p. 15-119), a “república é o regime político em que os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente”. O princípio republicano informa todo o sistema jurídico brasileiro, sendo a República considerada cláusula pétrea, uma vez que o disposto no art. 60, §4º da CRFB/88, estabelece a impossibilidade de emendas tendentes a abolir, além da forma federativa, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação de poderes e os direitos individuais, o que seria a síntese da República. Também é de se destacar a autonomia municipal como mais um elemento da República no sistema brasileiro, uma vez que esta consubstancia o ideal republicano da representatividade política. Por fim, são de grande importância os princípios da legalidade, da isonomia e da intangibilidade das liberdades públicas, “expandidos em clima no qual se asseguram a certeza e segurança do Direito”. Essa ideia de República e isonomia será objeto de maior detalhamento mais adiante.

Quanto ao princípio da legalidade, este vem expresso na CRFB/88, nos arts. 5º, II e 150, I e, por sua vez, na CRP/76, no art. 106, n. 2. Demonstrando de forma ainda mais clara a correlação entre o princípio republicano e o princípio da legalidade, Ataliba (2011, p. 122) afirma:

Se o povo é o titular da *res publica* e se o governo, como mero administrador, há de realizar a vontade do povo, é preciso que esta seja clara, solene e inequivocamente expressada. Tal é a função da lei: elaborada pelos mandatários do povo, exprime sua vontade. Quando o povo ou o governo obedecem à lei, estão: o primeiro obedecendo a si mesmo, e o segundo ao primeiro. O governo é servo do povo e exercita sua servidão fielmente ao curvar-se à sua vontade, expressa na lei. O Judiciário, aplicando a lei aos dissídios e controvérsias processualmente deduzidas perante seus órgãos, não faz outra coisa senão dar eficácia à vontade do povo, traduzida na legislação emanada por seus representantes.

O princípio da legalidade decorre do próprio sistema republicano dos dois países, conferindo uma ideia de autotributação. Para uma melhor caracterização desse princípio, são oportunas essas palavras de Ávila (2012, p. 177-178):

A reserva constitucional de lei é vinculante para todos os Poderes estatais: ela deve ser observada tanto para a instituição e aumento quanto para a fiscalização e cobrança de tributos. Isso vale tanto para a instituição de tributos quanto para o estabelecimento de exonerções tributárias.

[...]

Na perspectiva da espécie normativa que exterioriza, a legalidade é tridimensional. Sua dimensão normativa preponderante é a de *regra*, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e, reflexamente, pelo Poder Executivo (na parte regulamentar), proibindo a instituição ou majoração de tributos a não ser por meio de um procedimento parlamentar específico. É preciso esclarecer, desde já, que a legalidade possui, no seu aspecto material contencioso, sentido normativo indireto tanto de *princípio*, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de *previsibilidade* e de *determinabilidade* para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar, quanto de *postulado*, porquanto exige do aplicador a fidelidade aos pontos de partida estabelecidos pela própria lei [...].

Ainda como decorrência do princípio da legalidade, sendo denominado como princípio da reserva absoluta da lei formal, deve-se destacar a ideia de tipo tributário:

O *tipo tributário* (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, pois, estrutura-lo em *numerus clausus*; ou, se preferirmos, há de ser uma *lei qualificada* ou *lex stricta*. Em síntese, tudo o que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente (CARRAZA, 2004, p. 225-226).

No mesmo sentido, analisando o sistema tributário português, Nabais (2009, p. 345-351). Ainda quanto ao disciplinamento dos impostos, importante destacar os princípios da irretroatividade e da anterioridade. Quanto ao princípio da irretroatividade, no Brasil, Ávila (2012, p. 200) apresenta que:

A Constituição Brasileira é expressa ao proibir a instituição de tributos relativamente a fatos já ocorridos (art. 150, III, “a”). Esta previsão expressa no capítulo do Sistema Tributário Nacional é complementada pelos dispositivos constitucionais que garantem o Estado de Direito (art. 1º), a segurança (art. 5º), a proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI).

Dessa forma, há uma disposição expressa no sentido da irretroatividade no sistema tributário brasileiro. Em contrapartida, em Portugal, não há um dispositivo expresso nesse sentido, sendo decorrente dos princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica (NABAIS, 2009, p. 397-98). Entretanto, em Portugal, esse princípio se apresenta de forma mais branda:

Ou seja, numa democracia comprometida com uma dada configuração da sociedade e com a realização de uma ideia de justiça social, apenas se deve considerar proibida, nas palavras do nosso Tribunal Constitucional, a “retroatividade intolerável, que afecte de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos contribuintes. O que significa, por conseguinte, que o legislador fiscal dispõe de uma ampla margem de liberdade política neste campo, cujos limites, em rigor, apenas poderão ser traçados face a cada situação concreta através da ponderação entre, de um lado, a confiança dos cidadãos e o merecimento da sua protecção, a apreciar com base em fatores como o grau ou tipo de retroatividade em causa, a situação de confiança e a (i)legitimidade, clareza ou equivocidade de cada um e do conjunto dos elementos que constituem (ou seja, o facto gerador consubstanciado na actuação estadual, a confiança gerada e o seu grau, intensidade ou densidade e, bem assim, o investimento feito pelos cidadãos nesta confiança), e a gravidade ou onerosidade das desvantagens criadas aos destinatários pelas alterações fiscais, e, de outro lado, o interesse público em jogo relativamente ao qual é de considerar, designadamente, o seu carácter extraordinário e o grau da sua imperiosidade (NABAIS, 2009, p. 402).

No mesmo sentido, tem-se Sanches (2016, p. 25), o qual afirma que sempre foi contrário a uma “proibição genérica de leis retroactivas”. Quanto ao Brasil, mesmo com a disposição expressa, apenas se apontam reservas quanto ao cumprimento deste princípio no que se refere aos “tributos que abrangem períodos – impostos sobre a renda e contribuição social sobre o lucro líquido – cujo fato gerador somente ocorre quando se completa uma soma de fatos durante um exercício financeiro”, segundo decisões do STF (ÁVILA, 2012, p. 201), entretanto, no que diz respeito ao IPTU, um dos objetos da pesquisa, essa temática não apresenta maiores discussões.

Quanto ao princípio da anterioridade, este se depreende do disposto no art. 150, III, alíneas “b” e “c”, da CRFB/88, este último dispositivo incluído pela EC nº 42/2003. Veda-se, portanto, a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que institui ou majora os mesmos, combinada com a vedação também da cobrança antes de decorridos noventa dias da publicação da lei. Entretanto, considerando o IPTU, estabelece-se, no §1º também do art. 150 da CRFB/88, que a vedação à cobrança dentro dos noventa dias da

publicação da lei, não se aplica na fixação da base de cálculo do IPTU. Ou seja, para que possa haver aumento do IPTU, por exemplo, a lei que trate da matéria deverá ser publicada até 31 de dezembro do ano anterior a cobrança, entretanto, caso se trate de fixação da base de cálculo do IPTU, não necessitará haver o cumprimento também da noventena, ou seja, em 1º de janeiro do ano seguinte, data da ocorrência do fato gerador desse imposto, já poderá haver a cobrança do imposto majorado pelo aumento da base de cálculo do IPTU.

Como forma de uma melhor apresentação do princípio da anterioridade, mais uma vez o posicionamento de Ávila (2012, p. 212):

A anterioridade, da mesma forma que a proibição de retroatividade, deve ser interpretada de acordo com o sobreprincípio da segurança jurídica, que lhe é axiologicamente sobrejacente. A interpretação da regra da anterioridade deve ser feita tendo em vista a conexão substancial que deve ser coerentemente intensificada entre o comportamento a ser adotado pelo Poder Público (editar e publicar a lei no exercício anterior da cobrança do tributo) e os fins de previsibilidade e de mensurabilidade inerentes ao sobreprincípio da segurança jurídica numa acepção constitucionalmente adequada de Estado de Direito.

Outra característica que precisa ser explicitada é quanto a divisão entre Estados simples ou unitários e compostos ou complexos. O Estado Unitário divide-se em centralizado e descentralizado ou regional. A descentralização a que se refere não é a descentralização administrativa, algo verificado em praticamente todos os Estados do mundo, mas sim da descentralização política. Esta se dá em nível territorial, ou seja, “províncias ou regiões que se tornam politicamente autónomas por os seus órgãos desempenharem funções políticas, participarem ao lado dos órgãos estatais, no exercício de alguns poderes ou competências de carácter legislativo e governativo” (MIRANDA, 2004, p. 274-275).

Conforme também Miranda (2004, p. 278), o Estado Unitário regional pode ser integral ou parcial. No primeiro, todo o território do Estado é dividido em regiões autónomas, enquanto no segundo, existem regiões políticas autónomas como também descentralização apenas administrativa. Considerando o art. 6º da CRP/76, Portugal por se constituir em um Estado Unitário e respeitando na sua organização e funcionamento a autonomia dos arquipélagos dos Açores e da Madeira e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública, classifica-se de um Estado Unitário regional parcial. Quanto a este dispositivo da mesma Carta:

O art. 6.º da Constituição da República Portuguesa ergue a princípio estruturante do Estado o princípio da unidade do Estado (art. 6.º/1: “O Estado é unitário...”). Trata-se de um princípio ordenador fundamentalmente virado para a vertebração organizatório-territorial do poder do Estado. A Constituição não define Estado Unitário, mas tendo em conta os elementos históricos e de direito comparado bem

como a unidade sistemática da lei fundamental, podemos caracterizar como Estado Unitário aquele que, num determinado território e para a população que nele vive, tem um suporte único para a estatalidade (ou estadualidade). Dizer que há um suporte único para a estadualidade significa que: (1) existe uma organização política e jurídica – o Estado – à qual se imputa em termos exclusivos a totalidade das competências tipicamente estatais (ex.: representação externa, defesa, justiça); (2) conseqüentemente, existe uma só soberania interna e externa, não existindo outras organizações soberanas colocadas em posição de equiordenação (confederação) ou em posição de diferenciação (estado membro de um estado federal); (3) da unitariedade do Estado resulta a imediatividade das relações jurídicas entre o poder central e os cidadãos (não existem “corpos intermediários” a servir de “écran” entre o Estado e os cidadãos); (4) do carácter unitário deriva ainda a ideia de indivisibilidade territorial. Em suma: unidade do Estado significa República una, com uma única Constituição e órgãos de soberania únicos para todo o território nacional (CANOTILHO, 2003, p. 359).

Entretanto, ressalta-se que esta constituição avançou no sentido de conferir também autonomia regional, além de autonomia das autarquias locais, estas sendo componentes da organização democrática de Portugal. É de se destacar também o princípio da subsidiariedade, este se caracterizando pela ideia de que as organizações-políticas superiores apenas deverão assumir as tarefas que as comunidades menores não podem assumir de forma igual ou mais eficiente, articulando-se este princípio com o princípio da descentralização democrática (CANOTILHO, 2003, p. 359-363).

Interessa a pesquisa a questão das autarquias locais, uma vez que haverá a verificação da possibilidade da aplicação das experiências do IMI de Portugal, de competência municipal, na graduação da capacidade contributiva, no IPTU do Município do Recife/PE, considerando à CRFB/88. Nesse sentido, deve-se destacar que, antes da CRP/76, durante o período de 1926 a 1974, o chamado Estado Novo, as autarquias locais eram mais condizentes com a categoria de entes da administração indireta do Estado do que uma administração autônoma. Isto porque, apesar da Constituição de 1933 instituir uma administração autárquica descentralizada, a realidade constitucional era modificada pela legislação ordinária, pouco tendo correspondência com o texto constitucional (NABAIS, 2007, p. 9-11). Em outros termos, as autarquias locais durante este período eram “mais uma estrutura de desconcentração (personalizada) da Administração do Estado do que uma verdadeira estrutura de descentralização administrativa”. Isto também era sentido na questão das finanças locais, uma vez que aquelas entidades eram custeadas por subsídios permanentes do Estado (NABAIS, 2007, p. 12-13).

O Estado português, portanto, sob a vigência da CRP/76, pode ser caracterizado como desconcentrado quanto ao nível político, por conta da autonomia insular, e descentralizado quanto ao nível administrativo, no que diz respeito ao seu território. Deve-se

destacar que, ao lado da descentralização administrativa territorial, o que diz respeito às autarquias locais, têm-se a descentralização administrativa funcional (universidades) ou corporativa (associações públicas) (NABAIS, 2007, p. 14-18). As autarquias locais, considerando os princípios da subsidiariedade e da autonomia local, já trazidos acima, associam-se a ideia de “organização e funcionamento democráticos”:

O que tem importante significado de a Constituição reconhecer que a gestão dos assuntos locais está reservada às comunidades locais, visando a existência das autarquias locais prosseguir os interesses próprios dos substratos populacionais que as constituem, como dispõe o n.º 2 do referido art. 235.º (NABAIS, 2007, p. 18).

No art. 236 da CRP/76, estabelece-se que as autarquias locais, no continente, são as freguesias, os municípios e as regiões administrativas. Entretanto, estas não foram instituídas, ou seja, na prática se tem apenas dois níveis. A autarquia paradigma é o Município, haja vista a tradição, além de que as outras autarquias são pensadas em função dos Municípios (NABAIS, 2007, p. 20-22). Quanto à freguesia:

[...] embora formalmente constitua uma autarquia independente da formada pelo município em que se integra, materialmente, porém, não passa duma estrutura de desconcentração personalizada do respectivo município. O que é evidente no respeitante às freguesias localizadas na sede da autarquia municipal, sobretudo quando se trata de cidade ou centros urbanos importantes (NABAIS, 2007, p. 22).

Quanto à autonomia financeira local, é de se destacar a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais (art. 1.º), com as alterações empreendidas até a Lei n.º 132/2015, de 4 de setembro. Entre os princípios que merecem destaque para os fins da pesquisa, tem-se o princípio da autonomia financeira dessas autarquias (art. 3.º, n. 2, alínea “c”). Este princípio estabelece que elas possuem patrimônio e finanças próprios, sendo geridas pelos seus órgãos, além de conferir poderes, tais como, os de exercer os poderes tributários que lhes forem atribuídos por lei (art. 6.º). Entre as receitas municipais, destacam-se o produto da cobrança dos impostos municipais a cuja receita tem direito, designadamente, o imposto municipal sobre imóveis, o imposto único de circulação e o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (art. 14, combinado com o art. 81, com redação dada pela Lei n.º 132/2015, de 4 de setembro).

Quanto às receitas fiscais, é destacado que os Municípios apenas possuem poder tributário ou titularidade da receita (reserva da receita para o Município). Em relação ao poder tributário, o Município possui duas manifestações positivas e uma negativa:

Quanto às manifestações positivas do poder tributário ou poder tributário impositivo, temos uma relativa a um imposto principal e uma relativa a um adicional. Quanto à primeira dessas manifestações, trata-se do poder de fixação da taxa, pelas assembleias municipais, do IMI relativo aos prédios urbanos, entre 0,4% e 0,8%² ou entre 0,2% e 0,5%, consoante se trate de prédios urbanos não avaliados ou prédios urbanos avaliados nos termos do Código do IMI. Poder de fixação da taxa deste imposto sobre o património que incide, em sede dos prédios urbanos, sobre o valor patrimonial tributário dos prédios habitacionais, comerciais, industriais ou para o exercício de profissões liberais e dos terrenos para construção (NABAIS, 2007, p. 37).

Quanto à segunda manifestação, têm-se a derrama, que significa um adicional ao IRC e quanto à manifestação negativa, tratam-se dos benefícios fiscais (NABAIS, 2007, p. 37-38). Quanto às receitas das freguesias, tem-se o produto da receita do IMI sobre prédios rústicos e uma participação no valor de 1% da receita do IMI sobre prédios urbanos (art. 23 da Lei 73/2013, de 3 de setembro). Mais adiante, nesta pesquisa, será analisada de forma mais detalhada o disciplinamento do IMI.

Por ora, apenas se destaca que, por se constituir em um Estado Unitário, o grau de autonomia dos Municípios, apesar da concepção de descentralização administrativa como um corolário democrático, não é tão acentuado quanto o verificado no Brasil. Perceba-se que, quanto ao IMI, ao Município cabe apenas a fixação das alíquotas aplicáveis, mas a instituição e cobrança são realizadas através da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Por sua vez, o Estado composto pode se constituir em uma federação ou em uma união real:

Quer na federação quer na união real registra-se uma associação ou união de Estados dando origem a um novo Estado que os vai englobar ou integrar. A diferença está em que na federação se criam órgãos completamente distintos dos órgãos dos Estados-membros e todo um sistema jurídico e político-constitucional novo, enquanto na união real se aproveitam alguns dos órgãos dos Estados-membros elevando-os a comuns. A estrutura federativa é de sobreposição, a da união real de fusão ou de comunhão institucional (MIRANDA, 2004, p. 276).

O Brasil se constitui em um Estado Federal. Para Gusmão (2005, p. 27-30), o Estado Federal, em sua origem norte-americana, advém de um conjunto de Estados que abdicam de sua soberania em nome do Estado Federal, adquirindo, os Estados parciais, autonomia. A Constituição desse tipo de Estado tanto limita os poderes, como os distribui entre os entes federativos. Inicialmente, nos EUA, formou-se um federalismo dualista, baseado na autonomia dos Estados, mas considerando o aspecto territorial. Posteriormente, há

² Os percentuais dispostos para o IMI foram objeto de alterações posteriormente, conforme será melhor apresentado mais adiante.

o surgimento do federalismo cooperativo, havendo um fortalecimento do poder central, uma vez que havia prestação “de auxílio financeiro aos Estados, que passaram a realizar as tarefas administrativas relacionadas à política federal”, isso, principalmente, a partir de 1930. Diferentemente da formação da federação americana, formada por agregação, ou seja, havia a existência de Estados independentes anteriormente, a federação brasileira se formou por segregação, ou seja, houve a descentralização de um Estado Unitário em parcelas autônomas. Por fim, ressalta-se uma tendência centralizadora atualmente no Brasil, dada a divisão de competências entre os entes.

Importante ainda ressaltar a ligação entre federação e república:

Tal como fixado o regime republicano, entre nós, a federação é uma forma necessária de sua realização: a autonomia dos Estados surge, já em 1891, como forma de expressão das exigências republicanas, entre nós. Como postulado pela mais lúcida doutrina, tudo o que puder ser feito pelos escalões intermediários haverá de ser de sua competência; tudo o que o povo puder fazer por si mesmo, a ele próprio incumbe. Aí está a demonstração da íntima relação entre república e federação (ATALIBA, 2011 p. 44).

Dessa forma, os Estados Federais são fundamentados em uma estrutura de sobreposição de poderes políticos, ficando o cidadão sujeito a duas Constituições e uma estrutura de participação, uma vez que os entes federados participam do poder político central. Deve-se também destacar como características desse tipo de Estado: 1) Constituição Federal que define as competências do poder central e dos entes federados; 2) dualidade de funções (legislativas, governativas, administrativas e jurisdicionais); 3) participação dos entes federados na formação e modificação da Constituição Federal, bem como na formação da vontade política e legislativa federal; 4) direitos dos Estados federados garantidos pela Constituição Federal e igualdade entre os entes. Também se afirma que “situação particularíssima vem a ser a do Brasil, onde se articulam federalismo a nível dos Estados e regionalismo político a nível de Municípios” (MIRANDA, 2004, p. 286-289).

Esta afirmação de Miranda decorre do fato de a CRFB/88 estabelecer que este país é formado pela União indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, segundo o art. 1º, explicitando, no art. 18, que a organização político-administrativa compreende a União, os Estados e o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos.

Nesse sentido, segue-se o posicionamento de Silva (2007, p. 101):

[...] O Estado federal brasileiro está constitucionalmente concebido como a união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 1º). Foi equívoco do constituinte incluir os Municípios como componente da federação. Município é divisão política do Estado-membro. E agora temos uma federação de Municípios e

Estados, ou uma federação de Estados? Faltam outros elementos para a caracterização de federação de Municípios. A solução é: o Município é um componente da federação, mas não entidade federativa. O texto constitucional, contudo, explicita um princípio fundamental do Estado federal: o princípio da indissociabilidade. Ele integra o conceito de federação. Não precisava ser expresso, mas alguns constituintes não sossegaram enquanto não viram o texto expresso, enxundiando e afeiando o art. 1º, sem nada acrescentar, até porque o art. 18 já indica quais os componentes da federação, que são aqueles mesmos indicados no art. 1º: Estados, Municípios e Distrito Federal.

Isto se deve ao fato dos Municípios não participarem na modificação da Constituição e na formação da vontade política e legislativa, uma vez que não tem representantes no poder central. Apesar disso, mais uma vez se ressalta o grau acentuado de autonomia conferido aos Municípios no Brasil em relação a estes entes em Portugal. No Brasil, apesar de haver disciplinamento na Constituição Federal de diversas matérias, além de competências conferidas à União para instituição de normas gerais, tal como na matéria tributária (art. 146 da CRFB/88), os Municípios são regidos por lei orgânica aprovada pela Câmara Municipal, atendidos os princípios da Constituição Federal e do respectivo Estado, instituem e regulam os impostos atribuídos pela própria Constituição, além de legislarem sobre assuntos de interesse local e suplementarem a legislação federal e a estadual no que couber (arts. 29 e 30 da CRFB/88).

Quanto às rendas, estas podem ser discriminadas dentro de uma federação de duas maneiras: discriminação pela fonte e discriminação pelo produto. A primeira é considerada original já que toda a legislação tributária material advém do órgão que efetua a arrecadação, ficando com o resultado, seguindo os parâmetros traçados na Constituição (DÓRIA, 1972, p. 19). Já a segunda, denomina-se derivada, já que a entidade beneficiada não recebe poder tributário direto, apenas o produto advindo da competência de outro ente.

Na discriminação pela fonte, têm-se três tipos: competência privativa, competência residual e competência comum. A privativa pode ser definida da seguinte forma:

[...] pela distribuição vertical da matéria tributável entre União, Estados e Municípios, e pela atribuição horizontal de poder tributário a apenas uma de duas ou mais entidades de mesmo nível, ligadas territorialmente a idêntica matéria impositiva (conflitos de competência de Estados entre si ou de Municípios entre si) (DÓRIA, 1972, p. 20).

A competência residual, por sua vez, diz respeito a outros impostos que podem ser criados, e, no caso do Brasil, a competência residual é conferida à União (Art. 154, I, CF). A

competência comum se refere aos “tributos que, por sua natureza, são incidíveis em espécies economicamente diferenciadas, ligadas como estão a uma atividade estatal diretamente referível a um indivíduo (taxas e contribuições)” (DÓRIA, 1972, p. 21). Também ainda de acordo com Sampaio Dória (1972, p. 20), a discriminação pela fonte “confere grau maior de autonomia financeira do que esta (discriminação pelo produto), dependente como é de providências de outro poder”.

Considerando os fins da pesquisa, os Municípios, no Brasil, assim como a União, os Estados e o Distrito Federal, possuem a competência para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria, de acordo com o disposto no art. 145 da CRFB/88, além da contribuição previdenciária de seus servidores e a contribuição de iluminação pública, arts. 149 e 149-A, respectivamente. No art. 156, é estabelecida a competência para instituição dos seguintes impostos: IPTU, ITBI e ISSQN.

Outra temática a ser abordada é quanto à forma de governo. Em Portugal, aponta-se uma divergência quanto a caracterização de um semipresidencialismo ou governo misto parlamentar presidencial. Pode-se destacar Miranda como um dos representantes da ideia de um semipresidencialismo. Este afirma que em nível nacional, tem-se uma forma de governo semipresidencial, nas regiões autônomas parlamentar, e nos Municípios um sistema presidencial (MIRANDA, 2004, p. 403). Este autor considera se tratar de um semipresidencialismo, entre outros motivos, pela atribuição ao Presidente da República de poderes em relação à constituição e funcionamento de outros órgãos do Estado e das regiões autônomas, poder de veto e de declaração de estado de sítio ou de estado de emergência; por sua vez, atribui-se à Assembleia da República, que é unicameral, funções de fiscalização do Governo e da Administração pública, além de considerar o governo como “o órgão de condução da política geral do país (art. 185.º), sendo o Conselho de Ministros presidido pelo Presidente da República apenas sob a solicitação do Primeiro-Ministro (art. 136.º, alínea h)”; formação do governo por ato do Presidente da República, sendo o programa apreciado pela Assembleia da República; vedações de dissolução da Assembleia da República por rejeição de governo, a menos que se trate de três rejeições consecutivas, entre outras características (MIRANDA, 1997, p. 362-363).

Em contrapartida, pode-se destacar Canotilho. Este questiona a fórmula semipresidencialismo, preferindo a expressão governo misto parlamentar presidencial, uma vez que:

[...] em períodos de estabilidade constitucional com um governo de maioria absoluta ou de maioria relativa, é o eixo parlamento governo que adquire centralidade política, ao contrário do que parece sugerir a fórmula do semipresidencialismo (maioritariamente usada pela doutrina portuguesa). Em segundo lugar, até hoje não se recortou com segurança o arquétipo semipresidencial, sobretudo quando, como se acentua em doutrina recente, o figurino francês do semipresidencialismo é pouco operatório para explicar as profundas diferenças de regime e de práticas das formas de governo relegadas para a nebulosa semipresidencialista. Finalmente, a centralidade presidencialista subjacente à fórmula semipresidencialista parece assentar mais na exceção do que na regra. Elege os poderes do Presidente da República em tempos de crise para, a partir daí, construir o esquema semipresidencialista, esquecendo-se que, mesmo em tempos de instabilidade geradora de um eventual intervencionismo presidencial, continuam a faltar no sistema de governo português dimensões típicas do sistema presidencial como é a chefia do executivo ou, pelo menos, a reserva exclusiva ou dominante de competências governamentais importantes no plano externo e interno (política externa e política de defesa). Por isso, mais importante do que uma discussão nominalista, é definir os traços mistos da forma de governo constitucionalmente plasmados (CANOTILHO, 2003, p. 598-599).

Em que pese ser utilizado pela doutrina majoritária portuguesa o termo semipresidencialismo, nesta pesquisa será utilizado o termo governo misto parlamentar presidencial, como forma de se fazer um melhor contraponto com a forma de governo do Brasil.

No Brasil, o Presidente da República é chefe do Poder Executivo e, dessa forma:

[...] enfeixa as funções de Chefe de Estado e as de Chefe de Governo, e não depende da confiança do Congresso, para ser investido no cargo nem para nele permanecer, uma vez que tem mandato fixo de quatro anos, ao contrário do que ocorre no sistema de governo parlamentar, que a Constituinte recusou adotar para o Brasil, no momento, remetendo a um plebiscito a realizar-se a 7.9.93 a decisão de manter o presidencialismo ou acolher o parlamentarismo, em que as funções de Chefe de Estado são cumpridas por um indivíduo – Presidente eleito direta ou indiretamente, nas Repúblicas, ou Monarca, nas Monarquias – enquanto as funções de governo cabem a um órgão coletivo (Conselho ou Gabinete de Ministros), consoante verificamos em capítulo anterior. O plebiscito, que deveras se realizou, não naquela data inicialmente prevista, mas a 21.4.93, por força da EC 3/92, concluiu por grande maioria de votos pela manutenção da República presidencialista (SILVA, 2007, p. 542-543).

Apresentadas as concepções de Constituição, Estados, além da conformação dos dois países, em seguida, será realizada uma discussão acerca da dicotomia direitos fundamentais e deveres fundamentais. As Constituições atuais dos dois países são posteriores a períodos ditatoriais, o que motivou um grande destaque para a figura dos direitos fundamentais e um déficit no disciplinamento dos deveres fundamentais, além de outros motivos que serão melhor apresentados mais adiante. Numa pesquisa que pretende analisar a tributação como um dos meios de combate a crise econômica nos Municípios, através do aumento da tributação sobre a propriedade, em particular, devido ao corte metodológico, no

Município do Recife/PE, é importante deixar assente a importância dos deveres fundamentais, categoria à qual se inclui o dever de pagar impostos.

1.3. Da importância dos Deveres Fundamentais para a concretização dos Direitos Fundamentais

Os deveres fundamentais podem ser conceituados como deveres jurídicos que se relacionam com elementos básicos da vida do homem em sociedade, visando o atendimento de necessidades básicas para o atingimento dos objetivos do Estado ou para o exercício dos direitos fundamentais. Diferentemente dos deveres fundamentais do Estado Liberal, em que se verificava um dever de abstenção em face da não violação dos direitos fundamentais, no Estado Social se exige deveres positivos do Estado, ou seja, ações para a satisfação dos direitos fundamentais (PECES-BARBA, 1987, p. 336-338).

O dever aparece historicamente no âmbito ético e religioso, tendo grande importância o estoico Cícero com o seu tratado denominado *De Officiis*, “sendo a chave nesse sentido para a recepção no Direito moderno do conceito de dever”. É com o humanismo jurídico influenciado por Cícero que serão incorporados ao Direito os deveres, e que, com a burguesia, transforma-se o dever de não roubar no direito de propriedade e do cumprimento do pactuado no contratualismo moderno (PECES-BARBA, 1987, p. 329).

Assim, a partir dos deveres dos homens, surge o Direito Natural e o conceito de direito subjetivo. Hobbes, por sua vez, estabelece que o primeiro dever de todo súdito é o de obediência ao Direito Positivo, e, posteriormente, o Direito Natural passa a ter como única função a legitimação da obediência ao Direito Positivo. Entretanto, com a Revolução Francesa, nas suas origens, não se faz referência aos deveres, apenas se estabelecendo uma declaração de deveres na Constituição de 1795 (PECES-BARBA, 1987, p. 330-331). Isto pode ser explicado pela própria concepção dos direitos humanos da forma que foi se sedimentando ao longo do tempo, ou seja, desconectada dos deveres e dos valores, decorrência, principalmente, das ideias de Locke, mas também das ideias de Hobbes. Estes foram responsáveis por uma ruptura com a escolástica. Nesta, partindo-se de uma concepção teológica, os direitos estavam subordinados à ideia de dever. A escolástica concebia o homem “em comunidade submetido a um poder que vem de Deus, a filosofia política individualista adota como ponto de partida o homem abstrato [...] desvinculado de todo o dever” (ROBLES, 2005, p. 19-20).

Segundo Robles (2005, p. 20), Hobbes ao trazer a ideia de estado de natureza, estabelece que neste não havia laços sociais, ou seja, não havia convivência, mas coexistência. Esta traz a ideia de conflituosidade. “No estado de natureza, não havendo leis ou deveres, todos têm direito a tudo, sem qualquer obrigação”. Com o contrato social ou pacto social, os homens abdicam de direitos pelo fato de que naquele estado de conflituosidade, por não terem segurança, seus direitos acabam por ser ilusórios, ou seja, abdicam da situação de direito a tudo, pela segurança para ter direitos:

Mediante o pacto os indivíduos renunciam a seus direitos, mas não a todos, pois, como diz Hobbes, “o motivo e a finalidade pelos quais o homem introduz a renúncia e a transferência dos direitos não são mais que a segurança de sua pessoa, no que diz respeito a sua vida e aos meios para preservá-la, de modo que não se canse dela”. Portanto, há direitos inalienáveis: os que expressam a segurança da vida e dos meios para preservá-lo sem cair no enfado ou no cansaço. Parece-se evidente que o núcleo mínimo de direitos inalienáveis é a segurança da vida e dos meios para preservá-la, com o que Hobbes aponta para a ideia de propriedade. A última parte da frase (que não se canse dela) deixa aberta, de uma maneira um pouco ambígua, mas suficientemente expressiva, a porta para uma ampliação dos direitos não alienáveis. Destaca-se a ideia de que o pacto deve garantir um mínimo de direitos para tornar possível o trânsito do estado de natureza para o estado de sociedade. Esse mínimo é a segurança da vida – que é o bem máximo, já que sem ela nada é possível – e, logicamente, dos meios necessários para sua preservação (ROBLES, 2005, p. 21).

Robles (2005, p. 21-24) também destaca, em Hobbes, a ideia de lei da natureza. Esta seria uma concepção moral, mas uma moral utilitarista, ou seja, leis morais que “constituem autênticos teoremas de uma razão calculista que me diz o que devo fazer para evitar os males que a permanência no estado de natureza me ocasiona”. Locke, por sua vez, é o responsável por introduzir a ideia de liberdade, por isso ser chamado o pai do liberalismo, entretanto, considera legítima a escravidão, ou seja, os direitos naturais, segundo ele, direito à vida, à liberdade e à propriedade, são direitos apenas do “homem-proprietário”. Sendo assim, com Hobbes se tem que o homem tem direito a tudo no estado de natureza, sem deveres, já no estado de sociedade suas aspirações são limitadas, mas elas ainda existem. Já com Locke, tem-se o direito como o direito de propriedade:

Partindo do homem-proprietário, pode-se compreender melhor o fenômeno da coisificação das relações pessoais. A relação do homem consigo mesmo é uma relação de propriedade: o ser humano é dono do seu ser, de seu corpo e de seu espírito, e, por isso, é também dono daquilo que produz com seu ser, isto é, de seu trabalho e do fruto desse. A relação do homem consigo mesmo é a do proprietário com a coisa; o homem é, assim, um meio, uma coisa, para si mesmo. Sua vida integra sua propriedade. [...] Em suas relações com os outros, o homem se orienta também de acordo com o conceito utilitarista da propriedade; os demais são objeto de consideração pragmática em uma espécie de “mercado de personalidades”, onde cada qual vê o outro como o meio para alcançar seus próprios fins (ROBLES, 2005, p. 25).

Essas são as origens do atual modelo de tensão entre dever e direito, entretanto, também contribuiu para essa realidade a centralidade conferida aos deveres fundamentais no nacional-socialismo e no comunismo:

No ideário nazi, os deveres fundamentais dos cidadãos convertem-se em deveres fundamentais dos “membros do povo” (dever de serviço de poderes, dever de trabalhar, dever de defender o povo). Na compreensão comunista, os direitos fundamentais eram também relativizados pelos deveres fundamentais: os indivíduos tinham direitos conexos com deveres, o que, nos quadros políticos dos ex-países comunistas, acabou por aniquilar os direitos e hipertrofiar os deveres. Estas duas experiências históricas explicam a desconfiança e indiferença dos textos constitucionais em face dos deveres fundamentais [...] (CANOTILHO, 2006, p. 531).

Dessa forma, as principais Constituições do pós-segunda guerra mundial, destacando-se a Constituição Italiana de 1947 e a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha de 1949, assim como a Constituição da República Portuguesa, de 1976 e a Constituição Espanhola de 1978, possuem uma preocupação quase exclusiva em relação aos direitos fundamentais, em detrimento dos deveres fundamentais. Essas Constituições visam manter o exercício do poder com limites, com a existência de liberdade e autonomia aos cidadãos, além de prevalência ao direito, com garantia de destaque acentuado aos direitos subjetivos públicos. Os deveres passam a ser vistos como decorrência direta dos poderes públicos, não precisando de serem afirmados. Em síntese, diz-se que se deu primazia a liberdade face à responsabilidade (NABAIS, 2009, p. 16-18). Este também é o caso da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Apesar disso, segundo Nabais (2009, p. 19), não se deve esquecer que os deveres fundamentais são “uma exigência estrutural de qualquer constituição”, ressaltando-se que as normas relativas aos deveres, mais do que terem como objetivo a regulação dos comportamentos dos cidadãos, são a legitimação para a interferência do Poder Público na sociedade com o fim de cumprir os objetivos do Estado Social. Afirma ainda o autor que:

[...] Os deveres fundamentais justamente porque se desprenderiam do próprio reconhecimento dos poderes públicos, de que decorreriam, estariam dispensados de uma afirmação específica do tipo da que suporta os direitos fundamentais. Seria esta ideia, e não um pretenso regresso a um entendimento liberal do estado, a base do esquecimento dos deveres fundamentais por parte da Lei Fundamental. Idêntico suporte teve, segundo cremos, a proposta de eliminação da referência aos deveres fundamentais da epígrafe da parte I da Constituição Portuguesa contida em BARBOSA DE MELO/CARDOSO DA COSTA/VIEIRA DE ANDRADE, Estudo, Projecto de Revisão Constitucional, Coimbra, 1981, pp. 35, 38 e 41 e s, proposta essa que não veio a ser aceite (NABAIS, 2009, p. 19).

Também se deve afastar a ideia de que os deveres fundamentais poderiam estar diluídos na temática dos direitos fundamentais. Isto porque, apesar de não se negar que os deveres fundamentais estão inseridos na “(sub) constituição do indivíduo, ou fazem parte da ‘matéria’ *lato sensu* dos direitos fundamentais”, não é suficiente o tratamento dos deveres fundamentais diluídos na temática dos direitos fundamentais. Esses dois extremos no tratamento aos deveres fundamentais precisam ser afastados: integrante da temática dos direitos fundamentais ou mera expressão da soberania do Estado, esta abarcando os próprios direitos fundamentais (NABAIS, 2009, p. 25-28).

Quanto ao primeiro extremo, não se pode mais conceber o indivíduo como um ser isolado, mas sim como integrante de uma sociedade, respeitando-se tanto a liberdade quanto a responsabilidade, sendo esta a limitadora daquela, em outras palavras: “um sistema em que os direitos fundamentais constituem a essência da liberdade e os deveres fundamentais o seu correctivo” (NABAIS, 2009, p. 31). Quanto ao outro extremo, no qual haveria uma polarização ou dissolução do conteúdo dos direitos fundamentais nos deveres fundamentais, também se poderia acabar por converter os direitos em deveres, o que seria uma contradição, abandonando-se a ideia de indivíduo livre e responsável para ter como objeto o poder público, este tomando o primeiro plano (NABAIS, 2009, p. 32-33).

Sendo assim:

[...] Neste sentido vai, de resto, o facto de o reconhecimento e consagração constitucional dos deveres ter por função, não apenas estabelecer o seu fundamento jurídico, mas também limitar as intervenções dos poderes públicos (ou outros) na esfera jurídica dos indivíduos, assim se valorizando os aspectos garantísticos da constituição: é que, um tal reconhecimento e consagração específicos acabam por evitar que funcione uma cláusula geral de deverosidade social que, de outro modo, poderia muito bem ser chamada a actuar” (NABAIS, 2009, p. 38).

Em que pese esse desprestígio dos deveres fundamentais naquelas Constituições acima referidas, não se deve esquecer do fato de que mesmo nos Estados Liberais não se verificou a ausência de deveres fundamentais, tais como os deveres de defesa da pátria e de pagar impostos, constituindo estes “verdadeiros pressupostos da existência e funcionamento do estado, de algum modo se revelam como a outra face respectivamente da liberdade e da propriedade, os dois direitos que, no fundo, resumem todo o conjunto dos direitos fundamentais da época (NABAIS, 2009, p. 48).

Nesse sentido, Buffon (2009, p. 83):

[...]as circunstâncias contemporâneas são outras, e a categoria dos deveres fundamentais deve ser pensada como parte integrante do Estado Democrático de Direito. Se assim não for, o debate rumará para o ingênuo, descompromissado e irreal cenário do “paraíso dos direitos”, no qual se reclamam e, cada vez mais, se reconhecem formalmente novos direitos, sem que se tenha a devida preocupação com o seu custo social, e, portanto, sem que tais direitos tenham a perspectiva de divorciarem-se da condição de meras promessas.

Quanto à CRP/76, Nabais ressalta que o dever fundamental de pagar impostos, apesar de não estar expressamente previsto no texto, ele é extraído da Constituição Fiscal trazida nos arts. 106 e 107 e de várias outras disposições que instituem um Estado Fiscal, ou seja, não proprietário, em que se reconhecem os direitos fundamentais, principalmente, a propriedade privada (NABAIS, 2009, p. 93-94). No Brasil, a CRFB/88 disciplina no Capítulo I do Título VI o Sistema Tributário Nacional, além de outras disposições ao longo do texto constitucional.

Destaca-se também que se aplica aos deveres fundamentais o regime geral dos direitos fundamentais, entre eles o princípio da igualdade, que será abordado mais adiante, e o princípio da proporcionalidade, entretanto, quanto a este, de forma diferente do caso dos direitos fundamentais, é o princípio geral da proporcionalidade, uma vez que, em deveres como de pagar impostos, não vigora a proporcionalidade *stricto sensu*, mas sim a capacidade contributiva (NABAIS, 2009, p. 121-122). Num sentido, similar Peces-barba (1987, p. 340) afirma que o dever de contribuir para sustento dos gastos públicos (dever de pagar impostos) se observa considerando a capacidade econômica, sendo esta uma concretização da igualdade como elemento diferenciador.

Nabais (2009, p. 59-60) apresenta a seguinte síntese:

Por fim, menciona-se que os deveres fundamentais, para além de constituírem o pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e do consequente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais no seu conjunto, se apresentam, singularmente considerados, como específicos pressupostos da proteção da vida, da liberdade e da propriedade dos indivíduos. Prova disso temo-la, por exemplo, no dever que é objeto do presente estudo: efectivamente, o dever de pagar impostos é um pressuposto necessário da garantia do direito de propriedade, na medida em que esta é de todo incompatível com o estado proprietário e implica inevitavelmente um estado fiscal.

Faz-se necessário abordar melhor essa temática do dever fundamental de pagar impostos face ao direito à propriedade com o intuito de afastar o erro de se pensar que aquele dever ameaça esse direito. Nesse sentido, Sanches (2016, p. 5):

O vício deste raciocínio é que parece esquecer que a propriedade e as demais formas privadas de apropriação de bens constituem, em si mesmas, um *output* do

ordenamento jurídico, ou seja, do Estado. O *ordenamento jurídico* (que atribui e tutela direitos) é o mais importante dos bens públicos fornecido pelo Estado e é uma *condição essencial* para o funcionamento da economia e da sociedade.

[...]

Na verdade, os direitos de propriedade são o produto de um conjunto de normas e de estruturas jurídicas das quais o sistema fiscal constitui apenas uma parte integrante [...].

Nabais (2009, p. 399-400) ressalta que as restrições geradas pelas leis fiscais não seriam idênticas as leis restritivas de direitos, liberdades e garantias, uma vez que aquelas restrições integram o dever fundamental de pagar impostos, constituindo-se, portanto, em:

[...]limites imanentes a esses direitos. Ou seja, os impostos enquanto concretizações legais de um dever fundamental, (de)limitam à partida o conteúdo constitucional dos direitos, liberdades ou garantias com que contendem ou estão aparentemente em conflito ou colisão, pelo que o conteúdo destes apenas começa aí onde terminem as concretizações legais do dever fundamental de pagar impostos. Estamos aqui perante limites imanentes dos direitos fundamentais, que designámos por limites imanentes reais porquanto configuram exclusões previstas na Constituição de manifestações típicas ou normais de conteúdo dos respectivos direitos[...].

Também é de se destacar o posicionamento de Murphy e Nagel (2005, p. 11-12):

[...] a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário: logo o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes [...].

A natureza convencional da propriedade é ao mesmo tempo perfeitamente óbvia e fácil de ser esquecida. Todos nós nascemos no contexto de um sistema jurídico minuciosamente estruturado que rege a aquisição, o intercâmbio e a transmissão dos direitos de propriedade; por isso, a propriedade ou posse pessoal de bens materiais nos parece ser a coisa mais natural do mundo. Porém, a economia moderna na qual ganhamos nosso salário, compramos nossa casa, temos a nossa conta bancária, economizamos para a aposentadoria e acumulamos bens pessoais, e na qual usamos nossos recursos para consumir ou investir, seria impossível sem a estrutura fornecida pelo governo, que é sustentado pelos impostos. Isso não significa que os impostos não devem ser objeto de avaliação – significa apenas que o alvo da avaliação deve ser o sistema de direitos de propriedade cuja existência eles possibilitam. Não podemos tomar uma distribuição inicial qualquer dos bens materiais – os bens que as pessoas têm sob sua posse, que são delas, antes de qualquer interferência do governo – como um dado imutável, que não precisa ser nem justificado nem submetido a uma avaliação crítica (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 11-12).

O direito à propriedade não pode ser pensado fora do dever fundamental de pagar impostos, aquele é uma convenção estabelecida pelo Estado, sendo configurado com as limitações imanentes deste dever. Entende-se importante esse destaque devido à grande resistência que se verifica à discussão acerca desse importante dever fundamental, havendo um certo fascínio pelos direitos, mas não se pode garantir direitos sem respeito aos deveres, ainda mais o dever que sustenta os custos dos direitos fundamentais.

Essa acentuação dos direitos em detrimentos dos deveres também pode ser explicada pelas mudanças pelas quais passaram a própria sociedade moderna:

[...] O que costumava ser considerado uma tarefa para a razão humana, visto como dotação e propriedade coletiva da espécie humana, foi fragmentado (“individualizado), atribuído às vísceras e energia individuais e deixado à administração dos indivíduos e seus recursos. Ainda que a ideia de aperfeiçoamento (ou de toda modernização adicional do *status quo*) pela ação legislativa da sociedade como um todo não tenha sido completamente abandonada, a ênfase (juntamente, o que é importante, com o peso da responsabilidade) se trasladou decisivamente para a auto-afirmação do indivíduo. Essa importante alteração se reflete na realocação do discurso ético/político do quando da “sociedade justa” para o dos “direitos humanos”, isto é, voltando o foco daquele discurso ao direito de os indivíduos permanecerem diferentes e de escolherem à vontade seus próprios modelos de felicidade e de modo de vida adequado.

[...] Se a modernidade original era pesada no alto, a modernidade de hoje é leve no alto, tendo se livrado de seus deveres “emancipatórios”, exceto o dever de ceder a questão da emancipação às camadas média e inferior, às quais foi relegada a maior parte do peso da modernização contínua. “Não mais a salvação pela sociedade”, proclamou o apóstolo do novo espírito da empresa, Peter Drucker. “Não existe essa coisa de sociedade”, declarou Margaret Thatcher, mais ostensivamente. Não olhe para trás, ou para cima; olhe para dentro de você mesmo, onde supostamente residem todas as ferramentas necessárias ao aperfeiçoamento da vida – sua astúcia, vontade e poder” (BAUMAN, 2001, p. 41-42).

Essa individualização enfraquece a ideia de cidadão. Este é:

[...] uma pessoa que tende a buscar seu próprio bem-estar através do bem-estar da cidade – enquanto o indivíduo tende a ser morno, cético ou prudente em relação à “causa comum”, ao “bem comum”, à “boa sociedade” ou à “sociedade justa”. [...] O que quer que os indivíduos façam quando se unem, e por mais benefícios que seu trabalho conjunto possa trazer, eles o perceberão como limitação à sua liberdade de buscar o que quer que lhes pareça adequado separadamente, e não ajudarão. As únicas duas coisas úteis que se espera e se deseja do “poder público” são que ele observe os “direitos humanos”, isto é, que permita que cada um siga seu próprio caminho, e que permita que todos o façam “em paz” – protegendo a segurança de seus corpos e posses, trancando criminosos reais ou potenciais nas prisões e mantendo as ruas livres de assaltantes, perversos, pedintes e todo tipo de estranhos constrangedores e maus (BAUMAN, 2001, P. 49-50).

Deve-se tentar resgatar a figura do cidadão, em detrimento da figura do indivíduo. Apenas com uma consciência de cidadão, ou seja, considerando “o bem comum”, as pessoas podem entender que o Estado Democrático de Direito, instituído pela CRFB/88, ainda mais necessário em um país de tão acentuada desigualdade social, demanda mais custos do que um Estado mínimo e esses custos precisam ser suportados através de uma maior carga tributária, entretanto, esta tributação precisa atentar para o princípio da igualdade, sendo este observado, em âmbito tributário, através do princípio da capacidade contributiva. Este princípio não vem sendo devidamente atendido, o que pode ser demonstrado pela grande regressividade do sistema fiscal do Brasil.

Dessa forma, ao se ressaltar a importância do dever fundamental de pagar impostos, não se está negando os direitos fundamentais, entre eles, o direito de propriedade,

tão caro quando se trata de tributação, ainda mais de tributação sobre a propriedade imobiliária, como é o objeto do estudo, pelo contrário, tal dever fundamental é uma garantia de um Estado não proprietário, em que se reconhece, portanto, a propriedade privada, entretanto, o direito fundamental trazido nesse sentido tem como limite imanente aquele dever. Em outras palavras, o fim visado nessa pesquisa ao se propor alternativas para o enfretamento da crise, não com redução dos gastos sociais, mas com aumento da tributação, principalmente, sobre à propriedade, mas não descurando do princípio da igualdade, no fundo, busca apenas meios de se garantir direitos fundamentais.

Neste capítulo foram apresentadas as concepções de Constituição, de Estados, a importância dos deveres fundamentais, tais como o dever fundamental de pagar impostos, para a concretização de direitos fundamentais, além da configuração dos Estados dos dois países. Preferiu-se tecer esses comentários com o intuito de fugir das “premissas óbvias”, conforme expressão de Becker (1972, p. 11), permitindo uma melhor demonstração de como serão considerados determinados conceitos ao longo da pesquisa, assim como o entendimento dos fundamentos do funcionamento de cada um dos países. Em seguida, serão analisados os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, assim como serão apresentados os instrumentos necessários para a busca deste princípio.

2. FORMAS DE CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE NA TRIBUTAÇÃO

2.1. Princípio da igualdade: noções gerais

Devido aos objetivos almejados nessa pesquisa, é de grande importância a análise dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e os correlatos para sua efetivação. A concepção de norma que será empregada é a trazida por Alexy. Para este, a norma é o significado de um enunciado normativo (ALEXY, 2015, p. 54), além de ser gênero dos quais fazem parte as espécies princípios e regras:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes.

Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, *determinações* no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio (ALEXY, 2015, p. 90-91).

Carraza conceitua República como sendo o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas (CARRAZZA, 2004, p. 48). Complementa o autor:

De fato, a noção de República não se coaduna com os privilégios de nascimento e os foros de nobreza, nem, muito menos, aceita a diversidade de leis aplicáveis a casos substancialmente iguais, as jurisdições especiais, as isenções de tributos comuns, que beneficiem grupos sociais ou indivíduos, sem aquela “*correlação lógica* entre a peculiaridade diferencial acolhida (...) e a desigualdade de tratamento em função dela conferida”, de que nos fala Celso Antonio Bandeira de Mello. (CARRAZZA, 2004, p. 49)

Deve-se ressaltar que, apesar de Carrazza apenas se referir à igualdade formal, também se deve ater para a dimensão da igualdade material, distinção destacada por Kelsen (2001, p. 91-92):

A igualdade perante a lei pode existir mesmo quando não exista qualquer igualdade na lei, quer dizer, quando a lei não prescreva qualquer tratamento igualitário. Se a lei apenas aos homens, e não às mulheres, confere um direito de voto e, portanto, não existe sob este aspecto igualdade na lei, pode, no entanto, subsistir o princípio da igualdade perante a lei. Um juiz que, em aplicação desta lei, decida que um homem

tem direito de voto e que uma mulher já não tem tal direito, não viola em nada o princípio da igualdade perante a lei, embora trate os dois desigualmente. [...]
A igualdade perante a lei não é, portanto, de forma alguma, igualdade, mas conformidade à norma. Ela consiste em que a fixação de uma norma individual – a decisão do órgão aplicador – corresponde a uma norma geral. Esta correspondência é correcção lógica e nada tem a ver com a justiça, especialmente com a justiça da igualdade.

A igualdade, de fato, adviria da igualdade material, esta trazida, no Brasil, pelo artigo 5º da CRFB/88, por isso a importância das distinções constantes no *caput* do artigo. Os direitos albergados nos incisos constantes do referido artigo existem porque todos são iguais, “a igualdade deixou de ser instrumento das garantias à causa de direitos e garantias” (LACOMBE, 1996, 17-18).

Quanto a esta diferenciação entre igualdade formal e material, são oportunas as palavras de Canotilho (2001, p. 382-383):

A igualdade perante a lei e através da lei, controlável apenas no seu momento inequivocamente patológico – o arbítrio legislativo -, despreza a função social da igualdade. Noutros termos, porventura mais correctos: a igualdade da lei, executada ou completada pela igual aplicação da lei, revela-se mais apropriada para conservar juridicamente as desigualdades fácticas do que para as alterar. Isto quer dizer que a *Chancengerechtigkeit* – a igualdade como <<justiça de oportunidades>>- não é a mesma coisa que *Chancengleichheit*-<<igualdade de oportunidades>>. Esta pressupõe que se eliminem as desigualdades fácticas (sociais, económicas, culturais) para se assegurar a igualdade jurídica. E eis-nos de novo perante a pergunta: <<constitucionalmente igual>> não significará imposição ao legislador da eliminação das desigualdades fácticas para realização da igualdade jurídica? [...].

As Constituições do Brasil e de Portugal, ao instituírem Estados Democráticos de Direito, são inspiradas nas Constituições dirigentes. Estas instituem Estados garantidores de uma ordem baseada nos direitos individuais, entre os quais, o direito à propriedade, entretanto, visam a criação “de bens colectivos e fornecedor de prestações” (CANOTILHO, 2001, p. 391). Por isso, além da igualdade perante a lei ou igualdade formal e da igualdade na lei ou igualdade material, Nabais se refere a igualdade pela lei. Este autor apresenta o tema da seguinte forma:

Como já dissemos noutra local, o princípio da igualdade fiscal é actualmente encarado como uma expressão específica do princípio geral da igualdade, um princípio estruturante do nosso sistema constitucional global, que traduz não apenas uma igualdade *formal* – uma igualdade *perante* a lei, que obriga apenas os *servos* da lei (*máxime*, a administração e a jurisdição) e não o *senhor* da lei (o legislador), mas também e sobretudo uma igualdade *material* – uma igualdade *da* lei, que obriga, em diversos termos, também o legislador. Com efeito, ao contrário da ideia que, por força do positivismo legalista, se foi tornando dominante a partir de meados do século passado de uma igualdade que não vincula o legislador, o actual princípio constitucional da igualdade obriga também o senhor da lei: de um lado, obriga-o a não fazer discriminações ou igualizações arbitrárias ou carecidas de justificação ou fundamento material ou racional, a não fazer discriminações assentes em critérios

subjectivos ou em critérios objectivos, mas aplicados em termos subjectivos e a respeitar os direitos subjectivos de igualdade (ou seja, a tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual) – igualdade *na* lei; de outro lado, obriga-o positivamente a fazer discriminações ou a adoptar tratamentos desiguais a fim de criar, seja um mínimo de igualdade como ponto de partida ou igualdade de oportunidades ou de chances, dependente do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos (alimentação, vestuário, habitação, saúde, segurança social, educação), seja um mínimo de igualdade como ponto de chegada ou igualdade de resultados, dependente principalmente da satisfação dessas necessidades primárias e, complementarmente, do rendimento produtivo, dada a sua utilidade para o crescimento económico, e dos atributos pessoais, que levam a uma mais eficaz distribuição dos empregos – igualdade pela lei (NABAIS, 2009, p. 435-436).

Essa busca pela igualdade pela lei em Portugal aparece ainda mais acentuada se for considerado o disposto no art. 9º, alínea “d”, da CRP/76, em que se estabelece como tarefa fundamental do Estado promover “a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação das estruturas económicas e sociais”, assim como o disposto na alínea “b” do art. 81 da mesma Carta, que estabelece como prioridade para o Estado no âmbito económico e social, a promoção da justiça social, assegurando a igualdade de oportunidades e operando as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal.

No caso do Brasil, a CRFB/88, em seu art. 3º, incisos I e III, estabelece entre os objetivos fundamentais dessa República, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Ou seja, também se vislumbra a partir desse dispositivo a referida igualdade pela lei também no caso brasileiro, mas não de forma tão expressa quanto a portuguesa. Esse viés da igualdade pela lei, em âmbito tributário, dá-se através da extrafiscalidade.

Ávila (2012, p. 410-411) assim configura esse princípio:

Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a igualdade é tridimensional. Sua dimensão normativa preponderante é de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade no exercício das competências atribuídas aos entes federados. É necessário salientar, todavia, que a igualdade possui sentido normativo indireto tanto de regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo, determinando a igualdade de tratamento para situações equivalentes, quanto de postulado, porquanto exige do aplicador a consideração e avaliação dos sujeitos envolvidos, dos critérios de diferenciação e das finalidades justificadoras da diferenciação.

Outro tema a ser destacado é a distinção de igualdade horizontal e igualdade vertical. Naquela, quem tem a mesma capacidade contributiva pagará o mesmo imposto, já nesta, quem tem diferente capacidade pagará diferente imposto, “seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (...)”. O princípio da capacidade contributiva é o meio de comparar a base na qual se mede a igualdade da tributação, ou seja, este é o meio de averiguar o princípio da igualdade na tributação (NABAIS, 2009, p. 443-444).

Quanto à questão da capacidade contributiva, para os fins da pesquisa, serão ressaltadas duas correntes doutrinárias: a linha doutrinária que considera esta a causa jurídica do imposto, a exemplo de Jarach (1989, p. 99-100), devendo ser verificada em todos os impostos, assim como a linha doutrinária em que não se entende a capacidade contributiva aplicável a todos os impostos, a exemplo de Denari (1993, p. 72). Este autor e a corrente doutrinária a qual se filia é a seguida pelo Ministro Moreira Alves no julgamento do RE nº 153.771-0/MG, de 20/11/1996, do STF, que será objeto de análise posteriormente por ser balizador do posicionamento de parte da jurisprudência e da doutrina brasileira acerca da progressividade fiscal em relação aos impostos ditos reais. Para uma melhor abordagem dessa temática, assim como da progressividade fiscal, necessita-se de outros desdobramentos doutrinários, por isso, optou-se por tratar disso em tópico apartado. Entretanto, antes de partir para tal apresentação, cabe a exposição da forma como serão considerados alguns conceitos nessa pesquisa.

2.2. Conceitos aplicáveis à pesquisa

A CRFB/88, no §1º do art. 145, refere-se à capacidade econômica do contribuinte, ao invés de capacidade contributiva. Nesse sentido, é apresentado o posicionamento de Nabais (2009, p. 441-442), ao se referir ao critério que ele entende aplicável para aferição da uniformidade dos impostos:

[...] capacidade contributiva (*steuerliche Leistungsfähigkeit*, taxable capacity), capacidade econômica (*wirtschaftliche Leistungsfähigkeit*) ou capacidade de pagar (*ability to pay*), expressões que utilizamos aqui como sinônimas, muito embora seja a primeira a mais tradicional, a mais frequentemente utilizada e a que goza da nossa preferência, uma vez que a crítica que lhe é dirigida (de que “dentro do seu eufemismo e ambiguidade” pode ser interpretada como permitindo a tributação de capacidades não econômicas), não colhe relativamente a quem a conceba como uma capacidade econômica qualificada, que tem em consideração não apenas as circunstâncias econômicas do contribuinte mas também as condições subjetivas ou pessoais deste. O que não se verifica, nem com a expressão “capacidade econômica” que é geralmente entendida com o sentido amplo capaz de legitimar a tributação de pessoas desprovidas de capacidade contributiva, como será o caso daquelas cuja capacidade econômica não ultrapasse o mínimo de existência, nem com a expressão

capacidade de pagar que, ao ser concebida em regra nos mesmos termos da capacidade económica, se expõe a idêntica crítica, para além de ser utilizada sobretudo nos países anglo-saxónicos ou no domínio da ciência das finanças públicas ou da ciência fiscal (NABAIS, 2009, p. 441-442).

Dessa forma, será aplicada na pesquisa a expressão capacidade contributiva, ao invés de capacidade econômica, uma vez que se considera aquela, além de mais tradicional, englobar também essa perspectiva econômica. Deve-se ainda apresentar a forma como serão consideradas as expressões progressividade direta e indireta e regressividade direta e indireta:

[...]

D – **progressividade direta:** a que implica carga tributária maior para rendimentos maiores;

E – **progressividade indireta** a que implica maior carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda;

F – **regressividade direta:** a que implica menor carga tributária para rendimentos maiores;

G – **regressividade indireta:** a que implica menor carga tributária para os bens e serviços de consumo das faixas de maior renda (GRAU, 1975, p.11-13).

Dois conceitos ainda são importantes de serem apresentados: progressividade simples e graduada:

[...] *Progressão simples* é aquela em que cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda a matéria tributável”. [...] *Progressão graduada* é aquela em que cada alíquota maior calcula-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois somar todos esses resultados para obter o imposto total a pagar [...] (SOUZA, 1975, p. 171):

Pode-se utilizar como exemplo de progressividade simples a utilizada pelo Município do Recife, em relação ao IPTU, ao aplicar a alíquota por inteiro a cada parcela da base de cálculo. Quando for realizada a análise desse imposto, será apresentado um exemplo de como uma progressividade graduada poderia ser realizada. Também é importante apresentar que, segundo Duverger (1968, p. 321-323), a progressividade fiscal seria uma das grandes técnicas de personalização dos impostos, ao lado da discriminação, sendo esta realizada através de outros elementos da situação social do contribuinte, como, por exemplo, tributação diferenciada entre rendas de trabalho e rendas de capital. Um imposto poderia ser classificado em pessoal quando houvesse uma variação do seu montante a pagar em função da pessoa do contribuinte, em contraposição ao imposto real, no qual a pessoa do contribuinte não seria considerada para a liquidação do imposto, considerando-se apenas a matéria (coisa) imponible. Este autor denomina de progressividade global, a progressividade simples e de progressividade por grupos ou atenuada no caso da progressividade graduada. Ao longo da pesquisa, será utilizada a denominação de Souza, acima referida.

Ainda em relação aos impostos pessoais e reais, apesar de mais adiante ser retomado esse tema, por ora se deve apresentar a concepção de Denari (1993, p. 72):

O imposto pessoal é instituído levando em conta a situação pessoal do contribuinte, além da matéria tributável. O exemplo mais típico é o imposto de renda. De índole subjetiva, leva em consideração os dados pessoais do contribuinte, para atingi-lo, mais ou menos intensamente, de acordo com a capacidade contributiva.

O imposto real, por sua vez, é instituído levando em conta a matéria tributável, sem consideração à condição pessoal do contribuinte. De índole objetiva, abstrai a capacidade contributiva do contribuinte. Como exemplos temos o imposto territorial, rural e imposto predial.

Este posicionamento é o esposado, por exemplo, no voto do Ministro Moreira Alves no RE nº 153.771-0/MG, de 20/11/1996 quanto a constitucionalidade da progressividade fiscal aplicado ao IPTU, que será objeto de análise posteriormente.

Outra classificação importante, tendo sido trazida pela ciência das finanças, é a de impostos diretos e indiretos. Para realizar a distinção, pode-se utilizar critérios econômicos ou jurídicos. Entre os critérios econômicos, têm-se os critérios financeiro, econômico *stricto sensu* ou da contabilidade nacional e da repercussão econômica. O critério financeiro visa ao objeto do imposto, sendo impostos diretos os que atingem de forma imediata a capacidade contributiva, tendo-se como pressuposto “a própria existência de uma pessoa, dum património ou dum rendimento, e impostos indirectos aqueles que, atingindo manifestações mediatas da capacidade contributiva, tributam a despesa, a transferência de bens ou outras manifestações indirectas da capacidade contributiva”. Já o critério econômico *stricto sensu* ou da contabilidade nacional, considera a integração ou não dos impostos nos custos de produção das empresas, sendo diretos os que não integram e indiretos os que integram. Já o critério da repercussão econômica, considera se os impostos repercutem ou não no consumidor, sendo indiretos os primeiros e diretos os segundos. Como critérios jurídicos, são eles: o do lançamento administrativo, sendo diretos os que necessitam de um ato administrativo de lançamento e indiretos os demais; do rol nominativo, sendo diretos os impostos lançados se considerando uma lista ou um rol de contribuintes e indiretos os demais; e o do tipo de relação jurídica base do imposto, sendo indiretos aqueles decorrentes de relações jurídicas instantâneas e diretos, relações duradouras. Em Portugal, percebe-se a utilização de alguns desses critérios, mas, considerando os fins da pesquisa, em relação à participação dos Municípios nas receitas provenientes de impostos diretos, de acordo com o art. 254 da CRP/76, visualiza-se, nesse caso, o critério econômico *stricto sensu* ou da contabilidade nacional (NABAIS, 2003, p. 41-48).

Entretanto, quando se utilizar essa distinção, será considerado o critério da repercussão econômica. Ao se aplicar esse critério, considera-se que os tributos, economicamente, são entendidos como uma parcela da renda nacional, sendo esta a expressão financeira. Estas parcelas da renda nacional são transferidas do setor privado para o setor público, depois este devolvendo sob a forma de bens e serviços. Nessa perspectiva, a tributação incidiria sobre a renda auferida ou sobre a renda despendida ou aplicada, sobre aquela incidindo os impostos diretos, não podendo ser transferidos para terceiros o encargo, e, sobre esta, incidindo os impostos indiretos, sendo transferido o encargo para terceiros, neste caso os tributos se agregando ao preço dos bens e serviços. Seriam exemplos dos diretos, o imposto de renda na fonte ou por regime de declaração e os impostos sobre o patrimônio, estes se constituindo em renda potencial (GRAU, 1975, p. 9-13). Como exemplos dos impostos indiretos, têm-se os impostos sobre o consumo, tais como o IPI, ICMS e ISSQN.

Deve-se ainda ressaltar a diferença entre percussão, repercussão e incidência. O fenômeno da percussão se refere a quem paga primeiro o imposto, o da repercussão se verifica quando quem paga o imposto transfere esse ônus para uma outra pessoa, e, por fim, tem-se a incidência quando há a fixação do imposto no último portador (HUGON, 1945, p. 90-92). Como exemplo, pode-se dar a tributação através do ICMS sobre remédios. Quando da produção do medicamento, haveria a percussão pela indústria, entretanto, este ônus seria transferido para a farmácia, o que seria a repercussão, em contrapartida, esta repassaria para o consumidor final, ocorrendo outra repercussão, e, finalmente, sobre o consumidor final, por não poder repassar o ônus para terceiros, dá-se a incidência.

Quanto a ideia de extrafiscalidade, que seria uma forma de buscar a igualdade pela lei, esta diz respeito a uma classificação dos impostos considerando a sua finalidade. Nabais (2009, p. 224-226) apresenta que o imposto pode ser definido decompondo-o em três elementos a saber: um elemento objetivo, um elemento subjetivo e um elemento teleológico ou finalista. Quanto ao elemento objetivo, o imposto seria uma obrigação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa. Quanto ao elemento subjetivo, seria uma prestação exigida a detentores de capacidade contributiva para colaborar com os serviços públicos. Quanto ao elemento teleológico, os impostos podem ter objetivos não apenas fiscais, mas também extrafiscais, se a função principal for qualquer outra, excluída a sancionatória.

Deve-se afirmar que houve uma evolução do conceito de imposto, havendo uma progressiva penetração de finalidades ou objetivos extrafiscais, passando então, durante a evolução do Estado fiscal, o conceito numa atuação exclusivamente fiscal, principalmente

fiscal, paritariamente fiscal, secundariamente fiscal e até exclusivamente extrafiscal (NABAIS, 2009, p. 227). Ressalta, por fim, que para D. BIRK, as normas de direito tributário possuem fins oneradores e conformadores, dessa forma, quanto aos primeiros fins, devem ser testadas com base no princípio da capacidade contributiva, e, quanto aos segundos fins, “hão-de respeitar os requisitos constitucionalmente impostos às restrições e demais intervenções do legislador no domínio dos direitos, liberdades e garantias fundamentais” (NABAIS, 2009, p. 250).

A extrafiscalidade, diferentemente da fiscalidade, não tem como finalidade principal a obtenção de receitas e sim de intervir na economia ou na sociedade, podendo tanto agir criando impostos como reduzindo a tributação sobre determinadas atividades, com o objetivo de influenciar os comportamentos econômicos ou sociais, podendo com isso incentivá-los, desincentivá-los ou neutralizá-los (NABAIS, 2009, p. 629).

Importante o posicionamento de Buffon (2009, p. 226):

Do exposto, é possível concluir que a exigência tributária poderá ter conotação extrafiscal, sem que isso implique afronta aos princípios constitucionais dentro de um Estado Democrático de Direito. Isso ocorre, porque a extrafiscalidade corresponde a uma forma de efetivar os princípios constitucionais e os direitos fundamentais, sendo que, através dela, é possível reduzir as desigualdades fáticas produzidas pelo modelo econômico vigente e alcançar a máxima densidade normativa do princípio da dignidade da pessoa humana.

Quando se referir nessa pesquisa a ideia de extrafiscalidade, portanto, segue-se esta concepção:

Refere-se, sim, à possibilidade de que o Estado utilize a tributação como instrumento de intervenção na sociedade, sobretudo no campo econômico e social, com vistas a concretizar suas diretrizes constitucionalmente previstas. Ou seja, ao invés de apenas arrecadar tributos e aplicar os recursos respectivos, o Estado estimula ou desestimula comportamentos, visando a atingir os mesmos fins que tradicionalmente buscava atingir tributando. Esse fenômeno é denominado de extrafiscalidade (BUFFON, 2009, p. 218).

Também é importante fazer algumas considerações acerca da parafiscalidade. Esta não será empregada aqui como sinônima da extrafiscalidade, de acordo com autores como Souza (1975, p. 174), mas no sentido empregado pela corrente doutrinária seguida por Ataliba. Para este, primeiro há que se estabelecer que não necessariamente quem possui competência tributária constitucional tenha que ser o titular da capacidade tributária ativa. Aquela é atribuída pelo constituinte ao ente estatal (União Federal, Estados Federados, Distrito Federal e Municípios), outorgando competências para instituir tributos, sendo estes

que irão editar a lei instituidora dos respectivos impostos. Caso esta silencie quanto ao sujeito ativo, ou seja, ao titular da exigibilidade do tributo, este será o próprio ente com competência tributária. Entretanto, o ente pode atribuir a capacidade tributária ativa de um tributo a pessoa diversa, devendo fazer isto de forma expressa, dando-se a este fenômeno o nome de parafiscalidade (ATALIBA, 2003, p. 84-85). Ainda Ataliba nesse sentido:

Consiste isso em a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (INSS, DNER, OAB, CONFEA, CEF) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública, como as define Celso Antônio Bandeira de Mello (*Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*, cit. p. 356) (ATALIBA, 2003, p. 85).

Nesse sentido, cabe algumas considerações sobre a progressividade extrafiscal no tempo, em relação ao IPTU, disposto no art. 182, §4º da CRFB/88, sendo denominada de sancionatória. Como conciliar isto com a própria definição de tributo trazida no art. 3º³ do CTN? Importantes as palavras de Carrazza (1998, p. 98):

Com isto, não se está pretendendo afirmar que o tributo, em si, constitui sanção pela prática de ato ilícito. A doutrina pátria é unânime no sentido de afirmar que o imposto incide, sempre, sobre fatos lícitos, do mundo econômico, havidos pela CF como fatos-signos presuntivos de riqueza. O caráter sancionatório da progressividade no tempo, ora em exame, não decorre da incidência do IPTU sobre um ato ilícito. O IPTU, mesmo nesse caso, incide sobre o fato lícito de uma pessoa ser proprietária de um imóvel urbano. A sanção advém, sim, do mau uso (de acordo com a lei local) que esta pessoa faz de sua propriedade urbana.

Sendo assim, considera-se também uma aplicação extrafiscal do IPTU essa disposição constitucional. Esse tema será objeto de maior detalhamento mais adiante. Feitas essas considerações, passa-se a análise do princípio da capacidade contributiva, de forma mais pormenorizada, assim como da progressividade fiscal.

2.3. Princípio da capacidade contributiva e formas de sua concretização

Importantes as palavras de Duverger (1968, p. 94-95):

Em la Hacienda clásica dominan el impuesto dos principios fundamentales: el rendimiento y la igualdad. En primer lugar el impuesto debe reportar al Estado el máximo de recursos. Su único objetivo es procurar estos recursos y por lo tanto es preciso que produzca todo lo posible, teniendo en cuenta los gastos de percepción. En segundo lugar, la distribución de las cargas públicas a través del impuesto debe ser lo más equitativa posible: el impuesto es precisamente el médio para asegurar la

³ “Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

igualdad en el reparto de las cargas públicas: también en este sentido es democrático. Pero cuando se ha tratado de precisar estos principios han surgido dos dificultades principales. Por una parte, la noción de igualdad ha sido difícil de precisar y sucesivamente han sido adoptadas a este respecto distintas concepciones. Por otra parte, igualdad y rendimiento a menudo han entrado en conflicto, lo que ha obligado a difíciles elecciones.

A análise a ser empreendida, mais adiante, sobre o IPTU no Município do Recife será guiada por uma preocupação de conjugar a igualdade e o rendimento ou produtividade, na acepção de Hugon (1945, p. 34). Neste tópico, será analisada a questão da igualdade na lei ou igualdade material, a ser buscada com a capacidade contributiva e com os meios de concretizar esse princípio.

Uma classificação que merece destaque é a de impostos fixos, proporcionais, graduados. Os fixos são aqueles em que se aplica uma quantia invariável em relação à base de cálculo, ressaltando-se que esse tipo de imposto seria inconstitucional perante o sistema tributário brasileiro por ofensa ao princípio da capacidade contributiva (CARRAZZA, 2004, p. 92). Já os proporcionais são caracterizados pela aplicação de uma alíquota fixa sobre a base de cálculo, constituindo-se em uma regra de três direta. Por sua vez, os graduados caracterizam-se pela variação da alíquota em função da base de cálculo (GRAU, 1975, p. 11-13), assim como com a majoração ou minoração da base de cálculo, gerando, os mesmos efeitos da atuação sobre a alíquota (SELIGMAN, 1908, p. 3). Quanto a graduação, pode-se ter a progressividade ou regressividade.

Para melhor compreender essa ideia de proporcionalidade ou progressividade, é importante apresentar duas teorias que poderiam ser explicadoras da natureza do imposto: a teoria do lucro ou dos benefícios e a teoria da capacidade contributiva ou faculdade contributiva. A teoria do lucro ou do benefício defende que os impostos seriam uma forma de pagamento ao Estado pela proteção conferida ao contribuinte, por aquele, para realização de seus negócios (HUGON, 1945, p. 15-16).

Seligman (1908, p. 150-157) apresenta que a teoria dos benefícios ou do lucro, posteriormente, foi alterada para considerar também a questão da isenção do mínimo de subsistência, significando, quanto aos impostos sobre a propriedade, a preocupação com a ideia de uma tributação proporcional não a totalidade dos bens, mas apenas aqueles que excedessem um mínimo, além de que, alguns doutrinadores, passaram a defender que, na verdade, os benefícios aumentam mais aceleradamente do que a renda ou propriedade, exigindo-se, portanto, uma tributação progressiva ao invés de proporcional. Entretanto, aquele

autor entende que apenas a teoria dos benefícios não conduz de forma lógica seja à tributação proporcional, progressiva ou regressiva, uma vez que a questão das vantagens que os indivíduos recebem do Estado seria uma questão psicológica, já que o valor atribuído aos benefícios difere de pessoa para pessoa. Refuta também essa teoria pelo fato de que, na verdade, os benefícios não aumentariam com a proporção da renda ou da propriedade, muito pelo contrário, poderiam ser reduzidos, devido ao fato dos mais ricos poderem prescindir do Estado para garantir sua segurança ou a educação dos seus filhos, por exemplo, podendo custear isso diretamente. Ou seja, ao invés de progressiva a tributação deveria ser regressiva, seguindo essa lógica. Nesse sentido, Sanches (2016, p. 4-5) destaca que a legitimação dos tributos no período iluminista era decorrente do princípio da equivalência ou benefício, assim como que foi objeto de crítica por Stuart Mill por poder levar a conclusão de que os mais pobres deveriam pagar mais impostos.

A teoria da capacidade contributiva surge da verificação da impossibilidade da teoria do benefício como única fonte de legitimação para os impostos. Hugon (1945, p. 18) assim se refere a esta teoria:

Como escreveu muito acertadamente Seligman, “em sua forma ideal, o Estado deve ser equiparado não a uma sociedade por ações, mas a uma família”. E, tal como numa família, a participação nos gastos não decorre do lucro obtido por seus respectivos membros, mas sim, sobretudo duma *obrigação moral*, assim também a obrigação do contribuinte resulta da capacidade de concorrer o indivíduo com a sua quota para os encargos de sua coletividade.

Seligman (1908, p. 205-209) apresenta, de forma oportuna, que a preocupação com a faculdade remonta à Idade Média e que foi encontrada até na filosofia grega. É importante também o destaque de que na Inglaterra, pela lei elisabetana estabelecer que a tributação deveria ser realizada considerando a capacidade da propriedade ou paróquia, gerou na legislação colonial americana a consideração das expressões faculdade e propriedade como equivalentes. Isto foi alterado posteriormente e passou a haver a associação de faculdade com renda ou receita. Essa identificação com a receita pode ser creditada a Adam Smith, uma vez que este afirmou que “os súditos de cada estado deveriam contribuir...tanto quanto possível em proporção às suas respectivas habilidades, isto é, em proporção com as receitas de que dispõem respectivamente”. Num segundo momento, a concepção de renda foi alterada, entendendo-se que não deveria ser considerada a totalidade da renda para aferir a faculdade, mas apenas a que excedesse o mínimo necessário, algo já acentuado por Steuart e Bentham. Percebe-se, inicialmente, uma caracterização de tributação proporcional e não progressiva, inclusive.

Nesse sentido, Sanches (2016, p. 4-5):

As regras possíveis para a distribuição dos encargos tributários – fazendo cada membro da comunidade pagar tributos de acordo com aquilo que cada um vai receber do Estado, ou, em alternativa, de acordo com o que cada um pode pagar (*ability to pay*) – são enunciadas pela primeira vez por Adam Smith em 1776, mas a *ability to pay* está ainda muito longe de uma formulação inequívoca. Primeiro, porque a formulação não é clara. Smith começa por dizer que cada um deve contribuir para os gastos na proporção das suas possibilidades (*in proportion to their respective abilities*) – uma regra muito parecida com a da futura capacidade contributiva ou, mais rigorosamente, capacidade de prestar (*Leistungsfähigkeit*). Logo a seguir, passa para o princípio da equivalência, ainda que com uma formulação que também fornece um critério para uma repartição justa de encargos tributários: a repartição dos encargos seria feita na medida da riqueza de cada contribuinte, i.e., ***em proporção com o rendimento que cada um obtém sob a protecção do Estado (in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state).***

A capacidade contributiva estava associada com a ideia de sacrifício igual. Hugon (1945, p. 18-19) apresenta a noção de sacrifício da seguinte forma:

[...] O imposto deve ser medido, não em função dos serviços que o indivíduo recebe do Estado, mas segundo sua capacidade contributiva. Para que esta capacidade seja estimada com justiça, é necessário que o imposto represente, para cada um, um *sacrifício igual*. Não haveria igualdade de sacrifício no caso de se pedir a cada um uma contribuição proporcional à sua riqueza e a seus rendimentos. Com muita razão Stuart-Mill mostrou que quem dá um décimo de um pequeno rendimento priva-se mais do que aquele que dá um décimo de um grande rendimento. Um imposto cujo montante possa ser pago por um indivíduo, privando-o somente do consumo de luxo, e um outro que exija, para ser pago, suprima o indivíduo do consumo de bens de primeira necessidade, são dois tributos completamente diversos, que conduzem a sacrifícios de valores tão desiguais que não permitem comparação.

Sendo assim, esta noção de sacrifício igual traria consigo a aplicação da progressividade e da discriminação fiscais. Seligman (1908, p. 204-302), de forma diversa, entende que essa noção tanto pode levar a uma tributação progressiva, proporcional ou até regressiva, porque, da mesma forma que se posicionou acerca da teoria dos benefícios ou do lucro, a consideração do sacrifício igual denota uma concepção psíquica, não sendo possível mensurar as relações de forma precisa entre algo psíquico e algo material, sendo impossível, portanto, chegar a ideia de sacrifício igual. Dessa forma, o autor refuta tanto a teoria dos benefícios como a teoria do sacrifício igual como justificadoras da tributação progressiva.

Como forma de superar essa questão, houve um aperfeiçoamento da concepção de de sacrifício igual para sacrifício mínimo, ou seja, deveria haver uma preocupação de que a tributação atingisse da forma mais branda possível a produção. A noção de sacrifício mínimo é desenvolvida, por sua vez, pela de privilégio (HUGON, 1945, p. 19). Ainda Hugon:

A consideração do privilégio – sob suas diversas formas – conduz, como sublinha Seligman, a estabelecer a igualdade da tributação levando em conta o sacrifício de *aquisição*, e, por conseguinte, as maiores ou menores facilidades legais de que se beneficia o indivíduo produtor (HUGON, 1945, p. 20).

Ainda quanto a noção de privilégio, pode-se dizer que esta diz respeito a facilidade que possui quem tem riquezas em adquirir mais riquezas do que quem não as têm ou têm poucas. Pode-se utilizar uma alegoria para explicar esta noção: “quando um gigante e um anão caminham na mesma estrada, cada passo que um e outro derem propiciará uma nova vantagem ao gigante” (ROSSEAU, 1993, p. 177).

Dessa forma, segundo Seligman (1908, p. 290-302), a faculdade passa a ser composta tanto de uma preocupação com o consumo, através da noção de sacrifício igual, quanto com a produção ou aquisição da riqueza, através da noção de privilégio. Apesar de considerar da noção de sacrifício igual tanto se pode ter uma tributação progressiva, proporcional ou regressiva, entretanto, a progressividade, ao menos teoricamente, seria uma forma mais próxima de chegar ao ideal da igualdade de sacrifício. Apresenta ainda que a proporcionalidade pode oferecer uma estabilidade e a progressividade uma instabilidade, entretanto, acha preferível uma instabilidade que leva a uma direção de justiça à uma estabilidade que seja necessariamente injusta. Também ressalta que os demais argumentos contrários à progressão também não poderiam prevalecer, entre eles a confiscação e o risco de se alcançar estágios de extravagância, uma vez que poderia trazer a ideia de que todo o custo seria lançado para os outros, já que a classe mais pobre, através da democracia, poderia atribuir esse custo todo para os mais ricos. O primeiro temor pode ser evitado tornando a taxa de progressão própria degressiva, ou seja, a partir de um certo ponto, para a progressão e haveria uma proporcionalidade. Quanto ao segundo, afirma que, da análise que se fez do uso da progressividade ao longo da história, não houve concretização disso na prática.

Entretanto, apesar da afirmação de Seligman, de que, ao menos teoricamente, a progressividade seria uma forma mais próxima de se chegar ao ideal da igualdade de sacrifício, ao analisar o imposto sobre a propriedade nos Estados Unidos, conclui que este não seria nem progressivo, nem proporcional, mas regressivo (SELIGMAN, 1908, p. 305-323). Neste esteio, mais adiante, serão analisados os efeitos da progressividade fiscal aplicada através do IMI, em Portugal, mas, principalmente, a aplicada pelo Município do Recife através do IPTU. Além de verificar a forma como se dá essa progressividade, propõe-se uma forma de ser realizada uma progressividade graduada. Também é de se destacar que esse temor de alguns estudiosos na época da pesquisa desenvolvida por Seligman acerca da

possibilidade de todo o custo ser lançado para os mais ricos, em que pese os exemplos históricos que o autor apresenta, pode se mostrar ainda mais despropositado se se atentar para a realidade do Brasil, onde são os mais pobres, proporcionalmente, que pagam o custo deles e ainda financiam parte dos gastos dos mais ricos, dado o alto grau de regressividade do sistema tributário brasileiro.

Feita essa ressalva, deve-se retomar a algumas ideias trazidas por Seligman (1908, p. 205-209), tais como a de que alguns autores, considerando os ensinamentos de Adam Smith, fazem uma associação entre capacidade contributiva e renda. Este entendimento pode explicar a concepção de autores como Denari (1993, p. 72) de que a capacidade contributiva não se aplicaria aos impostos reais, mas apenas aos impostos pessoais. Nesse sentido, é oportuno apresentar o posicionamento de Jarach a respeito. Este explica que essas concepções adviriam da não consideração das diferenças entre o conceito de capacidade contributiva para o direito tributário, mais genérico, e para a teoria financeira. E afirma que:

Qualquer que seja a conclusão, do ponto de vista político, econômico e da ciência das finanças, sobre a aplicabilidade de um conceito de capacidade contributiva elaborado por uma ou outra doutrina a certos impostos, parece-nos que tanto nos impostos pessoais dos quais nos fala Adriani, como, por exemplo, os impostos sobre o movimento da riqueza, como os impostos que nos fala Pugliese, os rendimentos das sociedades anônimas ou à renda bruta das empresas produtivas, ou nos impostos norte-americanos intitulados *excise taxes*, a razão que se dá para justificá-los em nada contradiz ao fato de que todos tomam como pressuposto uma situação ou um fenômeno econômico e graduam a obrigação tributária segundo a magnitude econômica da situação à qual o imposto está vinculado. Da análise objetiva do pressuposto de fato desses impostos, ou mesmo dos impostos que Adriani chama pessoais, como dos impostos típicos que, segundo Pugliese e a maioria dos autores, reconhecem como princípio básico o da capacidade contributiva, como dos intitulados *direct taxes* da doutrina norte-americana, se deduz que a lei elegeu como pressupostos de fato das obrigações impositivas fatos de natureza econômica, dos quais presume-se uma determinada capacidade contributiva (JARACH, 1989, p. 114-115).

Considerando este posicionamento, o princípio da capacidade contributiva se aplicaria a todos os impostos, sendo o elemento que o diferencia preponderantemente dos outros tributos. Quanto a dicotomia impostos reais e impostos pessoais, destaca-se que a relação jurídica é sempre pessoal, entre pessoa e pessoa, nunca entre pessoa e coisa: “cumpre notar que a relação jurídica que confere ao sujeito ativo um direito real, é relação jurídica pessoal, portanto entre sujeito ativo e sujeito passivo total (todas as demais pessoas existentes no mundo, com exclusão daquela que assumiu posição de sujeito ativo)” (BECKER, 1972, p. 308-309). Esse também é o posicionamento de Kelsen para quem “as normas de uma ordem jurídica regulam a conduta humana”, pelo menos nas sociedades dos povos ditos civilizados (KELSEN, 2000, p. 33). Também é o posicionamento de Jarach (1989, p. 75): “a relação

tributária é, ademais, uma relação obrigatória. Isto significa que é uma relação de natureza pessoal e não de natureza real”. Quanto aos tributos denominados reais ele afirma:

Nos chamados tributos “reais”, como o imposto territorial ou a contribuição de melhoria, o pressuposto de fato não é a existência da terra ou do imóvel, senão a propriedade ou o gozo do conteúdo econômico fundamental do direito de propriedade, isto é, o uso e os frutos, isto também com algumas diferenças segundo os diferentes direitos positivos. Sujeito passivo destes tributos é, pois, o proprietário ou o que goza do conteúdo econômico fundamental do direito de propriedade, por exemplo, em alguns direitos, usufrutuário e o enfiteuta. Ainda quando sempre e unicamente o proprietário seja reconhecido como obrigado ao pagamento do tributo, este não é uma carga real, senão uma relação pessoal, na qual a determinação do sujeito passivo se origina do pressuposto de fato, enquanto em outros tributos, por exemplo, o imposto pessoal sobre a renda, o sujeito é um *prius* lógico com base no qual se determina o pressuposto de fato. É esta característica que pode nomear reais os tributos como o imposto territorial e a contribuição de melhoria; mais exatamente, sem embargo, e evitando o perigo de deduzir desta característica uma natureza “real” da relação tributária, se os denominam “tributos objetivos”, sendo denominados, pelo contrário, tributos subjetivos aqueles em que o sujeito é determinado em primeiro limite e o fato jurídico se deriva por uma vinculação estabelecida na lei como sujeito (JARACH, 1989, p. 76-77).

Nesse sentido também Derzi, ao afirmar que “todos os impostos são pessoais, não tendo cabimento distinguir entre eles. Assim, é completamente equivocado mencionarmos que o imposto incide sobre a coisa, a mercadoria, o produto industrializado, o imóvel” (DERZI, 1982, p. 303). Especificamente quanto ao IPTU, Coelho (1982, p. 116), considerando a Constituição Federal do Brasil de 1969, entretanto, de redação idêntica à CRFB/88 nessa matéria, afirma que aos Municípios é concedida a competência para instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, sendo a coisa, apenas, o elemento suficiente para a fixação da validade territorial de competência. Afirma ainda que, essa dicotomia impostos reais e pessoais se deve ao seguinte fato:

Sem embargo, estamos convencidos de que tal vezo enraíza-se, a par dos vícios acima expostos, em uma lembrança mal compreendida de certo tipo obrigacional que existia entre os romanos. Referimo-nos à *obrigação ambulatória*, em que a prestação era *certus an* e *certus quando*, mas o sujeito passivo tanto podia ser *certus* como *incertus*, por isso que a coisa ambulava com o dono e este nem sempre era o mesmo (*ambulat cum dominus*). Este tipo de obrigação era comum em tributos que recaíam sobre bens imóveis, terras e edificações. Os romanos não se preocupavam com a coisa por isso que ela *ambulava*, em sentido legal, com o seu dono e este era exatamente *quem devia pagar* o tributo, fosse lá quem fosse. A muitos pareceu que a *pessoa não tinha importância*, mas a coisa, irrelevante o seu *dominus*, daí a ideia de um *tributo real*. Ora, dava-se exatamente o contrário. A pessoa do proprietário era que importava, por isso que o tributo incidia sobre a condição jurídica, “ser proprietário”. O *imposto era pessoal* (COELHO, 1982, p. 116).

Ou seja, o princípio da capacidade contributiva se aplicaria a todos os impostos e, a existência de possíveis impostos reais seria decorrente de concepções ultrapassadas e, principalmente, que não se coadunariam com o disciplinamento do IPTU nem na Constituição

de 1969, nem na CRFB/88. O que deve ser ressaltado é que aquele princípio não se expressa de forma igual em todos os impostos, falando-se em expressão de 1º grau no caso dos impostos sobre o rendimento, 2ª grau nos impostos sobre o patrimônio e 3º grau nos impostos sobre o consumo (NABAIS, 2009, p. 480-481).

Ainda pertinente ao princípio da capacidade contributiva, é de se destacar algumas ponderações de Becker. O autor se refere a uma contaminação que prejudicaria a “atividade mental jurídica” e esta seria decorrente da utilização de conceitos das ciências pré-jurídicas para análise da ciência jurídica, o que geraria um “raciocínio pseudo-jurídico” (BECKER, 1972, p. 35). Um desses conceitos seria o da capacidade contributiva. O autor chega a afirmar que ao constitucionalizar esse conceito, houve a constitucionalização de um equívoco, havendo uma canonização desse princípio. Ele divide em duas as correntes sobre o princípio da capacidade contributiva: a que considera de natureza programática, destacando entre outros autores, Rubens Gomes de Souza e A.D. Gianini, e os que consideram, a exemplo de Aliomar Baleeiro e A. Berliri, esse princípio de natureza genuinamente jurídica. As duas correntes recebem críticas do autor, uma vez que a primeira considera a “regra vazia de juridicidade” e seu erro está em não considerar qualquer eficácia a este princípio, e a segunda considera que é uma regra jurídica e que se destinaria tanto ao legislador quanto ao juiz e seu erro seria essa destinação ao juiz (BECKER, 1972, p. 439-446). As palavras do autor:

Tomada em si mesma, a locução ‘capacidade contributiva’ – salienta EMILIO GIARDINA – significa apenas: possibilidade de suportar o ônus tributário. Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo, é incorrer numa tautologia: as palavras ‘capacidade contributiva’, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações (BECKER, 1972, p. 439).

O autor apresenta que a construção de qualquer regra jurídica importa sempre em alguma deformação da realidade, chegando a um nível máximo quando se parte de um princípio de Direito Natural. O princípio da capacidade contributiva teria sofrido três constrições ao ser positivado. A primeira seria o abandono da capacidade contributiva global, para a verificação da capacidade contributiva (riqueza de um determinado indivíduo) em relação a um único tributo. A segunda seria que a riqueza do contribuinte não é a riqueza total do mesmo, mas a riqueza demonstrada num “fato-signo presuntivo de sua renda ou de

capital”. E, por fim, a terceira constrição é a de que a “renda ou capital presumido deve ser a renda ou capital acima do mínimo indispensável (BECKER, 1972, p. 451-454).

Em seguida, o autor apresenta os alcances da eficácia jurídica do princípio da capacidade contributiva. O primeiro é o de que ele apenas tem eficácia sobre o legislador ordinário. O segundo alcance é o de que o legislador ao escolher os fatos presuntivos de riqueza deverá os estabelecer “acima do mínimo indispensável” (BECKER, 1972, p. 454-456). O terceiro alcance:

[...] O legislador ordinário está juridicamente obrigado, com relação a uma determinada hipótese de incidência de tributo, a variar a alíquota e o ritmo de sua progressividade segundo a maior ou menor riqueza *presumível* do contribuinte. Noutras palavras, o legislador ordinário está juridicamente proibido de graduar a alíquota ou ritmar a sua progressividade no sentido *inverso* da grandeza presumível da renda ou capital do respectivo contribuinte”. O quarto e último alcance é o de que quando se utilizar a figura do substituto legal tributário, o legislador fica obrigado a criar a repercussão jurídica do tributo (BECKER, 1972, p. 456).

É de grande importância reafirmar o posicionamento de Becker acerca da natural deformação que o direito, assim como as outras ciências, realiza sobre os dados, pois a “regra jurídica somente existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade (BECKER, 1972, p. 63). Ainda Becker:

Demonstrar-se-á que (naqueles sistemas jurídicos cuja Constituição converteu, em regra jurídica constitucional, o ‘princípio da capacidade contributiva’) a lei jurídica tributária criadora e conceituadora da *hipótese de incidência* (*fato gerador*) *estabelece uma presunção jurídica de capacidade contributiva e seu modo de incidir sobre a hipótese de incidência é idêntico ao da incidência das regras jurídicas que criam presunções ‘juris et de jure’* (que não admitem prova em contrário), *pois ambas têm idêntica embriogenia jurídica.*

[...]

A construção da regra jurídica importará sempre em maior ou menor deformação e transfiguração do fenômeno real, gerando conseqüentemente uma *tensão* entre a regra jurídica (‘construído’) e a realidade social (‘dado’). A natureza essencial do direito positivo é ser *instrumento*; como instrumento deverá ser *praticável*; sem aquela maior ou menor (conforme o caso) deformação e transfiguração do fenômeno real (‘dado’), a regra jurídica (‘construído’) será impraticável e conseqüentemente não será regra jurídica. A regra jurídica é o instrumento para resolver um problema *dêste mundo* que, num determinado tempo e lugar, salta à frente do legislador, pedindo uma solução mediante um instrumento *praticável*. Tôda e qualquer regra jurídica nunca é a simples consagração ou ‘canonização’ de uma diretriz fornecida pelas ciências pré-jurídicas, porém é sempre o resultado de uma escolha premeditada, de um equilíbrio e de uma verdadeira *construção*” (BECKER, 1972, p. 68-71).

Com isto o autor associa a necessidade de se atentar para o princípio da praticabilidade. Este se caracteriza pela determinação de utilização de meios e técnicas visando a simplificação e viabilidade da execução das leis, sendo considerado princípio

constitucional implícito, uma vez que toda lei deve ser aplicada e imposta (BALEEIRO, 2010, p. 888).

A praticabilidade se opõe “a justiça no caso ou distinção segundo a capacidade econômica pessoal e real, embora sirva à uniformidade geral (não discriminação)”, ressaltando-se também que se aplica tanto ao legislador quanto a administração tributária (BALEEIRO, 2010, p. 889). A busca em grau exacerbado a justiça fiscal, com o exagero nas obrigações acessórias, por exemplo, com o intuito de personalizar, ao extremo os contribuintes, para dessa forma, aferir de forma muito precisa a capacidade contributiva, pode levar a um grau de complexidade que inviabilize justamente os princípios da justiça, principalmente o da igualdade fiscal, por isso a necessidade de se atentar para a praticabilidade (NABAIS, 2009, p. 619-620). No mesmo sentido, Sanches (2016, p. 17) ao afirmar que “um excesso de personalização que esqueça a praticabilidade leva, por razões que qualquer análise concreta facilmente demonstrará, a um imposto que seria menos injusto se fosse menos personalizado”.

Outro princípio que merece atenção é o princípio da seletividade, defendendo Derzi que este princípio é expressão constitucional da praticabilidade. Apresenta a autora que o §1º do art. 145 da CRFB/88 contém o imperativo de que apenas quando for impossível é que não será considerada a pessoalidade para graduar os impostos segundo a capacidade contributiva, apresentando como exemplo da impossibilidade referida os impostos incidentes sobre a importação, a produção ou a circulação, nestes o sujeito passivo transferindo para um terceiro (consumidor final) os encargos tributários. Nestes casos, a Constituição Federal, em substituição a pessoalidade, traz a seletividade (arts. 153, §3º, I, e 155, §2º, III da CRFB/88 (BALEEIRO, 2010, p. 891), assim como o inciso II do §1º do art. 156, da mesma Constituição, na redação conferida pela EC nº 29/00.

O princípio da seletividade visa o cumprimento do princípio da capacidade contributiva no caso de impostos indiretos, tais como o IPI e o ICMS, utilizando-se da essencialidade dos bens e serviços, ou seja, onerando menos os bens e serviços essenciais ou até os isentando, e tributando, com alíquotas mais elevadas, os bens e serviços considerados supérfluos, já que estes seriam adquiridos por contribuintes de fato (quem arca com o encargo do imposto) que demonstram maior capacidade contributiva (COUTINHO, 2001, p. 91-92).

Dessa forma, a capacidade contributiva, por ser um princípio, está sujeito a mandamentos de otimização, ou seja, pode ser satisfeito em graus variados (ALEXY, 2015, p. 90-91), isto sendo ressaltado por Nabais (2009, p. 480-481). Por isso, deve-se ter atenção ao

mesmo em todos os impostos, até mesmo nos impostos indiretos, tais como o ICMS e o IPI, através da seletividade. O atual regramento do IPTU na CRFB/88 confere grau acentuado de concreção do princípio da capacidade contributiva, isto porque, conforme será melhor apresentado mais adiante, é aplicável ao mesmo tanto a progressividade fiscal direta, quanto a progressividade fiscal indireta ou seletividade. Para os fins da pesquisa, será utilizada de forma indiscriminada as expressões seletividade e progressividade indireta (GRAU, 1975, p.11-13).

Também se destaca a desnecessidade de expressa previsão constitucional do princípio da capacidade contributiva, tendo este:

(...) fundamento jurídico ao sentido e alcance do princípio geral da igualdade decorrente das diversas concretizações constantes do texto constitucional e da sua adequada articulação com os preceitos e princípios constitucionais relativos aos impostos ou mesmo aos direitos fundamentais (NABAIS, 2009, p. 448-449).

Ao longo da história constitucional brasileira, nem sempre este princípio esteve expresso, entretanto, “o princípio da capacidade contributiva sempre esteve presente nas dobras do princípio da igualdade” e, reforçando, inclusive, o princípio republicano. Aquele princípio está expresso na CRFB/88 no §1º do art. 145 (CARRAZA, 1998, p. 21-77). Importante, mais uma vez, Jarach (1989, p. 95-96):

No mundo concreto em que vivemos, nenhum Estado cria impostos cujo pressuposto de fato consista, por exemplo, em serem inteligentes ou estúpidos, ou serem loiros ou morenos, possuir nariz grego ou aquilino, as pernas direitas ou tortas. Não dizemos que o Estado deva ou não cobrar impostos segundo estes critérios caprichosos; só dizemos que nenhum Estado, pelo que resulta do direito positivo, obra de tal maneira, dizemos que há um critério segundo o qual os legisladores elegem os fatos imponíveis, e que os impostos não se cobram segundo o capricho de legisladores providos de fantasia.

A demonstração de riqueza justifica que o Estado cobre daquele indivíduo uma contribuição para que seja possível arcar com as despesas estatais, tão importantes para o cumprimento dos deveres constitucionais desse Estado. Os impostos se constituem na única forma possível de financiamento de serviços gerais e indivisíveis, serviços que não poderiam ser custeados por preços, taxas e contribuições de melhoria, uma vez que estes exigem um critério de equivalência (BALEEIRO, 1997, p. 738-739).

Para Buffon, o princípio da capacidade contributiva não decorreria do disposto no §1º do art. 145 da Constituição Federal, mas sim “do caráter do modelo de Estado Democrático de Direito”, estando este “alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade” (BUFFON, 2009, p. 175). Entretanto,

aqui não se filia a esta tese, já que pela instituição de um Estado Democrático de Direito é estabelecida a concretização da igualdade pela lei e o princípio da capacidade contributiva seria inerente à igualdade na lei.

Não haveria, portanto, meio de se utilizar desse tipo de tributo, sem ofensa ao princípio da igualdade material ou na lei, se não houver respeito ao princípio da capacidade contributiva. Deve-se atentar ainda para a distinção entre capacidade contributiva objetiva e subjetiva. Do ponto de vista objetivo, exige-se que o legislador permita a dedução de “todas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção da renda e à conservação do patrimônio, afetado à exploração”. Esse aspecto da capacidade contributiva, no Brasil, já estaria, em grande parte, regulado na própria Constituição, cabendo à continuação da concreção desse princípio, neste aspecto, nas leis complementares de normas gerais e na lei ordinária. Por esse motivo, “pouco questionamento poderá surgir sob o aspecto da capacidade econômico-objetiva no sentido absoluto [...]” (BALEIRO, 1997, p. 692).

Por sua vez, sob o ponto de vista subjetivo:

[...] a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da PESSOALIDADE do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição (BALEIRO, 1997, p. 693).

Deve-se também destacar que alguns doutrinadores, tais como Hugon (1945, p. 34-35) denominam a capacidade contributiva objetiva como faculdade contributiva e a subjetiva como a capacidade contributiva. Isto será melhor explicado no tópico seguinte, quando será feita a análise do posicionamento jurisprudencial brasileiro em relação a matéria da progressividade fiscal aos impostos sobre a propriedade no Brasil, destacando-se o RE nº 153.771-0/MG, 201/11/1996. Será possível perceber que o voto do Ministro Moreira Alves, nesse julgamento, filia-se a linha doutrinária que entende que a capacidade contributiva apenas seria aplicável aos impostos pessoais, não sendo o posicionamento adotado nessa pesquisa. Entretanto, será empreendida uma análise desse voto apenas considerando os argumentos utilizados pelo referido Ministro para verificar se são racionalmente justificados perante o ordenamento jurídico brasileiro, seja na redação original da CRFB/88, seja

considerando a redação conferida pela EC 29/00 a matéria. Isto decorre do entendimento de que não existe a resposta correta, apenas respostas que possam ser racionalmente justificáveis, assim como respostas não justificáveis perante o ordenamento jurídico nacional. Essa análise será importante para se verificar sob que enfoque poderá ser realizada a análise da legislação de Recife/PE acerca do IPTU, no que diz respeito a utilização da progressividade.

Antes, porém, de se realizar a referida análise, são oportunas algumas considerações acerca do seguinte posicionamento:

Podemos resumir esta seção e a anterior em duas observações: (1) Se a idéia de tributação segundo a capacidade contributiva se concretiza pelo princípio da igualdade de sacrifícios, ela depende da noção radical de que a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado é justa por pressuposto. (2) Se, pelo contrário, a idéia de tributação de acordo com a capacidade contributiva é entendida em função da noção de que a justiça exige uma redistribuição outra que não a efetuada pelos retornos de mercado, o objetivo da equidade vertical da tributação não tem sentido fora do contexto mais geral da justiça dos gastos do governo. E, quando passamos a tentar resolver essa outra questão, de quais são as metas distributivas de um governo justo, a idéia vaga de uma “capacidade contributiva” já não tem mais nada a nos dizer (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 43-44).

Quanto a este posicionamento, deve-se destacar que, ao se centrar a análise aqui empreendida sobre a questão da capacidade contributiva, não se entende como uma ideia vaga. Não se discorda da importância de se empreender uma análise acerca dos gastos públicos, entretanto, considerando que o constituinte brasileiro estabeleceu a capacidade contributiva como forma de concretização do princípio da igualdade em âmbito tributário, deve ser feita a avaliação do cumprimento daquele princípio em situações práticas, buscando a práxis, na acepção de Neves (1998, p. 21), ou seja, tentativa de consideração em uma unidade fundamental a teoria e a prática.

Também não se considera que ao se analisar a capacidade contributiva, necessariamente, considera-se justa a distribuição realizada pelo mercado. O próprio legislador constitucional não considera essa distribuição justa, já que além de estabelecer a necessidade de obediência ao princípio da capacidade contributiva, conferiu a possibilidade da utilização da extrafiscalidade, inclusive em relação ao IPTU, de acordo com o art. 182 da CRFB/88, além de estabelecer entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, segundo o art. 3º, incisos I e III, também da CRFB/88.

Sendo assim, não se entende aplicáveis à realidade do sistema constitucional brasileiro, nem tampouco ao sistema constitucional português, essas ponderações realizadas por esses autores, entendendo-se importante, portanto, análises como as realizadas nessa pesquisa.

3. ANÁLISE ACERCA DA (IN) APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AO IPTU

3.1. Evolução legislativa e jurisprudencial em relação ao IPTU

O IPTU tem sua origem no Alvará de 27 de junho de 1808, quando se instituiu o imposto da décima nos prédios, sendo considerado, pelo príncipe regente “o mais geral e repartido com mais igualdade, pois que pagando-o por fim os inquilinos que os alugam, por lh’o carregarem os donos no aluguel e os proprietários pelos em que habitam”, chegando a todos os “vassalos” (BRASIL, 2016), demonstrando já uma preocupação com a repartição de forma igual neste imposto. Na Constituição de 1891, tem-se o imposto sobre imóveis rurais e urbanos, de competência dos Estados (art. 9º). A partir da Constituição de 1934, o imposto passou a ser de competência municipal, nesta se fazendo referência aos impostos predial e territorial urbanos, estabelecendo-se que o primeiro seria cobrado sob a forma de décima ou de cédula de renda, forma de cobrança que foi retirada na Constituição de 1937. Da mesma forma desta Constituição, regulou a Constituição de 1946, até o advento da EC nº 5 de 1961, que mudou a redação do dispositivo fazendo a separação entre imposto sobre a propriedade territorial urbana e o imposto predial. Já a partir da Constituição de 1967, passou-se a prever a competência para instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o que foi mantido na Constituição de 1969.

A CRFB/88 também utilizou a mesma nomenclatura, entretanto, foi conferida uma nova configuração ao imposto. Nesta, no §1º do art. 156, em sua redação original, estabeleceu-se que o IPTU poderia ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar a função social da propriedade. Por sua vez, o §1º do art. 145 da mesma Carta estabeleceu:

Art. 145 [...]

§ 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.

Considerando estes dois dispositivos constitucionais, alguns Municípios ao instituírem o IPTU estabeleceram a aplicação de progressividade fiscal ao mesmo, entretanto, isto foi objeto de grande controvérsia doutrinária e, principalmente, jurisprudencial, como será abordado logo em seguida. Antes, deve-se destacar que por força do art. 182 da CRFB/88, a política de desenvolvimento urbano será executada pelo Poder Público municipal, segundo diretrizes gerais fixadas em lei, tendo por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. Em seu §1º, estabelece que o plano diretor, obrigatório para as cidades com mais de 20 mil habitantes, desde que aprovado pela Câmara Municipal, constitui-se no instrumento basilar da política de desenvolvimento e de expansão urbana. No §2º, estabelece-se que a propriedade urbana cumpre sua função social quando atender as ordenações trazidas no plano diretor. O §3º estabelece que as desapropriações serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro. Por fim, o §4º estabelece:

Art. 182 [...]

§ 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.

Dessa forma, pode-se perceber que ao IPTU, na forma como foi disciplinado na redação original da CRFB/88, foi conferida a progressividade de forma bastante expressiva. Deve-se frisar ainda que mesmo os Municípios possuindo competência privativa para instituir o IPTU, por força do art. 146, inciso III, alínea “a”, desta Constituição, cabe a lei complementar, lei que exige maioria qualificada e é aprovada pelo Congresso Nacional, devendo ser sancionada pelo Presidente da República, estabelecer normas gerais em matéria tributária e, especialmente em relação aos impostos discriminados na Constituição, a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, foi recepcionada pela atual Constituição como lei complementar, sendo esta, portanto, a lei que estabelece as normas gerais em matéria tributária, recebendo a denominação de Código Tributário Nacional - CTN.

Este, no art. 32, estabelece que este imposto tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido em lei civil, localizado na zona urbana do Município. São estabelecidos os requisitos para que seja considerada uma zona como urbana, conforme §1º, conferindo-se a lei municipal a possibilidade de considerar urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana. Quanto a este parágrafo, é importante ressaltar que, essa possibilidade de ampliação da zona urbana, pode ser creditada ao caráter acentuadamente extrafiscal do ITR, possibilitando a transferência da arrecadação para os Municípios (MARTINS; BARRETO, 1985, p. 71).

O art. 32 do CTN seria a norma geral, buscando seus fundamentos no disposto nos arts. 109 e 110 do CTN (MARTINS; BARRETO, 1985, p. 71). Estes estabelecem:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A base de cálculo é o valor venal do imóvel (art. 33), não se considerando os bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário. Por fim, o art. 34 estabelece que o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Mais adiante será apresentado o disciplinamento do IPTU no Município do Recife.

Estabelecidos estes pontos, passa-se a análise jurisprudencial. O *leading case*, sob a vigência da CRFB/88, é o RE nº 153.771-0/MG, de 20/11/1996, do STF, julgado pelo plenário do STF. Este julgamento apreciou, em sede de controle difuso, a constitucionalidade do subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei nº 5.641, de 22/11/1989, do Município de Belo Horizonte. Este diploma legal estabeleceu que imóveis com valor venal acima de 1.868 até 4.152 UFPBH seria de 3,1%. Este setor se referia aos imóveis classificados como zonas de uso comercial ou industrial. Os demais subitens previam uma variação de alíquotas em função do valor venal do imóvel de 3% a 4,2%, e, para os demais usos, também considerando o valor venal do imóvel, alíquotas que variavam de 2,5% a 3,7%. Como se verifica, o Município de Belo Horizonte aplicou a progressividade fiscal ao IPTU em função do valor venal do imóvel, além de alíquotas diferenciadas de acordo com o uso do imóvel. Os demais subitens da referida Tabela também previam progressividade fiscal,

entretanto, quanto aos imóveis residenciais as variações de alíquota se davam pelo tipo de imóvel, se de padrão popular, baixo, normal, alto, luxo, além de também haver variação pelo grau de aproveitamento do imóvel, aplicando-se um coeficiente. Estes demais itens não foram objeto de apreciação no referido julgado.

A tese lançada pelo Ministro Carlos Velloso, relator do acórdão, seria a de que, combinando o disposto no art. 145, § 1º e o art. 156, §1º, ambos da Constituição em sua redação original, o constituinte teria estabelecido a possibilidade da progressividade fiscal aplicada ao IPTU, sendo esta uma forma de se conferir ao IPTU um caráter de pessoalidade, uma vez que, de acordo com Duverger (1968, p. 321-323), a progressividade se constituiria em um dos meios para se atingir a personalização do imposto, assim como, em conformidade com o art. 182, §4º, II, também da Constituição, a progressividade-sanção. Afirma também que a função social disposta no art. 156, §1º, não é a mesma prevista no §2º do art. 182. Isto porque a primeira independeria do plano diretor, já que seria empregada no campo tributário e não visaria o reordenamento de áreas urbanas e sim numa “política redistributivista”. Sendo assim, a lei municipal de Belo Horizonte estabeleceu a variação de alíquota, considerando o valor venal, a zona de situação e o fato do imóvel ser ou não edificado, não havendo, portanto, nenhuma inconstitucionalidade.

A segunda tese é a do Ministro Moreira Alves, relator para o acórdão. É de grande importância esta tese, uma vez que foi a tese seguida pelos demais Ministros no referido julgamento, sendo também fundamento para diversos outros julgamentos em relação a temática da possibilidade de aplicação da progressividade aos impostos classificados por essa linha doutrinária de reais⁴. O Ministro Moreira Alves entendeu que a CRFB/88, considerando a redação do §1º do art. 145, estabeleceu a distinção entre impostos de caráter pessoal e impostos de caráter real e que, a expressão sempre que possível não poderia se referir apenas ao caráter pessoal do imposto, referindo-se também à graduação segundo a capacidade contributiva. Isto seria corroborado pela faculdade conferida, na parte final do dispositivo, à Administração Tributária, “especialmente para conferir efetividade a esses objetivos” (de que os impostos, se possível tenham caráter pessoal e ao de que esses impostos com caráter pessoal sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte), a

⁴ Este voto foi objeto de análise pormenorizada em trabalho, sob o título “Análise do voto do ministro Moreira Alves no RE nº 153.771-0 MG, do Supremo Tribunal Federal, com base na teoria da argumentação jurídica de Alexy”, apresentado no V Encontro Internacional do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito - CONPEDI, realizado na Universidade da República do Uruguai, em Montevideu, no dia 09/09/2016, de autoria de Hélio Silvio Ourém Campos e Albert August Walter Van Drunen.

identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte, complementando o argumento com definições de impostos pessoais e reais, segundo Giannini, sendo aqueles os que abarcam o conjunto de rendimentos ou de bens do contribuinte, dizendo respeito a uma dada pessoa, levando em consideração suas condições e, estes, os que consideram bens singulares ou rendimentos, considerados objetivamente, sem considerar a condição pessoal do sujeito passivo, o que, segundo o mesmo, demonstraria que apenas faria sentido aquela identificação nos impostos pessoais.

Apresenta outros argumentos dogmáticos, tais como o de Uckmar, para o qual seria absurda a aplicação da progressividade aos impostos reais, assim como Carullo e Zingali. Apresenta ainda o posicionamento de Berliri, uma vez que este afirmara em sua obra que o princípio da capacidade contributiva tem como um dos seus elementos sua relação com a pessoa do contribuinte, sendo assim, em sistemas inspirados pelos critérios da progressividade seria natural os impostos com caráter pessoal e não real, fazendo-se referência ao disposto no art. 53 da Constituição Italiana de 1947. Também se pode destacar o posicionamento apresentado de Hugon que apresenta as vantagens e desvantagens dos impostos reais, porque este onera o contribuinte seja qual for sua situação econômica e social. Por fim, também se ressalta a citação à Denari, para quem os impostos reais não considerariam a capacidade contributiva do contribuinte, apresentando como exemplo desses impostos o IPTU, conforme já apresentado nessa pesquisa.

Diante desses argumentos dogmáticos, o Ministro Moreira Alves afirma que o IPTU seria um imposto real, já que este imposto tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, o que demonstraria que não é levada em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor, nem mesmo na fixação de sua base de cálculo, em consonância com o disciplinamento conferido pelo CTN.

Conforme também os posicionamentos doutrinários, considera que nos impostos reais, tais como o IPTU, não seria considerada a capacidade contributiva do sujeito passivo, utilizando-se, para corroborar seu entendimento, o disposto no art. 130 do CTN:

Art. 130 - Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Dessa forma, considerando esse dispositivo, no caso de tributos como o IPTU não seria considerada a capacidade contributiva, uma vez que o futuro adquirente não

era titular de direito real ou detinha posse para se inferir que ele tivesse essa capacidade, devendo esta ser aferida no momento do fato gerador e não posteriormente a ele. Em seguida, apresenta outros argumentos dogmáticos, agora considerando o posicionamento de Baleeiro. Este cita o IPTU como um imposto real, já que a tributação através deste imposto não consideraria o proprietário do imóvel, e, ao afirmar que, em regra geral, apenas os impostos pessoais se ajustariam adequadamente à aplicação da progressividade em função da capacidade contributiva, apesar de fazer a ressalva de que a capacidade contributiva poderia ser presumida pela natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa. Por fim, este autor, conforme o trecho transcrito no voto, afirma que, em princípio, nos impostos sobre a coisa, exclui-se a progressividade em atenção à pessoa, exceto no caso de progressividade extrafiscal.

Dando continuidade à sua linha argumentativa, o Ministro reforça o argumento de que o princípio da capacidade contributiva apenas se aplicaria em relação aos impostos pessoais, porque ao IPTU apenas poderia ser aplicada a progressividade extrafiscal, para, em seguida, também se constituindo em novo argumento, diminuir a importância da expressão “nos termos de lei municipal” descrito no §1º do art. 156 da CRFB/88. Isto porque para ele, a função social da propriedade urbana é uma “limitação ao conceito individualista” do direito de propriedade, incluindo uma obrigatoriedade de existência de uma lei federal para estabelecer o que seria a função social da propriedade urbana, não podendo ser deixado a cargo dos Municípios. Em seguida, afirma que o constituinte conceituou a função social da propriedade urbana, através do disposto nos §§2º e 4º do artigo 182 da CRFB/88, como forma de tentar afastar essa fixação pelos Municípios.

Dessa forma, estabelece que a progressividade disposta no §1º do art. 156, em sua redação original, está vinculada com a progressividade disposta no inciso II do §4º do art. 182, ambos da CRFB/88, sendo esta a explicitação daquela. Utiliza-se do argumento de que “não tem sentido que se admita” que no mesmo texto constitucional se permita a existência de um IPTU sem limitações, salvo as decorrentes da vontade de cada Município e outro IPTU que teriam limitações expressas na mesma Constituição, podendo haver o acúmulo entre eles ou a exclusão de um pelo outro. Por fim, declara a inconstitucionalidade do subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei nº 5.641, de 22/12/1989, do Município de Belo Horizonte.

Esta foi a tese vencedora, já que a mesma foi considerada pelos demais Ministros, que, assim como o Ministro Moreira Alves, julgaram pela inconstitucionalidade desse

dispositivo da lei municipal de Belo Horizonte, com exceção do Relator, Ministro Carlos Velloso. O posicionamento majoritário nesse julgamento reverberou em diversos outros julgados, inclusive no que se refere a outros impostos tidos como reais, tais como o ITBI e o ITCMD, destacando-se os RE n^{os} 204.827-5/SP, de 12/12/1996, 234.105-3/SP, de 08/04/1999, 227.033/SP, de 10/08/1999, 252.368/SP, 17/08/1999, e 252.044/SP, de 31/08/1999. Quanto ao ITBI, foi editada a súmula 656 nos seguintes termos: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Diante do afastamento da aplicação da progressividade fiscal ao IPTU, o Congresso Nacional promulgou a EC n^o 29/2000. Esta alterou a redação do §1^o do art. 156 da CRFB/88, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 156 [...]

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

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

[...]

Os questionamentos no STF acerca dessa temática permaneceram, motivo pelo qual foi editada a súmula 668 do STF nos seguintes termos: “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”. Como se observa, tendo sido a CRFB promulgada em 1988, apenas a partir de 2000 é que houve uma possibilidade efetiva da aplicação da progressividade fiscal. Já a progressividade disposta no art. 182, §4, II, da mesma Carta, por exigir lei federal regulando a matéria, apenas recebeu disciplinamento com a lei federal n^o 10.257, de 10 de julho de 2001.

Esse posicionamento em relação à inaplicabilidade da progressividade fiscal aos impostos classificados como reais sofreu uma ruptura no julgamento do RE n^o 562.045/RS, de 06/02/2013, do STF, também em sede de controle difuso, em relação ao ITCMD, ao julgar constitucional a Lei Estadual do Rio Grande do Sul n^o 8.821, 27/01/1989, que instituiu o sistema progressivo de alíquotas para o referido imposto. O Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, defendeu que não se deve confundir seletividade, aplicável aos impostos reais, com a progressividade e que, apesar de não ser impossível avaliar a capacidade econômica do contribuinte nos impostos de natureza real, no caso do ITCMD, esta não pode ser aferida

exclusivamente no conjunto de bens ou direitos transferidos ao herdeiro, legatário ou donatário, além de que a progressividade nos impostos reais apenas poderia ser extrafiscal e com expressa previsão constitucional.⁵

O voto do Ministro Ricardo Lewandowski é ainda decorrência do posicionamento do Ministro Moreira Alves no RE nº 153.771-0/MG, de 20/11/1996, e, conseqüentemente, da linha doutrinária a qual se filia este Ministro, ou seja, a linha doutrinária que entende que o princípio da capacidade contributiva não se aplicaria aos impostos reais, isto porque, apesar de afirmar que não é impossível a avaliação da capacidade econômica nesses impostos, apresenta que aos impostos reais apenas se aplica a progressividade extrafiscal. Entende-se, portanto, importante análise do voto do Ministro Moreira Alves naquele julgamento de forma pormenorizada com o intuito de verificar se este posicionamento estaria condizente com o ordenamento jurídico brasileiro. Isto é de grande importância para escolher qual a linha doutrinária que deve ser seguida para realizar a análise da disposição do IPTU no Município do Recife, assim como da possibilidade de aplicação das experiências de Portugal na graduação da capacidade contributiva, através da progressividade fiscal, através do IMI, naquele imposto. Caso a linha doutrinária seguida pelo Ministro esteja condizente com o ordenamento jurídico e a outra linha contrária não esteja, então, de fato, a progressividade aplicada ao IPTU seria apenas extrafiscal, não se devendo atentar para a capacidade contributiva, e sim para o princípio da proporcionalidade na sua acepção tridimensional. Caso apenas a linha doutrinária que entende aplicável a todos os impostos este princípio esteja de acordo com o ordenamento jurídico, então a análise deverá ser pautada pela verificação do cumprimento da capacidade contributiva.

Para se empreender a referida análise, mister apresentar alguns conceitos relativos às teorias da argumentação jurídica, ou seja, teorias que buscam a racionalidade de julgamentos que não possam seguir apenas a lógica formal. Dois conceitos importantes são o de contexto de descoberta e contexto de justificação:

Na filosofia da ciência costuma-se distinguir (cf. Reichenbach, 1951) entre *contexto de descoberta* e o *contexto de justificação* das teorias científicas. Assim de um lado está a atividade que consiste em descobrir ou enunciar uma teoria e que, segundo a opinião geral, não é suscetível de uma análise de tipo lógico; nesse plano, caberia unicamente mostrar como se gera e se desenvolve o conhecimento científico, o que constituiria tarefa para o sociólogo e o historiador da ciência. Mas do outro lado está o procedimento que consiste em justificar ou validar a teoria, isto é, confrontá-la

⁵ Foi objeto de estudo a aplicação da progressividade fiscal ao ITBI como forma de concretização da capacidade contributiva em trabalho anterior desenvolvido em CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém; DRUNEN, Albert August Walter Van. **Concretização do princípio da capacidade contributiva no ITBI**. Revista da Presidência, Brasília, vol. 17, nº 113, Out.2015/Jan.2016, p. 521-546.

com os fatos a fim de mostrar a sua validade; essa última tarefa exige uma análise de tipo lógico (embora não apenas lógico) e se rege pelas regras do método científico (que não são aplicáveis no contexto da descoberta) (ATIENZA, 2003, p. 20).

Também importante apresentar a concepção adotada de justificação interna e justificação externa. Na justificação interna, a justificação se dá dedutivamente da “passagem da premissa normativa e de uma premissa fática para uma conclusão normativa”, o que poderíamos chamar de lógica formal. A justificação externa se dá quando é necessário para o estabelecimento da premissa fática e/ou da premissa normativa novas argumentações. As teorias da argumentação jurídica se ocupam da justificação externa (ATIENZA, p. 20-118).

A teoria utilizada para a análise do voto será a Teoria da Argumentação Jurídica de Alexy (2001, p. 26-29). Este concebe o discurso jurídico como um caso especial do discurso prático geral. Estes dois tipos de discurso têm em comum a preocupação com a correção das afirmações normativas, entretanto, aquele é um caso especial deste por acontecer dentro de uma série de limitações, tais como a lei, os precedentes, a dogmática, além das limitações de ordem processual, não se aplicando esta última no discurso da ciência jurídica. É importante destacar também que essa busca da correção, mesmo sendo cumprida apenas por aproximação, é uma forma de excluir o argumento irracional de uma justificação objetiva. Alexy (2001, p. 213-214), ressalta, por fim, que “não existe a condição de que a afirmação normativa afirmada, proposta ou pronunciada nos julgamentos seja absolutamente racional, porém apenas a exigência de que possa ser racionalmente justificada no contexto da ordem jurídica prevalente”. Também é importante a colocação do autor quanto à tese da exigência de correção:

(...) Qualquer pessoa que justifique algo, está implicitamente exigindo que essa justificação seja correta e, portanto, que seja correta a afirmação. Não é permissível nos discursos jurídicos assim como não o é nos discursos práticos gerais afirmar algo e depois negar-se a justifica-lo sem dar razões para isso. Portanto, é verdade que as afirmações jurídicas, tal como as afirmações normativas gerais, fazem a exigência da correção, uma exigência a ser mantida de modos bastante diferentes, naturalmente. Essa exigência de correção não se torna inválida pelo fato de que a pessoa que justifica alguma posição só está seguindo seus interesses subjetivos. O que continua verdade aqui é semelhante ao caso da promessa. O fato de que ao fazer uma promessa eu possa secretamente ter a intenção de não mantê-la, de modo nenhum afeta a obrigação que objetivamente existe como um resultado da promessa.

São elencados seis grupos de regras e formas de justificação externa:

Numa classificação rudimentar é possível classificar as formas de argumento e as regras de justificação externa em seis grupos: regras e formas de (1) interpretação, (2) argumentação dogmática, (3) uso de precedentes, (4) argumentação geral prática, (5) argumentação empírica e (6) as assim chamadas formas especiais de argumentos jurídicos. Se desejarmos caracterizar esses grupos por meio de uma palavra apenas

escolheríamos as seguintes: (1) estatuto, (2) dogmática, (3) precedente, (4) razão, (5) fatos, e (6) formas especiais de argumentos jurídicos.

A primeira tarefa de uma teoria de justificação externa é a análise lógica das formas de argumento juntas nesses grupos. O resultado mais importante dessa análise é o entendimento da necessidade de e das possibilidades de ligá-los. O exame do inter-relacionamento de diferentes tipos de formas de argumento tornará claro acima de tudo o papel da argumentação empírica e da prática geral no discurso jurídico (ALEXY, 2001, p. 225-226).

Quanto à interpretação, têm-se os argumentos semântico, genético, histórico, comparativo, sistemático e teleológico. As formas especiais de argumentos jurídicos seriam a analogia, *argumentum e contrario*, *argumentum a fortiori* e *argumentum ad absurdum* (ALEXY, 2001, p. 225-262). O autor cria várias regras e formas do discurso prático geral e regras e formas do discurso jurídico.

3.2. Análise do voto do Ministro Moreira Alves no RE nº 153.771-0/MG, de 20/11/1996, do STF

Feitas essas considerações, torna-se possível realizar a análise do voto do ministro. Para se evitar a distorção ou não compreensão dos argumentos utilizados pelo Ministro, optou-se por fazer a análise, conforme a teoria acima referida, considerando as obras de alguns dos autores citados no voto, inclusive, considerando a edição indicada no voto e se evitou ao máximo considerar os posicionamentos de outros autores de correntes doutrinárias antagônicas, conforme apresentado em momentos anteriores da pesquisa. Isto porque, conforme já ressaltado neste tópico, busca-se analisar se os argumentos utilizados poderiam ser racionalmente justificados perante o ordenamento jurídico brasileiro. Feitas essas ressalvas, passa-se a análise.

A primeira premissa estabelecida pelo Ministro é a de que o constituinte, no §1º do art. 145 da CRFB/88, teria realizado a distinção entre impostos pessoais e reais. Esta não merece críticas, de fato houve essa distinção. Outra premissa lançada é a de que a expressão “sempre que possível” não poderia apenas se referir ao caráter pessoal do imposto, mas também à possibilidade de graduação da capacidade contributiva, isto com base na parte final do dispositivo considerado, ou seja, utilizou-se de uma interpretação semântica, entretanto, entende-se necessária a realização de uma interpretação sistemática. Isto porque sendo o crédito tributário constituído através do procedimento denominado lançamento, que consiste na verificação, pela autoridade competente, da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, aplicação da penalidade cabível, conforme art. 142 do CTN, este só poderá ser

realizado com a identificação seja do patrimônio, seja dos rendimentos, seja das atividades econômicas, independentemente de se tratar de imposto pessoal ou real. Dessa forma, por ter se utilizado de uma interpretação apenas semântica, sem considerar uma interpretação sistemática, afasta-se essa premissa, uma vez que não é racionalmente justificada pelo ordenamento jurídico pátrio.

Quanto aos argumentos dogmáticos utilizados pelo Ministro para corroborar sua premissa de que a capacidade contributiva apenas se aplicaria aos impostos pessoais, são necessárias algumas considerações. Estes autores são representantes de linha doutrinária que apenas considera aplicável o princípio da capacidade contributiva quando houver a possibilidade de personalização aos impostos. Entre esses autores, tem-se o Paul Hugon. Parte da sua ideia já foi apresentada no tópico que tratou de alguns conceitos aplicáveis a temática, entretanto, será objeto de mais alguns esclarecimentos.

Este autor, inclusive na obra usada como referência pelo Ministro, afirma que o imposto é um ato econômico de ordem social que concede ao Estado os meios de existência, sendo um sacrifício individual, já que priva o contribuinte de uma parte de seus recursos, por esse motivo são almejadas regras com o fim de assegurar a produtividade do imposto, permitindo ao Estado arrecadar o necessário para suas despesas, e a justiça, para provocar o mínimo de inconvenientes e prejuízos aos indivíduos. Quanto à regra da produtividade, afirma que esta se refere ao problema relativo à base do imposto, ou seja, sobre que base imponible será realizada a tributação, se será sobre a pessoa ou sobre os bens, se sobre o capital ou sobre o rendimento, se deve ser direto ou indireto. Sendo assim, através da regra da produtividade, determinar-se-ia a faculdade contributiva (HUGON, 1945, p. 34-35).

Quanto à regra da justiça, esta primária pela fixação da capacidade contributiva, preocupando-se com quem deve pagar o imposto, aplicando-se a regra da generalidade, e de que forma o imposto deve ser fixado, aplicando-se a regra da uniformidade. Em relação a esta, pode-se destacar o estudo da tarifa propriamente dita considerando a progressão, a discriminação e a personalização. Quanto à progressão, afirma que na fixação do imposto deve ser considerada a capacidade contributiva dos indivíduos, devendo o imposto ser calculado de forma a assegurar um sacrifício igual para cada contribuinte, apresentando que a capacidade contributiva crescerá mais do que proporcionalmente aos recursos de cada um, por conta da utilidade final (HUGON, 1945, p. 73). Sendo assim, conforme já apresentado anteriormente, este autor diferencia a faculdade contributiva e a capacidade contributiva. Já

Baleeiro (1977, p. 368-369), também citado no voto do Ministro, denomina essas realidades, respectivamente, como capacidade contributiva objetiva e subjetiva.

Isto explica o porquê da afirmação de Baleeiro de que os impostos pessoais se ajustam melhor aos critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, ressaltando, entretanto, esta se presumir da natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, uma vez que quem a possui, compra ou prefere seriam indivíduos de maiores recursos. Ou seja, entende que todos os impostos estariam sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, entretanto, alguns na sua concepção objetiva e subjetiva e outros apenas na objetiva, mas fica claro que o autor não afasta por completo a possibilidade de aplicação da progressividade fiscal aos impostos reais, mas apenas quando esta for aplicada em atenção à pessoa. Isto fica ainda mais explícito quando o autor mais adiante, na mesma obra, afirma que “os impostos reais e indiretos poderão ser regulados progressivamente se recaírem em bases proporcionais diferentes, conforme atinjam mercadorias de consumo popular ou de luxo” (BALEEIRO, 1977, p. 371).

Verifica-se também, que o Ministro Moreira Alves visou reforçar o seu argumento de que o IPTU seria um imposto real, de forma estática ou estanque, com a transcrição de trechos da obra de Aliomar Baleeiro. Este autor se utiliza da expressão “em regra geral”, que pode ser considerada, conforme a Análise Crítica do Discurso Jurídico⁶, um operador argumentativo do tipo orientação das condições da verdade indicador de inexatidão, entretanto, o Ministro se utiliza do fragmento como um grau de certeza, demonstrando uma modalização do enunciado de forma epistêmica (PINTO, 1994 *apud* COLARES, 2014, p. 127), ou seja, confere um grau de certeza, quando, na verdade, a intenção seria mostrar um grau de possibilidade. Baleeiro, portanto, não apresenta que só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, sendo esta apenas, a “regra geral”, reforçando um caráter alético o fato de em seguida afirmar:

[...]se bem que esta se possa presumir (a capacidade contributiva) da natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos. Mas imposto sobre coisa, em

⁶ A análise crítica do discurso jurídico (ACDJ) faz parte do programa de pesquisa do Núcleo de Pesquisa e Estudo Sociojurídico (NUPESJ) do Centro de Ciências Jurídicas (CCJ) da Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP), integrando um projeto desenvolvido pelo GP Linguagem e Direito (CNPq). Tem como objetivo a construção de procedimentos teórico-metodológicos para analisar de forma crítica textos produzidos tanto no meio acadêmico quanto os textos legislativos e judiciais, verificando como se constrói o discurso jurídico (COLARES, 2010, p. 348).

princípio, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa, salvo casos de aplicação extrafiscal (BALEEIRO, 1977, p. 363).

Destaca-se também que o autor afirma que “em princípio”, ou seja, sem ser a única regra, que seria excluída, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa, não refutando, portanto, a possibilidade de a progressividade fiscal poder ser aplicada em relação ao valor do bem, conforme o mesmo afirmou mais acima de que a capacidade contributiva, considerando o valor do bem, possa ser presumida de acordo “a natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos”.

Sendo assim, o Ministro Moreira Alves, ao utilizar o termo “princípio da capacidade contributiva” considerando autores que utilizam acepções diferentes em relação ao significado dessa expressão, além de utilizar o posicionamento de Baleeiro, mesmo tendo um argumento antagônico ao seu, descumpra a regra 1.1 do discurso prático geral: “Nenhum orador pode se contradizer” (ALEXY, 2001, p. 293), o que invalida a racionalidade de seu argumento.

Outra premissa que merece análise é a de que o IPTU seria, sem qualquer dúvida, um imposto real, aplicando uma interpretação sistemática, isto porque consideraria o fato gerador do imposto, conforme art. 156, I, da CRFB/88 e o disposto no art. 130 do CTN. Entretanto, a interpretação sistemática não foi realizada da melhor forma. Isto porque, desconsiderou outros dispositivos constitucionais e infraconstitucionais.

A Constituição Federal não institui impostos, apenas confere competências para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem impostos, elencando bases imponíveis, tais como o consumo, a renda ou o patrimônio. A instituição dos impostos é concretizada através de leis dos próprios entes competentes, respeitadas as normas gerais em matéria de legislação tributária estabelecidas em lei complementar que, conforme já explicitado, trata-se do CTN. Neste, não se vislumbra nenhum óbice a que haja a atribuição de um caráter real ou pessoal a determinado imposto, tal como o IPTU. Devendo-se, inclusive, destacar que Aliomar Baleeiro, na mesma obra citada pelo Ministro, apresenta a categoria de impostos semipessoais, ou seja, impostos em que haveria a participação de critérios reais e pessoais em determinado imposto, classificando de “soluções transacionais” utilizados pelo legislador para conferir certa dose de personalização aos impostos havidos anteriormente como reais (BALEEIRO, 1977, p. 365).

Quanto a questão do disposto no art. 130 do CTN, esta interpretação não está condizente com o Sistema Tributário Nacional. Isto porque, conforme esse sistema, existem três figuras distintas: a obrigação tributária principal, o crédito tributário e a responsabilidade tributária. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (art. 113, §1º do CTN). O legislador, portanto, criou uma ficção jurídica de que ao ocorrer aquele fato descrito em lei como ensejador da cobrança de impostos, automaticamente, independente da ocorrência de qualquer ato adicional do realizador da prática descrita, assim como qualquer ato do Poder Público, já nasce a obrigação tributária principal. O crédito tributário seria uma decorrência da obrigação tributária principal (art. 139 do CTN), sendo constituído pela autoridade administrativa através do lançamento, procedimento em que é verificada a ocorrência do fato descrito na lei como ensejador do pagamento de impostos, realizando, entre outras coisas, a identificação do sujeito passivo (art. 142 do CTN), sendo esta a pessoa que é obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (art. 121 do CTN). Percebe-se que, conforme a disposição do CTN, seriam realidades distintas a obrigação tributária principal e o crédito tributário, podendo existir a obrigação tributária, sem necessariamente nascer o crédito tributário, uma vez que pode não ocorrer o lançamento.

Figura diferente se trata da responsabilidade tributária. Nesta, o encargo de pagamento do valor referente ao crédito tributário, ou seja, já constituído pelo lançamento, é atribuído por lei para terceira pessoa que de alguma forma esteja vinculada ao fato gerador, podendo ser de três tipos: responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações. A responsabilidade dos sucessores é a que está descrita no artigo 130 do CTN, que foi objeto de indicação pelo Ministro em seu voto.

Dessa forma, repita-se, já tendo havido a constituição do crédito pelo lançamento, na responsabilização dos sucessores apenas o crédito passa a ser suportado por um terceiro, e, no caso do IPTU, alguém que adquira um imóvel que possuía débitos em relação a este imposto, devendo esta pessoa arcar com esse custo, caso não tenha havido a prova da quitação. Ou seja, o fato de haver uma atribuição de responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário, não tem nenhuma relação com a fixação do contribuinte, sendo coisas independentes, o que demonstra que a utilização do fato de haver responsabilidade por sucessão no caso do IPTU não pode ser visto como reforço à premissa de que o IPTU seria um imposto real já que não consideraria a capacidade contributiva do contribuinte, não se

podendo de forma estática, conceituar esse imposto como real simplesmente pela responsabilidade pelo crédito ser atribuída à pessoa diversa do contribuinte. Inclusive, deve-se ressaltar que afirmação de que o IPTU se aproximaria da obrigação *ob* ou *propter rem*, não se coaduna com o posicionamento de Giannini (1974, p. 86-87), mais uma vez se considerando a obra citada por aquele em seu voto, já que este autor considera essa conceituação de obrigação descabida.

Nesse sentido, também é importante o posicionamento de Derzi (1982, p. 224):

Dizemos, então, que estaremos diante de um contribuinte quando o comportamento, prescrito na consequência da norma, tiver como destinatário a mesma pessoa cujo comportamento está tipificado na hipótese. O contribuinte é a pessoa, pois, que tanto está *descrita* no pressuposto, sendo o agente que há de realizar o fato ou dele participar, assim como *está presente no prescritor da norma*, em sua consequência, como pólo passivo da obrigação que surgirá com a ocorrência do fato.

Mas, se a lei reguladora do tributo escolher pessoa diversa daquele partícipe do fato-pressuposto, estaremos diante da categoria *responsável tributário*, na acepção que lhe dá o Código Tributário Nacional.

Em seguida, tendo o Ministro colocado em caixa alta a expressão “SALVO CASOS DE APLICAÇÃO EXTRAFISCAL”, apresenta um novo argumento para a premissa de que o princípio da capacidade contributiva apenas se aplicaria em relação aos impostos pessoais. A extrafiscalidade, diferentemente da fiscalidade, não tem como finalidade principal a obtenção de receitas e sim de intervir na economia ou na sociedade, podendo tanto agir criando impostos como reduzindo a tributação sobre determinadas atividades, com o objetivo de influenciar os comportamentos econômicos ou sociais, podendo com isso incentivá-los, desincentivá-los ou neutralizá-los (NABAIS, 2009, p. 629), também se reafirmando que o Ministro tenta diminuir a importância da expressão “nos termos da lei municipal” descrito no art. 156, §1º, da CRFB/88, em sua redação original.

Entretanto, no dispositivo constitucional citado não há qualquer referência à lei federal, mas apenas a lei municipal, sendo uma falácia (ATIENZA, 2003, p. 24) do Ministro essa necessidade de lei federal, percebendo-se que se empreende uma desclassificação de qualquer entendimento contrário com a expressão “obviamente não pode variar de município para município” e “estabelece-lo diferentemente, conforme maior ou menor imaginação criadora de cada um deles”. Esse entendimento, apesar do Ministro se referir a uma interpretação sistemática do sistema constitucional em seu voto, parece desconsiderar outros dispositivos constitucionais, mais uma vez, tais como o artigo 1º, que estabelece que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal; o artigo 18, que estabelece que a organização político-administrativa da

República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos; além do disposto no inciso I do artigo 30, que estabelece que é competência dos Municípios legislar sobre assuntos de interesse local. Sendo assim, diversos outros dispositivos constitucionais conferem a ideia contrária de que pode ser conferido aos Municípios sim, mesmo sendo mais de 5.500 Municípios, estabelecerem de formas diferentes, variando de município para município, de que forma deverá ser atendida a função social da propriedade em seus territórios. Dessa forma, o argumento utilizado para fortalecer sua premissa, não se apresenta racionalmente justificado diante da ordem jurídica brasileira, principalmente, por, apesar de afirmar isto, não ter sido realizada uma interpretação sistemática.

Ainda em relação a temática da função social da propriedade, o Ministro afirma que esta teria sido conceituada nos §§ 2º e 4º do art. 182 da Carta Constitucional, entretanto, esse dispositivo constitucional não realiza qualquer tipo de conceituação, ou, ao menos, explicitação do exercício da função social da propriedade urbana. Isto porque este dispositivo apresenta uma possibilidade conferida pelo legislador constituinte ao poder público municipal para, mediante lei específica para a área incluída no plano diretor, exigir, nesse caso, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, entre outras coisas, da aplicação do IPTU progressivo no tempo. Dessa forma, confere-se uma prerrogativa ao poder público municipal para, nos casos em que exista imóvel não edificado, subutilizado ou não utilizado, aplicar o IPTU progressivo no tempo, mas não se afirma que para que haja o cumprimento da função social da propriedade urbana baste não deixar de edificar ou subutilizar ou não utilizar a propriedade, isso é inferência do Ministro. Sendo assim, a premissa levantada pelo Ministro não possui argumentos racionalmente justificados, mais uma vez, no ordenamento jurídico nacional.

Também se afasta o argumento de que não faria sentido o constituinte ter permitido a existência de um IPTU sem limitações, salvo as decorrentes da vontade de cada Município e outro IPTU que teriam limitações expressas na mesma Constituição, podendo haver o acúmulo entre eles ou a exclusão de um pelo outro. Mais uma vez, apesar de se afirmar que se realiza uma interpretação sistemática da Constituição, esquece-se do disposto nos arts. 1º, 18 e 30, todos da Constituição, que integram o Município na Federação brasileira, conferindo autonomia ao mesmo, possuindo competência para legislar sobre assuntos de interesse local, ou seja, não se vislumbra qualquer óbice a que o legislador constitucional

possa ter conferido competência ao Município para utilizar o IPTU com finalidade extrafiscal, conforme disposto no §1º do art. 156 da Constituição, em sua redação original, como também possa ter conferido competência ao Município para aplicar o IPTU progressivo no tempo, a que alude o inciso II do §4º do art. 182 também da Constituição, e, nesse caso, e, apenas nesse caso, devendo agir nos termos dispostos em lei federal. O Ministro se utiliza apenas de sua autoridade para conferir o sentido que deseja que exista no dispositivo constitucional, devido ao contexto vislumbrando.

Entende-se, portanto, que não pode ser considerado racionalmente justificado dentro do ordenamento jurídico nacional os argumentos da linha doutrinária que entende que o princípio da capacidade contributiva apenas se aplicaria aos impostos pessoais, assim como os demais argumentos e interpretações utilizadas pelo Ministro para justificar suas premissas. Sendo assim, o voto sob análise, à luz da Teoria da Argumentação Jurídica de Alexy, não seria racionalmente justificável. Quanto a primeira premissa, ou seja, a de que haveria uma distinção feita pelo constituinte entre impostos pessoais e reais, cabe algumas considerações.

A partir do disposto no §1º do art. 145 da CRFB/88, o Ministro constrói premissas que precisam ser justificadas externamente, entretanto, não obtém êxito. Neste ponto de grande importância é a análise sobre os modais deônticos, destacando-se Vilanova:

Relacionamento importante é o que se mantém entre os *modais deônticos* (proibido, obrigatório e permitido) e os modos, digamos, *ontológicos*: o que as normas prescrevem, requerem o contexto das possibilidades fácticas. Se a norma prescreve o que é factualmente impossível, carece de sentido (a Terra não deve – está proibida – girar em torno do Sol); ou se prescreve o que factualmente é necessário (todo curso de águas de um rio está obrigado a seguir o declive), também carece de sentido. Tem *sentido sintático*, mas não tem *sentido semântico* (referencial a coisas ou estado-de-coisas). Esses enunciados são exemplos bem construídos, com as partes da *oração* e as partes sintáticas da *estrutura lógica* em congruência com os modelos. Mas se evitam o *sem-sentido formal* representam *contra-senso formal* (VILANOVA, 1997, p. 74).

Analisando o dispositivo constitucional, quanto à expressão “sempre que possível”, considerando o apresentado por Vilanova, pode ser considerada uma expressão despicienda, porque o legislador constitucional não poderia determinar que fosse realizado o impossível, sob pena de carecer de sentido.⁷ Colocado isso, deve ser realizada a análise do

⁷ “Redundância tosca, que podemos relevar da parte do político, mas inadmissível quando recebe chancela descritiva do cientista. A cláusula *sempre que possível* está pressuposta em toda e qualquer regulação da conduta, por um motivo muito simples: as normas jurídicas incidem, exclusivamente, no campo dos comportamentos *possíveis*, representando inusitado absurdo deôntico regular a *conduta necessária* (comportamentos intersubjetivos realizados em “estado de necessidade”) ou a *conduta impossível* (é proibido, permitido ou obrigatório ir ao planeta Marte no próximo fim de semana). A região material sobre que incide o direito para governar as relações de interpessoalidade, orientando-se no caminho da realização dos conteúdos

restante do dispositivo. Este estabelece que “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Considerando os modais deônticos, de plano, afasta-se ser do tipo proibitório, restando o obrigatório e o permissivo. Ora, se o constituinte disse que sempre que possível essa determinação deve ser buscada, e, reafirmando que não se poderia ser estabelecido a realização do impossível, sob pena de carecer de sentido, com o verbo “terão”, percebe-se não uma permissão, mas uma obrigação, ou seja, o constituinte obrigou que os impostos tenham caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, mas se constituindo em dois objetivos diferentes, devendo serem buscados também de forma independente, sendo necessária apenas a justificação interna ou lógica formal para se chegar a essa premissa. Entretanto, como a premissa do Ministro necessita de outros argumentos, utilizou-se da justificação externa, conforme foi apresentado. Importantes às palavras de Campos:

Compulsando os conceitos formulados pelos mais renomados doutrinadores, o princípio da capacidade contributiva subordina-se à ideia de justiça distributiva. Esse princípio objetiva legitimar a tributação e graduá-la de acordo com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos (CAMPOS, 2012, p. 38).

Pressupor que o princípio da capacidade contributiva não seria aplicável aos impostos reais, tais como o IPTU, seria o mesmo que retirar a legitimação da tributação realizada através desses impostos, tributando mais os mais pobres e menos os mais ricos, gerando regressividade ao Sistema Tributário Nacional, “maculando a capacidade contributiva e os subprincípios” (CAMPOS, 2012, P. 40) da progressividade e da personalidade.

Por sua vez, Grau estabelece:

O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um *dever ser*: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Há duas sentenças aí: (1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível. Assim devem ser os impostos.

Permita-me insistir neste ponto: o §1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido. (BRASIL, p. 30, 2013).

Conforme se depreende da análise do §1º do art. 145 da CRFB/88, bem como considerando Grau, a pessoalidade e a graduação segundo a capacidade contributiva, devem sempre ser buscadas, sempre que isso for possível, e, a progressividade fiscal pode ser aplicada aos impostos tais como o IPTU, conferindo um grau de personalização a este imposto (DUVERGER, 1968, p. 321-323), não se verificando impedimento para tal, ao contrário, a sua não utilização é que desrespeita o dispositivo.

Dessa forma, concorda-se que o constituinte teria realizado a distinção entre impostos reais e impostos pessoais, mas não na acepção de que pudesse haver impostos incidentes sobre a coisa, ou seja, de que poderia haver relações tributárias que não fossem pessoais. Apenas o constituinte quis determinar que, sempre que haja possibilidade, deve ser buscada a graduação da capacidade contributiva, isto através da progressividade ou da consideração de elementos da pessoa do contribuinte. Ou seja, o legislador deve sempre ter como objetivo essa busca por graduação desse princípio em todos os impostos.

Deve-se destacar ainda que o entendimento trazido pelo Ministro e repercutido amplamente no judiciário brasileiro ao demonstrar uma preocupação em reduzir a possibilidade de utilização da progressividade, seja a fiscal, seja a extrafiscal, busca a concretização de um Estado Liberal, ou seja, uma grande preocupação em garantir o direito de propriedade. Entretanto, parece desconsiderar que a CRFB/88 normatiza um Estado Democrático de Direito. Dessa forma, buscaria uma igualdade na lei e pela lei e não apenas uma igualdade formal.

A acepção dessa pesquisa, portanto, é que, mesmo antes da EC nº 29/00, já estaria assegurada a possibilidade de aplicação da progressividade fiscal ao IPTU como forma de graduar a capacidade contributiva, buscando observar o princípio da igualdade. Ainda deve-se dizer que, ressaltando-se mais uma vez que se entende existente a progressividade fiscal e extrafiscal do IPTU, reafirmada pela EC 29/00, não concordando, portanto, com o posicionamento de que ao IPTU apenas se aplicaria a progressividade extrafiscal (BRASIL, 2013, p. 23), deve-se atentar para a existência de uma conciliação entre a busca da igualdade, através da atenção a capacidade contributiva, com algum grau de intervenção estatal, através da extrafiscalidade. Nesse sentido, Duverger (1968, p. 103):

A pesar de todo, y em la práctica, los puntos de vista de la intervención y de la igualdad llegan muy frecuentemente a conciliarse. Algunos ejemplos permitirán entenderlo. Todos los procedimientos de personalización del impuesto que derivan de la concepción actual de la igualdad son los mismos que permiten un intervencionismo económico y social. La progresividad sirve para confiscar la mayor parte de las grandes rentas, lo que acarrea una igualación de las situaciones

sociales (intervencionismo social) y permite, al mismo tiempo, evitar una presión coyuntural sobre los precios, efecto de una abundancia de disponibilidades (intervencionismo económico). La ordenación familiar del impuesto es un medio de promover el crecimiento de la natalidad (*intervencionismo familiar*). En realidad, es difícil determinar dónde acaba la igualdad y empieza la intervención ya que de hecho los dos principios están estrechamente vinculados.

Diante do exposto, afirma-se que a linha doutrinária que defende a aplicação do princípio da capacidade contributiva a todos os impostos é racionalmente justificável perante o ordenamento jurídico brasileiro, assim como as formas de sua concretização, ao invés da outra linha doutrinária. Sendo assim, a progressividade disposta no §1º do art. 156 da CRFB, com a redação dada pela EC 29/00, deve ser mensurada considerando a capacidade contributiva, entretanto, atentando-se para o viés trazido por Becker (1972, p. 452-457), da impossibilidade de se atender de forma plena a tal princípio, realizando-se algumas deformações, para que seja praticável o mesmo no ordenamento jurídico.

Ora, considerando-se o disposto no art. 145, §1º, 156, §1º, com redação dada por aquela emenda, além do posicionamento de doutrinadores tais como Jarach, Becker, Coelho e Derzi, conforme apresentando anteriormente, racionalmente justificados perante o ordenamento jurídico brasileiro, entende-se nessa pesquisa que ao IPTU foi conferido um amplo grau de possibilidade de concretização do princípio da capacidade contributiva nesse imposto, seja na sua aceção objetiva, através da seletividade ou progressividade indireta (§1º, II, do art. 156 da CRFB/88), seja na sua concepção subjetiva, ao se permitir a personalização do imposto tanto através da progressividade fiscal direta (§1º, I, do art. 156 da CRFB/88), quanto na consideração de características do contribuinte (§1º do art. 145 da CRFB/88).

A importância de se analisar a natureza das progressividades possibilitadas ao IPTU pela CRFB/88 se deve ao fato de que normas com finalidade fiscal ou “normas distributivas de encargo, têm como limitação o princípio da capacidade contributiva”. Nesse caso, “os outros direitos fundamentais, que são, direta ou indiretamente, influenciados pela tributação, possuem uma função específica: eles não podem ser violados no seu núcleo essencial. Nesse campo, a proibição de excesso exerce importante papel”. No caso de “normas diretivas”, tais como as instituidoras da progressividade extrafiscal, “o poder de tributar deve ser medido pelos direitos fundamentais. Em geral, pode-se afirmar que a liberdade e a propriedade são mais ou menos atingidos pela concretização da relação obrigacional tributária, pois cada tributo tem efeitos específicos” (ÁVILA, 2012, p. 140).

Ávila (2012, p. 143) apresenta o tema igualdade nos seguintes termos:

A igualdade, na sua dimensão de postulado, de princípio e de regra, possui uma significação específica no Direito Tributário. O controle da igualdade diz respeito a uma relação entre dois ou mais sujeitos ou fatos, em razão de uma determinada medida. Os sujeitos ou os fatos só podem ser considerados iguais ou diferentes em razão de uma medida (por exemplo, idade, sexo, capacidade contributiva). Essa respectiva igualdade ou desigualdade só pode ser determinada em virtude de um determinado fim distintivo (*mit Blick auf ein bestimmtes Vergleichsziel*) (por exemplo, obter seguro social, crédito ou mesmo pagar determinado imposto). Os homens podem ser, de acordo com uma só medida (por exemplo, idade), ao mesmo tempo desiguais, quando o fim comparativo for a capacidade para exercer atos de comércio, e iguais, quando o fim comparativo for a capacidade de pagar impostos. Nessa perspectiva, pode-se afirmar que a igualdade depende necessariamente de qual medida é empregada na comparação e de qual fim comparativo é utilizado na comparação. O problema da igualdade compreende, pois, necessariamente, os seguintes elementos: a) dois ou mais sujeitos ou situações de fato; b) medida e c) finalidade normativa. Sem esses elementos, a igualdade não pode ser descrita nem aplicada. Os efeitos do dever de tratamento igualitário para a tributação dependem, portanto, do termo de comparação.

Dessa forma, no caso da progressividade fiscal, o termo de comparação é a capacidade contributiva, e, conforme estabelecido acima, como nessa pesquisa se parte da premissa de que esse princípio deve ser observado no caso do IPTU e, conseqüentemente, na progressividade estabelecida no art. 156, §1º, da CRFB/88, combinado com o §1º do art. 145 também da Constituição, deve haver a verificação dessa progressividade tendo como medida a capacidade contributiva. Em contrapartida, a progressividade extrafiscal estabelecida no art. 182, §4º, inciso II, da CRFB/88, não tem como medida principal a capacidade contributiva, mas a proporcionalidade no seu controle tridimensional. Esta pode ser explicada nos seguintes termos:

Quando uma medida diz respeito a um fim empírico, pode-se observar a existência de uma “relação medida-fim-bens jurídicos” (*MaßnahmeZweck-Rechtsguter-Beziehung*), no sentido de que pode e deve ser decidido se a medida (o meio) é capaz de produzir efeitos que promovam a realização gradual do fim (relação meio-fim), se a medida é a menos restritiva relativamente aos direitos fundamentais atingidos (relação meio-meio) e se a realização desse fim externo não está em relação de desproporção relativamente à restrição causada nos direitos fundamentais (relação meio-fim ou dever de proporção em sentido estrito).

[...]

Nos casos de normas que possuem uma eficácia extrafiscal e restringem os direitos de liberdade (por exemplo, normas que estabelecem obrigações acessórias, isenções para o desenvolvimento de uma região, presunções em razão de fundamentos econômicos administrativos), é consistente a aplicação tridimensional do dever de proporcionalidade. E assim é porque existe um fim concreto estruturador da relação jurídica. A aplicação do dever de proporcionalidade no Direito Tributário abrange, via de regra, o Poder Legislativo, na hipótese de haver um fim externo. Nesse caso, deve ser exercido o controle trifásico do dever de proporcionalidade (ÁVILA, 2012, p. 151-152).

Sendo assim, na análise da progressividade fiscal, será usada como medida a capacidade contributiva, e quando for feita a análise da progressividade extrafiscal, deverá ser feita uma verificação quanto à proporcionalidade no controle trifásico.

4. FORMAS DE GRADUAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, ATRAVÉS DA PROGRESSIVIDADE FISCAL, NO IMI E NO IPTU

4.1. Análise exploratória da forma de graduação da capacidade contributiva, através da progressividade fiscal, no IMI

Conforme já apresentado anteriormente, Portugal se constitui em uma República, tendo um governo misto parlamentar presidencial. É composto pela existência de três órgãos interdependentes: Presidente da República, Assembleia da República e Governo, além de que, mesmo sendo um Estado Unitário, buscou a descentralização da democracia, conferindo-se autonomia às autarquias locais (MIRANDA, 2002, p. 141-142).

Quanto às receitas municipais, conforme 14 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, combinado com o disposto no art. 81, com redação dada pela Lei nº 132/2015, de 4 de setembro, entre outras, são constituídas pelos seguintes impostos: IMI, IMT e IUC, conforme também já estabelecido. Conforme o art. 16, n. 2 e 4, a assembleia municipal pode, através de proposta da câmara municipal, deliberar sobre a concessão de isenções totais ou parciais. Caso o Poder Central vise à concessão de isenções fiscais subjetivas relativas a impostos municipais, os Municípios devem ser ouvidos, além de ser informados acerca da despesa fiscal envolvida, havendo a compensação em caso de discordância expressa do Município. Conforme o art. 104, n.3 da CRP/76, a tributação sobre o patrimônio “deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”.

Antes de se analisar mais detidamente o IMI, é importante apresentar a Autoridade Tributária e Aduaneira – AT. Esta foi instituída pelo Decreto-lei nº 118/2011, no âmbito do XIX Governo Constitucional, dentro do Plano de Redução e Melhoria da Administração Central (PREMAC). A AT é o resultado da fusão da Direção-Geral dos Impostos, Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e da Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros. Dessa forma, conforme o art. 1º daquele decreto-lei, a AT é um serviço da administração direta, possuindo autonomia administrativa. Conforme o art. 2º, em âmbito local, a AT dispõe de unidades desconcentradas denominadas por serviços de finanças, delegações e postos aduaneiros. Conforme o art. 3º, tem como missão a administração dos impostos, direitos aduaneiros e demais tributos, além de exercer o controle da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, com finalidades fiscais, econômicas e de proteção da sociedade.

Entre as atribuições da AT, destaca-se a busca pela liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o patrimônio e sobre o consumo, o exercício da ação de justiça tributária, bem como a garantia da representação da Fazenda Pública em juízo (art. 3º). Por fim, destaca-se que a estrutura e a competência territorial dos serviços desconcentrados, tais como serviços de finanças, delegações e postos aduaneiros, em âmbito local, são regulados por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças (art. 14). Como exemplo, pode-se indicar que Lisboa possui 10 Serviços de Finanças. Dessa forma, cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira realizar tanto a liquidação quanto a cobrança do IMI, objeto de análise, realidade diferente da verificada no Brasil, em que cada Município, além de instituir seus impostos, podem realizar a própria liquidação e cobrança.

O IMI é a transformação da antiga contribuição autárquica, advinda, esta, da reforma fiscal dos anos oitenta do século passado. Atualmente, o IMI é regulado pelo Código do Imposto Municipal sobre Imóveis - CIMI, instituído pelo Decreto-lei nº 287/2003. Este diploma da legislação tributária portuguesa, conforme exposto em seu preâmbulo, visou corrigir alguns problemas relativos ao que denominam de tributação estática do patrimônio imobiliário, sendo de se destacar a grande “desatualização das matrizes prediais e a inadequação do sistema de avaliações”. Afirma ainda que, apesar do Código de Contribuição Autárquica ter entrado em vigor em 1º de janeiro de 1989, o sistema de avaliações ainda seria o do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, de 1963, tendo este mantido em grande medida o sistema do Código da Contribuição Predial de 1913. Esta desatualização decorreu da grande valorização dos imóveis, principalmente considerando os efeitos inflacionários e da aceleração do crescimento, gerando grandes distorções, havendo uma sobretributação dos prédios novos e uma subtributação dos prédios antigos:

Com este Código opera-se uma profunda reforma do sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana. Pela primeira vez em Portugal, o sistema fiscal passa a ser dotado de quadro legal de avaliações totalmente assente em factores objetivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjectividade e discricionariedade. (PORTUGAL, 2003, p. 22).

Percebe-se uma preocupação em melhorar a avaliação dos imóveis para uma tributação mais justa através do IMI, além de conferir uma maior objetividade na avaliação dos prédios. De acordo com CIMI, este imposto incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, conforme art. 1º. Neste sentido é importante a conceituação de prédio, realizada no art. 2º, n.1:

1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edificios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de

uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

Por sua vez, conforme o art. 3º, com a redacção dada pela Lei nº 7-A/2016, estabelece que são prédios rústicos os terrenos situados fora de um aglomerado urbano, excetuando-se os classificados como terrenos para construção e os destinados para uma utilização geradora de rendimentos comerciais e industriais. São ainda prédios rústicos aqueles terrenos dentro do aglomerado urbano, desde que, por força de lei, não possam gerar rendimentos ou que só gerem rendimentos agrícolas ou silvícolas.

Dessa forma, percebe-se que o IMI incide também sobre a propriedade rural, o que no Brasil é objeto de tributação através do ITR, de competência da União, conforme art. 153, VI da CRFB/88, sendo o IPTU, de competência municipal, incidente sobre a propriedade predial e territorial urbana, conforme o art. 156, I, também da mesma Constituição. Como o objeto da pesquisa é a análise da possibilidade da aplicação de algumas experiências de Portugal quanto ao IMI em relação ao IPTU, não serão consideradas as disposições atinentes aos prédios rústicos, mas apenas em relação aos prédios urbanos.

Os prédios urbanos, conforme art. 4º, são todos aqueles que não sejam classificados como rústicos. Há ainda a figura dos prédios mistos, conforme art. 5º, que são aqueles que tenham partes rústica e urbana, podendo haver a classificação de acordo com a parte principal ou, caso nenhuma parte possa ser considerada a principal, o prédio será havido como misto. Como espécies de prédios urbanos têm-se os habitacionais, os comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros (art. 6º). Ao valor patrimonial tributário dos prédios urbanos que se enquadrem em mais de uma dessas classificações do art. 6º, n.1, caso exista uma parte principal, serão aplicadas regras referentes a essa parte principal, considerando a valorização das partes acessórias e, quando sejam partes independentes, cada parte será avaliada pelas regras respectivas, sendo o valor do prédio a soma de todos os valores das suas partes. O valor patrimonial dos prédios mistos será a soma dos valores de suas partes (art. 7º). O sujeito passivo do imposto é o proprietário do prédio em 31 de dezembro de cada ano, entretanto, no caso de usufruto ou de direito de superfície, o imposto será devida pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da obra ou do termo

da plantação, sendo presumido proprietário, usufrutuário ou superficiário quem tenha a posse do prédio (art. 8º).

Importante também apresentar a personalização do IMI através da redução do valor patrimonial de imóveis de sujeitos passivos de baixos rendimentos, conforme art. 11-A, o que, conforme a conceituação de progressividade de Seligman (1908, p. 3), pode ser entendida já como uma progressividade aplicada a este imposto, considerando condições do sujeito passivo. Também se percebe uma personalização do IMI com o disposto no art. 112-A. Neste, estabelece-se que os Municípios, mediante deliberação da Assembleia Municipal, podem fixar redução da taxa do imposto sobre imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, considerando o número de dependentes nos termos do Código do IRS. São deduções fixas de 20 €, 40 € e 70 €, para 1, 2 e 3 ou mais, respectivamente, devendo haver a comunicação dessa deliberação para a AT.

Outro conceito importante é de matrizes prediais, conforme o art. 12. Estas são os registos em que constam a caracterização do prédio, a localização e o valor patrimonial tributário, bem como a identidade dos proprietários ou usufrutuários ou superficiários. Também se deve destacar que as inscrições matriciais constituem presunção de propriedade, algo que não se verifica no Brasil. As matrizes são atualizadas anualmente considerando 31 de dezembro.

Um ponto de grande relevo para a pesquisa são os tipos de avaliação na determinação do valor patrimonial tributário. Este é determinado por avaliação, considerando declaração do sujeito passivo, podendo, caso necessário, a avaliação ser precedida de vistoria no prédio (art. 14). Por sua vez, a avaliação dos prédios urbanos é direta (art. 15), procedendo-se a avaliação geral sempre que o Ministro das Finanças decidir, através de portaria, devendo os sujeitos passivos apresentarem, no serviço de finanças da sua localização, declaração conforme o modelo aprovado (art. 16). A iniciativa da primeira avaliação de um prédio urbano cabe ao chefe de finanças, considerando declaração dos sujeitos passivos ou quaisquer outros elementos que possuir. Na declaração prestada pelo sujeito passivo, deverá ser juntada, por este, plantas de arquitetura ou, no caso de obras não licenciadas, plantas de sua responsabilidade (art. 37). É importante apresentar o disposto no n.1 do art. 38:

1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$$

em que:

V_t = valor patrimonial tributário;

V_c = valor base dos prédios edificados;

A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;
 Ca = coeficiente de afectação;
 Cl = coeficiente de localização
 Cq = coeficiente de qualidade e conforto;
 Cv = coeficiente de vetustez.

O valor base dos prédios edificados corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor (art. 39, n.1). A área bruta de construção mais a área excedente à implantação é resultado da aplicação de uma fórmula que considera a área bruta privativa, áreas brutas dependentes, coeficiente de ajustamento de áreas, área do terreno livre até o limite de duas vezes a área de implantação e a área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação (art. 40, n.1). O coeficiente de afetação depende do tipo de utilização dos prédios urbanos, conforme art. 41, sendo detalhado abaixo:

Utilização Coeficientes

Comércio 1,20
 Serviços 1,10
 Habitação 1,00
 Habitação social sujeita a regimes legais de custos controlados 0,70
 Armazéns e actividade industrial 0,60
 Comércio e serviços em construção tipo industrial 0,80
 Estacionamento coberto e fechado 0,40
 Estacionamento coberto e não fechado 0,15
 Estacionamento não coberto 0,08
 Prédios não licenciados, em condições muito deficientes de habitabilidade 0,45
 Arrecadação e arrumos 0,35

Já o coeficiente de localização varia entre 0,4 e 3,5, podendo, quando houver habitação dispersa em meio rural, ser reduzido para 0,35, podendo esses coeficientes variarem conforme se trate de edifícios habitacionais, comerciais, industriais ou de serviços, o que demonstra a aplicação de uma seletividade ou progressividade indireta. Na fixação desse coeficiente, serão consideradas características como acessibilidade decorrente das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas, proximidade de escolas, serviços públicos e comércio, serviços de transporte público e localização em áreas de elevado valor de mercado imobiliário (art. 42).

Já o coeficiente de qualidade e conforto é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado em até 1,7 e minorado em até 0,5, e é obtido com a adição dos coeficientes majorativos e a subtração dos coeficientes minorativos, conforme art. 43. A Tabela I, que trata dos prédios urbanos destinados à habitação, foi alterada pelo Decreto-lei nº 41/2016. A tabela ficou nos seguintes termos:

Elementos de qualidade e conforto	Coefficientes
Majorativos:	
Moradias unifamiliares	Até 0,20
Localização em condomínio fechado	0,20
Garagem individual	0,04
Garagem coletiva	0,03
Piscina individual.	0,06
Piscina coletiva	0,03
Campos de ténis	0,03
Outros equipamentos de lazer	0,04
Qualidade construtiva	Até 0,15
Localização excecional	Até 0,15
Localização excecional	Até 0,10
Sistema central de climatização	0,03
Elevadores em edifícios de menos de quatro pisos	0,02
Localização e operacionalidade relativas	Até 0,20
Minorativos:	
Inexistência de cozinha	0,10
Inexistência de instalações sanitárias	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de água	0,08
Inexistência de rede pública ou privada de eletricidade	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de gás	0,02
Inexistência de rede pública ou privada de esgotos	0,05
Inexistência de ruas pavimentadas	0,03
Inexistência de elevador em edifícios com mais de três pisos	0,02
Existência de áreas inferiores às regulamentares	0,05
Estado deficiente de conservação	Até 0,05
Localização e operacionalidade relativas	Até 0,10

As alterações empreendidas pelo Decreto-lei nº 41/2016 foram objeto de polémica em Portugal. Esta polémica se deve à alteração empreendida em relação ao coeficiente de localização e operacionalidade relativas, podendo a majoração ser em até 0,20 ante 0,05 na redação anterior, e ser minorada em até 0,10 ante 0,05 na redação anterior. Esta mudança sobre o coeficiente localização e operacionalidade relativas ficou conhecida como o imposto sobre à vista, já que esta é considerada quando o prédio ou parte do prédio esteja situado em local que influencie positiva ou negativamente o valor de mercado ou quando o mesmo seja beneficiado ou prejudicado por características como proximidade, envolvência e funcionalidade, sendo considerado para este último a existência de telheiros, terraços e a orientação da construção (alínea n do n. 2 do art. 43). Com esta alteração possibilitou-se um aumento em até 15% sobre o valor patrimonial tributário do imóvel se considerando apenas este coeficiente. O coeficiente de vetustez é decorrente do número de anos desde a data da

emissão de licença de utilização ou da data da conclusão das obras de edificação, variando do coeficiente 1, para prédios de até 2 anos, até o coeficiente 0,40 para prédios de mais de 60 anos (art. 44).

No site da AT, existe a possibilidade de se fazer a simulação do valor patrimonial tributário de um prédio. Cabe aos Municípios o estabelecimento da alíquota máxima e a mínima que, através de suas assembleias municipais, no caso de prédios urbanos, podem variar entre 0,3% a 0,45% (art. 112, n. 1, alínea c), podendo ainda fixar por freguesia. Dessa forma, para apresentar um exemplo dos impactos que esses coeficientes podem representar sobre o valor patrimonial tributário, será necessário definir uma freguesia de algum Município. Para fins da pesquisa, será considerado, apenas como corte metodológico, o Município de Lisboa e a freguesia de Lumiar, tendo sido esta a escolhida por possuir maior população neste Município. Considerou-se ainda a Quinta das Flores, de forma aleatória. Foi fixada a alíquota de 0,30% para o exercício de 2016 (PORTUGAL, 2015).

Considerando-se esses filtros, verifica-se que para este local, caso se trate de imóvel destinado a habitação, o valor base dos prédios edificados por metro quadrado é de 603 €, possuindo um coeficiente de localização de 235. Exemplificando com um imóvel que possua como área bruta privativa 100 metros quadrados, área total do terreno 1000 metros quadrados, área bruta dependente 50 metros quadrados e área de implantação 1000 metros quadrados, além de um prédio com apenas 1 ano, obtem-se um valor patrimonial tributário de 160.840,00 €. Caso, por exemplo, seja alterado, dentro do coeficiente de qualidade e conforto, para a existência de garagem individual, piscina individual e coeficiente de localização e operacionalidade relativas em 0,10, o imóvel passa a ter como valor patrimonial tributário o montante de 193.010,00 €, o que representa um aumento de 20%, ante o valor inicialmente considerado. Se, também exemplificativamente, for considerado que o imóvel possua todos os elementos majoradores do coeficiente de qualidade e conforto, o imóvel passa a ter um valor patrimonial tributário de 273.420,00 €, o que representa um aumento de 70% ante o valor inicialmente considerado (AT, 2016).

Esta simulação demonstra que, considerando-se os conceitos anteriormente apresentados, o IMI em Portugal é objeto de aplicação de progressividade fiscal, uma vez que na determinação do valor patrimonial tributário são considerados coeficientes que podem representar majorações ou reduções do imposto a pagar, mesmo mantendo-se a alíquota fixa. Nesse caso, sendo a alíquota para o Município de Lisboa de 0,3%, comparando a primeira

simulação com a segunda, representa uma alíquota efetiva de 0,36%. Se for comparada a primeira simulação com a terceira, tem-se uma alíquota efetiva de 0,51%.

Também é possível verificar os resultados da seletividade ou progressividade indireta nesse imposto, também através de simulação. Se ao invés de se considerar a Quinta das Flores e for considerado Alcoutins, o coeficiente de localização é alterado para 2,9. Caso se considere um imóvel nas mesmas condições do exemplo anterior, para a primeira situação, ou seja, sem considerar qualquer coeficiente de qualidade e conforto, o imóvel tem um valor patrimonial tributário de 198.480,00 €, ou seja, um valor 23% maior do que do primeiro exemplo. Comparando os dois locais, tem-se neste segundo caso uma alíquota de 0,37% e não 0,30%.

A Tabela II do art. 43 apresenta os elementos de qualidade e conforto dos prédios urbanos destinados ao comércio, indústria, serviço, Armazéns e Act. Industrial, estacionamento coberto e não fechado e estacionamento coberto e fechado, nos seguintes termos:

TABELA II (*)

Prédios urbanos destinados a comércio, indústria e serviços

Elementos de qualidade e conforto

Coefficientes

Majorativos

Localização em centro comercial 0,25

Localização em edifícios destinados a escritórios 0,10

Sistema central de climatização 0,10

Qualidade construtiva Até 0,10

Existência de elevador(es) e ou escada(s) rolante(s) 0,03

Localização e operacionalidade relativas Até 0,20

Minorativos

Inexistência de instalações sanitárias 0,10

Inexistência de rede pública ou privada de água 0,08

Inexistência de rede pública ou privada de electricidade 0,10

Inexistência de rede pública ou privada de esgotos 0,05

Inexistência de ruas pavimentadas 0,03

Inexistência de elevador em edifícios com mais de três pisos 0,02

Estado deficiente de conservação Até 0,05

Localização e operacionalidade relativas Até 0,10

Foi realizada também a simulação considerando um imóvel nas mesmas dimensões da considerada anteriormente para uso habitacional como forma de verificar a incidência desse coeficiente em prédios que não são habitacionais, assim como a localização igual, ou seja, a Quinta das Flores. O primeiro destaque a ser feito é o de que o coeficiente de localização para os prédios destinados ao comércio, serviços e Armazéns e Act. Industrial são, respectivamente, 1,7, 1,9, 1,4, diferentemente dos prédios habitacionais e estacionamento coberto e não fechado e estacionamento coberto e fechado, aos quais é atribuído o coeficiente

2,35. Fazendo-se a simulação, o valor patrimonial tributário obtido é de 139.620,00 €. Nesse caso, ao invés da alíquota efetiva ser de 0,30%, passa a ser de 0,26%, caso se compare com o valor patrimonial tributário de um prédio habitacional nas mesmas condições. Entretanto, caso se considere, no coeficiente de qualidade e conforto, os elementos localização em centro comercial, sistema central de climatização, qualidade construtiva 0,05 e localização e operacionalidade relativas 0,10, o valor do imóvel sobe para 209.430,00 €, ou seja, considerando-se, mais uma vez, aquele valor original do prédio habitacional que tem servido de elemento comparativo, a alíquota efetiva passa a ser de 0,39%. Por fim, caso se considere todos os elementos do coeficiente de qualidade e conforto e seja utilizada a localização e operacionalidade relativa 0,20, o valor patrimonial tributário seria de € 223.390,00, o que representa uma alíquota efetiva de 0,42%.

Diante desse exemplo, percebe-se a utilização de uma progressividade extrafiscal, já que dessa forma pode incentivar as atividades lucrativas, uma vez que os prédios destinados ao comércio, aos serviços e aos Armazéns e Act. Industrial, não atingem, considerando todos os elementos do coeficiente de qualidade e conforto, o valor patrimonial tributário de um prédio habitacional nas mesmas condições, o que representa o resultado de alíquotas efetivas mais baixas.

Dessa forma, verifica-se que uma importante atuação de Portugal em relação a este imposto, foi a melhoria na avaliação dos prédios, conferindo maior respeito ao princípio da igualdade, já que os imóveis mais novos terminavam pagando um imposto muito maior que os prédios mais antigos, além de conferir uma maior objetividade na avaliação. Também se percebe a utilização de técnicas para graduar a capacidade contributiva, seja através da consideração de características do contribuinte, seja através da progressividade fiscal direta, assim como com a seletividade ou progressividade indireta. Também se percebe a progressividade extrafiscal.

Apresentadas as características gerais do IMI de Portugal, torna-se possível a apresentação do IPTU para posterior verificação da possibilidade de aplicação da forma de graduação da capacidade contributiva através da progressividade fiscal daquele país no IPTU, sem ofensa ao ordenamento jurídico brasileiro.

4.2. Análise da graduação da capacidade contributiva, através da progressividade fiscal, no IPTU do Município do Recife/PE

O diploma legal que disciplina o IPTU no Município do Recife é a Lei Municipal nº 15.563, de 27 de dezembro de 1991, com as atualizações empreendidas até a Lei nº 18.204, de 28 de dezembro de 2015. O art. 14 e seu §1º, assim como o art. 32 e §1º do CTN, estabelecem que o IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizada na zona urbana ou urbanizável do Município, independentemente de sua forma, estrutura ou destinação e apresenta os elementos que caracterizam a zona urbana. O §2º estabelece que se considera zona urbanizável ou de expansão urbana a que constar de loteamento com destinação para habitação, indústria ou comércio.

Também é estabelecida a anualidade do imposto e que a obrigação de pagar este é transmitida ao adquirente do imóvel (art. 15), em consonância com o art. 130 do CTN. Em seguida, é estabelecido que o fato gerador ocorre em 1º de janeiro de cada ano, salvo no caso de prédios construídos ou reformados, cujo o fato gerador será na data da concessão do habite-se ou aceite-se ou no caso de parcelamento do solo (art. 16).

Os arts. 17 a 20 estabelecem e regulam a concessão de isenções. Como alguns valores são expressos em UFIR, estes valores foram convertidos para reais para o ano de 2016, aplicando-se o valor de R\$ 2,9503 para conversão, conforme já indicado na versão do CTM. Entre as isenções concedidas, considerando os fins da pesquisa, é de se destacar a do inciso III do art. 17, qual seja, a isenção do IPTU no caso de contribuinte que, cumulativamente, cumprir dois requisitos: possuir um único imóvel residencial de área construída de até 50m², desde que outro imóvel não possua o cônjuge, o filho menor ou maior inválido, e que auferir renda mensal de até 217,2 UFIR's, que, para o exercício de 2016, representou o valor de R\$ 640,80.

Outro caso de isenção que merece destaque é o previsto no art. 18, inciso I, alíneas "b", "c", e inciso II, alínea "a". No primeiro caso, é concedida isenção de 50% do valor do imposto devido, caso se trate de imóvel de valor não superior a 20.000 UFIR's, que para o exercício de 2016, representou o valor de R\$ 59.006,00, ao servidor público do Município do Recife, ao ex-combatente brasileiro e ao aposentado ou pensionista do regime da previdência social, relativamente ao único imóvel residencial que possuir, desde que outro não possuam o cônjuge, o companheiro, o filho menor ou maior inválido e ao cônjuge

supérstite de servidor público do Município do Recife ou do ex-combatente brasileiro, enquanto no estado de viuvez, e ainda, ao filho menor ou maior inválido, relativamente ao único imóvel residencial que cada um possua. No segundo caso, concede-se isenção de 25% do valor do imposto devido, também para imóveis de valor não superior a R\$ 59.006,00, ao proprietário de um único imóvel residencial, desde que outro não possua o cônjuge, o companheiro, o filho menor ou maior inválido. Dessa forma, percebe-se a personalização do IPTU, o que demonstra que, a ideia de que o IPTU, de forma estática se trataria de um imposto real, não se confirma na instituição do imposto no Município do Recife, devendo-se frisar que esta realidade também é verificada em vários outros Municípios brasileiros.

Os artigos 21 e 22 definem os contribuintes e responsáveis sem grandes inovações frente ao disciplinamento do CTN. Dos arts. 23 a 29, disciplina-se a base de cálculo do imposto. Assim como o CTN no seu art. 33, estabelece que a base de cálculo é o valor venal do imóvel, devendo-se ressaltar, que conforme o parágrafo único daquele artigo, não são considerados na base de cálculo os bens móveis mantidos. Deve-se atentar para a definição de valor venal.

Tem-se entendido que o conceito de valor venal se equipara ao de valor de mercado. O valor que o proprietário do imóvel puder obter, no mercado, pelo bem referido será aquele que deverá representar o valor venal [...] (MARTINS; BARRETO, 1985, p. 96). Feita essa ressalva, que mais adiante será objeto de melhor apreciação, apresenta-se a fórmula estabelecida no CTM, com as alterações empreendidas pela Lei Municipal nº 18.204, de 28 de dezembro de 2015:

Art. 24. O valor venal do imóvel, edificado ou não, será obtido por meio da seguinte fórmula:

$$VV = (V_0 \times TF) + (V_u \times A_c \times C_{dice})$$

Onde:

VV é o valor venal do imóvel;

V₀ é o valor unitário do metro linear de testada fictícia de cada face de quadra dos logradouros públicos, definido pela Planta Genérica de Valores de Terrenos;

TF é a testada fictícia do imóvel;

V_u é o valor do metro quadrado de construção nos termos da Tabela de Preços de Construção;

A_c é a área construída do imóvel; e

C_{dice} é o coeficiente de depreciação em razão do estado de conservação, da estrutura e da idade do imóvel.

§ 1º A testada fictícia é obtida por meio da seguinte fórmula:

$$TF = \frac{2ST}{S + TP}$$

Onde:

TF: é a testada fictícia;

S: é a área do terreno;

T: a testada principal do terreno;

P: Profundidade padrão do Município, igual a 30 (trinta) metros.[...]

No Anexo I do CTM, considerando os valores em real para o exercício de 2016, o valor unitário do metro linear de testada fictícia de cada face de quadra dos logradouros públicos, conforme a Planta Genérica de Valores⁸, varia de R\$ 17,99 a R\$ 63.619,97, existindo 50 códigos. Os critérios para fixação do V_u estão dispostos no Anexo II-A do Código. São considerados elementos como proteção frontal do imóvel, havendo diferenciação entre residência horizontal e vertical, sendo atribuídos pontos para proteções desde inexistentes, passando por opções tais como grade de ferro simples, muro com acabamento especial, até estrutura para portaria, guarita ou recepção com acabamento especial (mármore, granito, porcelanato e etc). São pontuações que variam de 0 a 100 pontos. Também são considerados os tipos de esquadrias externas, podendo-se pontuar de 0 a 100 pontos também, e, nesse caso, havendo diferenciação entre residência horizontal, vertical, assim como não residência horizontal ou vertical e galpão. Também são considerados elementos como piso externo, cobertura, revestimento externo, revestimento de teto, estrutura de coberta, piso interno, equipamentos residenciais, áreas de lazer e convívio, equipamentos comerciais (no caso de não residenciais), elevadores, área construída, quartos sociais e quartos de serviço (apenas residência), varanda (apenas residenciais verticais), e classificação do empreendimento (apenas residenciais, tais como sem ou com pilotis, por exemplo). De acordo com a pontuação obtida no Anexo II-A, considera-se o Anexo II-B para verificar qual o respectivo V_u por tipo de edificação. Assim, há diferenciações caso se trate de casa ou apartamento residenciais, se se trata de loja, Instituição Hospitalar, Edificação Industrial, Especial, Edifício Garagem, Galpão ou Posto de Combustível.

Diante de todos esses elementos a serem considerados, verifica-se que, assim como a forma de avaliação dos imóveis para fins de obtenção do valor patrimonial tributário do IMI, no Recife também são considerados diversos elementos que demonstram uma progressividade fiscal já aplicada ao IPTU, considerando a definição de Seligman (1908, p. 3). Entretanto, analisando as legislações dos dois países, percebe-se uma maior objetividade na utilização dos coeficientes do IMI do que em todos esses elementos utilizados no IPTU de Recife que, ao conferir uma pontuação, principalmente quanto ao V_u , dificultam a percepção pelo contribuinte do valor do seu imóvel para fins do IPTU, prejudicando, inclusive, o direito à ampla defesa do contribuinte, caso opte por requerer o pedido de revisão de avaliação de

⁸ A figura da Planta Genéricas de Valores foi implantada em 1952 pelo Município de São Paulo, a partir das experiências apresentadas na década de 1940 por técnicos da cidade americana de Boston, visando a cobrança da contribuição de melhoria. Esta Planta registrava “os valores de metro quadrado de terreno por face de quadra [...]” (MARTINS; BARRETO, 1985, p. 150-151).

bem imóvel, conforme garantido no art. 177, alínea “c”, do CTM, com redação dada pela Lei Municipal nº 17.532, de 14 de janeiro de 2009, em consonância com o disposto no inciso LV do art. 5º da CRFB/88.

Isto porque, nem a notificação de lançamento do imposto, nem tampouco através da ficha do imóvel disponibilizada pelo Município, é possível se ter total entendimento de quais foram os elementos considerados para a apuração do valor venal do imóvel. Diferente do verificado com o IMI, em que, conforme já exposto acima, no próprio *site* da AT, é possível simular o valor patrimonial do prédio, isto com a utilização dos coeficientes. Deve-se destacar, inclusive, que, uma das alterações empreendidas pela Lei Municipal nº 18.204, de 28 de dezembro de 2015, foi a inclusão do Cdice (coeficiente de depreciação em razão do estado de conservação, da estrutura e da idade do imóvel) à fórmula de cálculo do valor venal disposta no art. 24 do CTM.

Não se vislumbra qualquer tipo de óbice a utilização de coeficientes para a avaliação dos imóveis no Município do Recife, assim como os utilizados em Portugal. Os dois Estados se constituem em Estados Democráticos de Direito, devendo, por isso, garantir uma adequada graduação da capacidade contributiva de todos os impostos, inclusive de impostos sobre a propriedade, tal como o IPTU, como forma de concretizar em âmbito tributário o princípio da igualdade, princípio derivado até mesmo da forma de governo também comum aos dois países, além de estar expresso nas duas Constituições, assim como garantir mais recursos para o cumprimento da igualdade pela lei, ou seja, na redução das desigualdades sociais.

A única diferença seria que, ao invés da forma de avaliação dos imóveis ser instituída pelo Poder Central, e a avaliação e o lançamento ser realizado através da AT, conforme Portugal, por se constituir em um Estado Unitário, no Brasil, essa forma de avaliação teria que ser instituída pelo próprio Município, sendo realizada também por este a avaliação e o lançamento, por se tratar de uma Federação com a garantia de autonomia para esses entes. A forma de avaliação dos imóveis não vem disciplinada pelo CTN, apenas se estabelecendo que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, cabendo a cada ente eleger a forma de avaliação dos imóveis.

O Anexo II-A do CTM, no qual é atribuída uma pontuação de 0 a 100 para os critérios de fixação do valor do metro quadrado de construção (V_v) dos imóveis com todo o detalhamento que realiza, apesar de poder se afirmar que seria uma forma de se buscar uma avaliação mais precisa do valor venal dos imóveis, tem-se que recordar que a busca de forma

exacerbada da justiça fiscal, com o intuito de personalizar ao extremo os contribuintes, para dessa forma, aferir de forma muito precisa a capacidade contributiva, pode levar a um grau de complexidade que inviabilize justamente o princípio da justiça, principalmente o da igualdade fiscal, por isso a necessidade de se atentar para a praticabilidade (NABAIS, 2009, p. 619-620), conforme já trazido acima.

Por isso se entende preferível a adoção de critérios mais objetivos, tais como os coeficientes de afetação, localização, qualidade e conforto, além do coeficiente de vetustez, que já estaria abrangido pelo coeficiente de depreciação em razão do estado de conservação, da estrutura e da idade do imóvel, já instituído no Município do Recife. Também se entende de grande importância a disponibilização de ferramenta similar de simulação do valor do imóvel à semelhança da AT através da *internet*, tornando mais transparente a forma de cálculo do imposto, além de facilitar pedidos de revisão de avaliação de bem imóvel.

Dessa forma, considera-se não só condizente com o ordenamento jurídico nacional os coeficientes utilizados no IMI, como se entende que seriam até mais oportunos do que esse sistema de pontuação, que dificulta o entendimento do contribuinte acerca do valor venal para fins do IPTU.

Estabelecido este ponto, ainda são necessárias outras abordagens quanto ao tema do valor venal. Diferentemente do disciplinamento normativo em Portugal, no qual, no caso do IMI, a base de cálculo é o valor patrimonial tributário, conforme art. 7º do CIMI, e, no caso do IMT, a base de cálculo é o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, aplicando-se o que tiver maior valor, conforme art. 12 do CIMT, no Brasil, tanto no caso do IPTU quanto no caso do ITBI, conforme arts. 33 e 38, respectivamente, do CTN, a base de cálculo é o valor venal, no primeiro o valor venal do imóvel e o no segundo o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Perceba-se que se utiliza a mesma nomenclatura, de forma diferente, portanto, do caso do IMI e IMT em Portugal. Esta ressalva é importante se se considerar a diferença entre os valores venais utilizados pelo Município do Recife em relação ao IPTU e ao ITBI, conforme será apresentado.

Para empreender a análise, foram solicitados, ao Cadastro Imobiliário da Unidade de Tributos da Secretaria de Finanças do Município do Recife as seguintes informações:

- 1 – Número de imóveis por valor venal do IPTU/valor venal do ITBI, por Bairro, dos últimos 10 anos;

- 2 – Número de imóveis cadastrados no Município do Recife e número de imóveis com isenções parciais e totais;
- 3 – Comparação do valor venal nos últimos 10 anos nos Bairros de Boa Viagem, Casa Forte, Casa Amarela, Rosarinho, Espinheiro, Madalena, Parnamirim, Torre, Graças e Encruzilhada;
- 4 – Qual o momento em que se dá a alteração do valor venal em caso de construção: a partir do habite-se individual de cada apartamento ou a partir da conclusão de toda a obra?
- 5 – Qual o maior valor de V_0 e o maior valor de V_u no Município do Recife atualmente?
- 6 – Variação do V_0 e V_u nos últimos 10 anos nos Bairros de Boa Viagem, Casa Forte, Casa Amarela, Rosarinho, Espinheiro, Madalena, Parnamirim, Torre, Graças e Encruzilhada.

Entretanto, não foi possível o fornecimento das informações nos termos solicitados. Os dados do Município de Recife apenas se referiram ao exercício de 2015, dessa forma, não foi possível verificar os últimos 10 anos, apenas esse exercício. Em contrapartida, ao invés dos dados referentes aos 10 bairros acima descritos, foram disponibilizados os dados de todos os 92 bairros do Recife, havendo a retirada do número sequencial dos imóveis dos dados disponibilizados. Além disso foram respondidos os questionamentos 2, 4, 5 e 6, nos seguintes termos:

1. em relação ao exercício de 2016, existiam cadastrados 418.911 imóveis, sendo 2.907 isentos (100 são 25% do IPTU, 405 são 50% do IPTU, 553 são 100% do IPTU e 1.849 são 100% da TLP);
2. O momento da alteração do valor venal em caso de construção se dá a partir da conclusão da obra;
3. O maior V_0 (nº 50) é de R\$ 63.629,24 (em 2016) e o maior V_u (do tipo de construção posto de combustível) é de R\$ 1.726,49/m² (em 2016). Para apartamento, com mais de 4 pavimentos, o maior V_u é de R\$ 1.505,30/m² e casa, R\$ 1.034,76/m²;
4. A variação, tanto do V_0 , quanto do V_u é a mesma do IPCA da época, tendo sido disponibilizada uma planilha com a variação do IPCA.

Como apenas foram informados dados referentes aos exercícios de 2016 e 2015, de forma parcial, optou-se por utilizar os dados de 2015, uma vez que se tratava de uma base de dados de grande número e importância. Conforme os dados fornecidos, em relação ao exercício de 2015, portanto, verifica-se a existência de grande disparidade entre os valores venais do IPTU e do ITBI, sendo os deste imposto consideravelmente superiores. Alguns

imóveis não tiveram a indicação de qual seria a relação entre o valor venal para fins de IPTU e o valor venal para fins de ITBI. Nestes casos, considerou-se como valor venal deste imposto o valor venal do IPTU. É importante destacar que totalizam 8.972 imóveis residenciais nessa situação e, como o total de imóveis residenciais é de 312.137, estes imóveis representam, aproximadamente, 2,88% do total. No caso dos imóveis não residenciais, essas situações em que o Município não tem o valor de mercado dos imóveis, totalizam 9.707 imóveis nessa situação, e, como o total de imóveis não residenciais totalizam 47.068 imóveis, aqueles imóveis, portanto, representam, aproximadamente, 20,62% do total dos imóveis. Isto será objeto de algumas ressalvas mais adiante.

Com base nesses dados, considerando os imóveis residenciais, a casa de maior valor venal do Município, para fins do IPTU, está situada no Bairro das Graças. Este imóvel teve o valor venal para fins do IPTU de R\$ 4.715.401,48, entretanto, este valor está, aproximadamente, 5,89 vezes menor do que o valor venal para fins do ITBI, ou seja, para este imposto o valor de mercado foi de R\$ 27.774.670,84.

Por sua vez, o apartamento de maior valor venal para fins de IPTU está localizado no bairro de Boa Viagem, com um valor de R\$ 3.913.305,06. Este valor está, aproximadamente, 3,34 vezes menor que o valor venal para fins de ITBI, ou seja, neste imposto o valor seria de R\$ 13.081.431,64. Entretanto, a diferença entre o valor venal do IPTU e o valor venal do ITBI ou valor de mercado chega a uma proporção de até 17,32, como no caso do Bairro do Alto José Bonifácio, e a menor proporção é de 0,073, ou seja, chega-se a casos, como no Bairro da Soledade, para imóveis do tipo casa, em que o valor venal do IPTU é superior ao valor venal do ITBI.

Isto demonstra que Recife, assim como Portugal em 2003 em relação ao IMI, possui uma grande defasagem no valor dos imóveis para fins do IPTU. Considerando-se apenas os imóveis residenciais, o valor venal total do Recife em 2015 foi de R\$ 27.596.482.071,26, entretanto, considerando a defasagem já detectada, conforme os dados fornecidos pelo próprio ente, este valor poderia ter sido de R\$ 118.758.814.453,40, caso o valor venal fosse o do ITBI. Ainda considerando os imóveis residenciais, o lançamento de IPTU só poderia ser de no máximo R\$ 260.210.496,06, entretanto, caso se considerasse o valor de mercado ou valor venal para fins de ITBI, esse limite seria de R\$ 1.426.214.972,77, o que representa uma diferença de R\$ 1.166.004.476,71, ou seja, apenas poderia haver o lançamento de 18% de todo o valor possível.

Considerando-se os imóveis não residenciais, com base nos dados também fornecidos pelo ente nas mesmas condições dos imóveis residenciais, o valor venal total, para fins de IPTU, foi de R\$ 8.940.414.473,95, entretanto, este valor, caso se considerasse o valor de mercado ou valor venal do ITBI, poderia ser de R\$ 27.744.299.614,49. O total lançado de IPTU, considerando o valor venal desse imposto, seria limitado a R\$ 155.823.988,57, entretanto, o limite poderia ser de R\$ 524.611.793,09, ou seja, teria sido deixado de lançar, em 2015, R\$ 368.787.804,52, o que representa um lançamento de apenas 30% de todo o valor possível. Caso se considere tanto imóveis residenciais quanto não residenciais, apenas teria havido a possibilidade de lançamento de 21% do total possível.

Também importante apresentar a grande disparidade de valores de mercado ou para fins de ITBI no Recife. O maior valor alcançado se trata de uma casa localizada no bairro das Graças no valor de R\$ 27.774.670,84, conforme já afirmado anteriormente. O Município do Recife possui 312.137 imóveis residenciais para o ano de 2015. Por sua vez, existem 22.052 imóveis com valores acima de R\$ 1.000.000,00, o que representa 7% do total dos imóveis residenciais do Município. Esses imóveis representam, aproximadamente, o valor de R\$ 33.993.961.020,89. Caso se aplicasse uma alíquota efetiva sobre esses imóveis de pelo menos 1%, poderia-se ter o lançamento de IPTU da ordem de até R\$ 339.939.610,21, valor 31% superior ao total que poderia ter sido lançado de IPTU considerado o defasado valor venal deste imposto.

A referência à alíquota efetiva de pelo menos 1% é decorrente do fato de que, apesar de serem estabelecidas, conforme o art. 30 do CTM, alíquotas que variam de 0,60% a 1,40%, em caso de imóveis residenciais, e alíquotas variando entre 1% e 2%, no caso de imóveis não residenciais, devido a essa grande defasagem no valor venal dos imóveis no Município do Recife para fins de IPTU em comparação com o valor venal para fins de ITBI, em nenhum caso a alíquota efetiva do IPTU, para imóveis residenciais, chega a 1%. No caso de imóveis não residenciais, em nenhum caso, chega-se a uma alíquota efetiva de 2%. Deve-se ressaltar, que, para constatação dessa situação de não atingimento da alíquota máxima, foram dispensados os imóveis para os quais não houve indicação do valor de mercado, evitando assim, distorções.

Considerando-se o valor venal daquele imóvel que representa o maior valor de mercado do Município, o valor venal para fins do IPTU para o exercício de 2015 seria de R\$ 4.715.401,48, o que já seria suficiente para que houvesse a incidência da alíquota máxima, conforme disposição da legislação tributária do Município, uma vez que o Município aplica a

progressão simples, entretanto, se se considerar o valor de mercado do imóvel, ou seja, seu verdadeiro valor venal, conforme dados do próprio ente tributante, a alíquota efetiva não passa de 0,24%. Considerando-se todos os imóveis residenciais de valor de mercado superior a R\$ 1.000.000,00, em nenhuma desses imóveis a alíquota efetiva passa de 0,50%. Perceba-se ainda que a alíquota efetiva que é aplicada ao imóvel de maior valor de mercado da cidade, de 0,24%, também é a alíquota efetiva, por exemplo, em imóveis do tipo apartamento no bairro da Mustardinha, bairro de classe média baixa, em que o valor de mercado do imóvel pode ser de R\$ 14.963,19. Em contrapartida, existem casos em que a alíquota efetiva chega a 8,21%, 10,94%, 13,68%, 16,41% e 19,15%. São imóveis em que o valor venal para fins de IPTU é superior ao valor de mercado estimado pelo Município. Esses casos se referem aos imóveis do tipo casa no bairro da Soledade.

No caso dos imóveis não residenciais, conforme já apresentando acima, o percentual de imóveis aos quais não foi indicado o seu valor de mercado, conforme os dados fornecidos pelo ente, representam 20,62% do total, percentual, portanto, considerável. Mesmo assim, ainda são significativos os dados informados pelo Município. Possui o valor de mercado de R\$ 100.326,833,02 o imóvel não residencial de maior valor, entretanto, seu valor venal para fins do IPTU, é de R\$ 26.438.206,33, o que representa uma alíquota efetiva de IPTU de 0,53%, entretanto, caso o valor venal do IPTU fosse similar ao do valor venal para fins do ITBI, deveria ser aplicada uma alíquota de 2%. Em contrapartida, o imóvel não residencial de menor valor de mercado é de R\$ 536,57, entretanto, sua alíquota efetiva para fins de IPTU é de 12,09%, uma vez que o valor venal para fins de IPTU é de R\$ 6.486,09.

Ainda em relação aos imóveis não residenciais, deve-se apresentar que totalizam 4.889 imóveis com valor superior a R\$ 1.000.000,00, de um total, de 47.068, ou seja, representa um percentual, aproximadamente, de 10,39%. Entretanto, totalizam R\$ 19.415.667.066,50, o que representa, aproximadamente, 69,98% do valor total dos imóveis não residenciais.

Diante desses dados, apesar de, conforme afirmado anteriormente, haver limitações para a aferição da capacidade contributiva nesse imposto, ou, conforme Nabais (2009, p. 480-481), ser um imposto de 2º grau na aferição da capacidade contributiva, resta-se evidente que há ofensa ao princípio da capacidade contributiva nesse imposto no Município do Recife/PE.

Este fato não é suficiente para, a exemplo do apresentado por Seligman (1908, p. 305-323), quanto ao imposto sobre a propriedade dos EUA na época de seu estudo,

entender-se que não se poderia aplicar a progressividade fiscal a este imposto. Pelo contrário, considerando todos os instrumentos conferidos pelo poder constituinte para a utilização desse imposto como meio de se atender ao princípio da capacidade contributiva, qual seja, através da progressividade, personalização e seletividade, entende-se pela necessidade de serem feitos ajustes na forma de apuração da base de cálculo do imposto. Entretanto, deve-se antes enfrentar aquela questão levantada mais acima referente a definição de valor venal, denominação utilizada pelo CTN tanto para se referir a base de cálculo do IPTU, quanto da base de cálculo do ITBI.

Essa matéria já foi objeto de questionamentos perante o judiciário brasileiro, principalmente, versando sobre contribuintes que pleiteavam a aplicação do valor venal do IPTU para fins de ITBI. Diante dos dados mostrados do Município do Recife, situação que se repete em vários outros Municípios, percebe-se o quanto seria vantajoso para o contribuinte a aplicação do valor venal do IPTU também para o ITBI. Será destacado o julgamento no Resp nº 1.202.007-SP, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, de 07/05/2013, da Segunda Turma do STJ, julgado por unanimidade, por sintetizar bem a matéria. Este julgado tratou da possibilidade de divergência na apuração dos valores de IPTU e ITBI. A relatora afirma que:

Esta corte já teve oportunidade de se pronunciar acerca da controvérsia, ocasião em que firmou o entendimento de que a forma de apuração da base de cálculo e a modalidade de lançamento do IPTU e do ITBI são diversas, não sendo possível vincular tais valores, nos termos do pleiteado pela Fazenda do Estado de São Paulo (BRASIL, 2013).

Dessa forma, apesar do CTN atribuir a mesma base de cálculo para os dois impostos, o STJ entende que a forma de apuração dessa base de cálculo e a modalidade de lançamento são diversas, podendo, portanto, existirem valores diferentes. Ou seja, não haveria descumprimento ao ordenamento jurídico brasileiro essa diferenciação entre os valores venais dos dois impostos. Entretanto, não se deve esquecer que, valor venal é aquele “que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições do mercado de imóveis” (BALEEIRO, 2013, p. 325).

Sendo assim, não se pode admitir que o valor venal do IPTU esteja tão aquém do valor de mercado ou valor venal do ITBI. Por isso é necessário que se proceda a uma correção dessa discrepância, podendo-se, para isso, conforme já apresentado acima, utilizar dos coeficientes utilizados no IMI, adequando às especificidades do Brasil. Não ultrapassando o valor de mercado dos imóveis, não se vê qualquer tipo de descumprimento ao ordenamento jurídico nacional se a legislação do Município do Recife fosse alterada para

fornecer meios mais eficientes para apuração do valor venal do imóvel. Outro ponto que merece ser realçado é da necessidade de lei em sentido formal para a majoração da base de cálculo do IPTU, conforme trazido na Repercussão Geral em Agravo de Instrumento nº 716.518/MG, de 05/02/2010, de relatoria do Ministro Cesar Peluso.

Considerando os valores de mercado apontados pelo Município de Recife, conforme os dados disponibilizados, será feita, em seguida, a apresentação de algumas simulações de como poderia ser realizada, de melhor forma, a concretização do princípio da capacidade contributiva no Município do Recife. Exemplificativamente, poderia haver a concessão de isenção para imóveis de até R\$ 250.000,00, valor esse referente ao limite máximo para financiamento pelo programa habitacional Minha Casa, Minha Vida, do Governo Federal. Esse campo de isenção, utilizando-se de um valor considerado como indicador de um mínimo habitacional, evitaria a tributação do mínimo indispensável, considerando o posicionamento de Becker (1972, p. 455). Isto representaria a concessão de isenção para 156.775 imóveis, assim como a tributação de 155.362 imóveis. Entretanto, para se evitar beneficiar quem tivesse mais de um imóvel e o utilizasse para fins especulativos, poderia haver apenas a aplicação dessa isenção no caso de o contribuinte possuir apenas um único imóvel residencial, desde que outro não possua o cônjuge, o companheiro, o filho menor ou maior inválido, como já é estabelecido na legislação do Município, na alínea “a”, do inciso II do art. 18, dispositivo que concede isenção de 25% do valor do imposto atualmente. Poderiam ser mantidas as demais isenções, entretanto, considerando o alto número de isenções que poderiam ser concedidas da forma sugerida, restariam poucas situações ainda carecedoras de isenções. Para exemplificar, apresentam-se alíquotas progressivas nos seguintes termos:

Valor Venal		Alíquotas
		Residencial
0	R\$ 250.000,00	0
R\$ 250.000,00	R\$ 450.000,00	0,40
R\$ 450.000,00	R\$ 650.000,00	0,50
R\$ 650.000,00	R\$ 850.000,00	0,60
R\$ 850.000,00	R\$ 1.050.000,00	0,70
R\$ 1.050.000,00	R\$ 1.250.000,00	0,80
R\$ 1.250.000,00	R\$ 1.450.000,00	0,90
R\$ 1.450.000,00	R\$ 1.650.000,00	1,00
R\$ 1.650.000,00	R\$ 1.850.000,00	1,10
R\$ 1.850.000,00	R\$ 2.050.000,00	1,20
R\$ 2.050.000,00	R\$ 2.250.000,00	1,30
R\$ 2.250.000,00	R\$ 2.450.000,00	1,40

Como se verifica, poderiam ser aplicadas alíquotas que variariam entre 0,4 e 1,4%, havendo 11 faixas, além da faixa de isenção, utilizando-se uma progressão aritmética constante de $R=0,10$. Isto possibilitaria o lançamento de um valor de IPTU de até R\$ 314.159.210,86, ou seja, um incremento no lançamento de 21%, considerando-se que, com a defasagem da base de cálculo apenas seria possível um lançamento de até R\$ 260.210.496,06. Ou seja, seria possível atingir de uma forma como esta a produtividade do imposto, uma vez que haveria incremento de receita, bem como a justiça do imposto, na acepção de Hugon (1945), haja vista a quantidade de isenções que seria possível conceder, e, aplicando-se uma progressividade graduada, conceder-se-ia uma maior graduação da capacidade contributiva. Poderiam ser evitados ainda os males da progressividade simples, empregada aqui a classificação de Souza (1975, p. 171), esta aplicada atualmente pela legislação do Município do Recife.

Entende-se que, considerando Seligman (1908, p. 290-302), a progressividade fiscal seria uma forma mais próxima de chegar ao ideal da igualdade de sacrifício e, conforme o exemplo apresentado acima, não se trataria de uma concepção apenas teórica, demonstra-se na prática que a progressividade poderia permitir uma aproximação maior à ideia de igualdade de sacrifício, ou seja, alcança-se uma verificação da práxis (NEVES, 1998, p. 21). Deve-se destacar que se tratam apenas de simulações exemplificativas, por isso não foram quantificadas precisamente, até por falta de dados, quantidade de casos de isenções que seriam concedidas, considerando o disposto no arts. 17 e 18 do CTM, além dos casos de imunidades, entretanto, essas simulações são bem expressivas de como poderia ser buscada uma melhor forma de atender a produtividade e a justiça do imposto.

Outra forma de graduação da capacidade contributiva através do IPTU seria a seletividade, conforme a previsão constitucional (art. 156, §1º, II, da CRFB/88), ou seja, progressividade indireta (GRAU, 1975, p. 11-13), qual seja, alíquotas diferentes em função do uso e da localização, percebendo-se que o Município do Recife se utiliza desse instrumento quanto ao uso. Esta se verifica nos critérios para fixação do valor do metro quadrado de construção dos imóveis do Anexo II-A, ao se diferenciar entre residência horizontal e vertical, como também em não residencial horizontal e não residencial vertical e galpão, assim como no Anexo II-B do mesmo diploma, para fins de enquadramento no somatório dos critérios para fixação do V_u , também entre residência e não residência, assim como, entre esses últimos, a diferenciação entre instituição hospitalar, edificação industrial, edificação especial, edifício garagem, galpão e posto de combustível. Além disso, na fixação das alíquotas

também há uma diferenciação entre residencial e não residencial, havendo uma tributação maior sobre esse último uso. Entretanto, não se verifica uma seletividade considerando a localização do imóvel. Esta tributação maior pode se dar como no caso de Portugal, com a aplicação de coeficiente de localização, ou, aplicando alíquotas diferenciadas considerando esse elemento.

Deve-se destacar ainda que, da análise dos dados fornecidos pelo Município, ainda se considerando os imóveis residenciais apenas, percebe-se diferenças significativas entre os bairros do Município. Para a análise dos 92 bairros, houve a consideração de três elementos diferenciadores: total do valor de mercado dos imóveis por bairro, número de imóveis por bairro e a média de valor do imóvel por bairro.

Se for considerado apenas o primeiro critério de diferenciação, destaca-se o bairro de Boa Viagem. Este bairro representa 24,65% de todo o valor de mercado dos imóveis residenciais do Recife, apresentando um montante de R\$ 29.273.297.690,01, aproximadamente. Destaca-se ainda que, considerando aqueles 22.052 imóveis de valor superior a um milhão de reais, desse total, 6.420 imóveis estão localizados nesse bairro. Considerando-se o segundo critério de distinção eleito na pesquisa, este bairro responde pela maior concentração de imóveis em um único bairro com um total de 52.608 imóveis. Como se percebe, além do fato de que morar nesse bairro demonstra uma expressiva demonstração de capacidade contributiva, além da alta concentração em um único bairro de tantos imóveis, poderia ser utilizada a seletividade em função da localização em um bairro como este. Ou seja, considerando a progressividade fiscal já existente na legislação atualmente, ou a progressividade que serviu de exemplo anteriormente nessa pesquisa, poderia ser aplicada uma progressividade mais acentuada neste bairro, por exemplo. Isto possibilitaria uma maior arrecadação, ou seja, atenderia a produtividade do imposto, assim como uma maior justiça por tributar mais quem demonstra maior capacidade contributiva, aplicando uma progressividade indireta, além de possibilidade de uma atuação extrafiscal, uma vez que poderia desincentivar o aumento da concentração nesse bairro e, em contrapartida, incentivar uma distribuição do desenvolvimento para outros bairros.

Por sua vez, caso se considere o último critério de distinção, percebe-se que o bairro que possui a maior média de valor por imóvel é o da Ilha do Retiro: R\$ 1.118.672,71. Entre os 10 maiores bairros, considerando este elemento, tem-se, além do bairro da Ilha do Retiro, Casa Forte (R\$ 946.294,13), Parnamirim (R\$ 937.511,11), Santana (R\$ 930.804,88), Monteiro (R\$ 870.046,54), Jaqueira (R\$ 843.257,35), Poço da Panela (R\$ 822.276,29),

Apipucos (R\$ 731.268,62), Paisandu (R\$ 703.694,20) e Graças (R\$ 673.680,84). A consideração desse elemento tem a vantagem de unir a verificação dos dois primeiros elementos diferenciadores, evitando distorções geradas, por exemplo, pelo alto valor venal total devido ao grande número de imóveis no bairro. A desvantagem desse critério é o de, por se considerar o total de valor venal e o número de imóveis, o bairro de Boa Viagem, que é concentrador de 24,65% de todo o valor de mercado do Município, seria retirado das primeiras colocações por ter o maior número de imóveis. Entretanto, este óbice já teria sido afastado com as providências sugeridas no parágrafo anterior. Da mesma forma, poderia haver a aplicação de alíquotas diferentes considerando a localização dos imóveis, incrementando a arrecadação (produtividade do imposto), graduando a capacidade contributiva (justiça) através mais uma vez da progressividade indireta, além dos efeitos extrafiscais.

Considerando apenas os imóveis não residenciais, nesse caso, os dados fornecidos apresentam algumas dificuldades. Isto porque os imóveis não residenciais representam 47.068 imóveis, entretanto, desse total, 9.707 imóveis o Município não tem estimativa do valor de mercado, tendo-se que, para fins da pesquisa, considerar este valor o valor venal defasado. Mesmo assim, como exemplo, poderia haver a aplicação de isenção para imóveis de até 250 mil reais, como forma de incentivar os empreendimentos das microempresas e das empresas de pequeno porte, conforme o art. 179 da CRFB/88. Dessa forma, seria atingido tanto o objetivo de evitar a tributação do mínimo indispensável, assim como teria uma função extrafiscal por incentivar a atividade dessas empresas. Isto representaria a tributação de 36.798 imóveis e a isenção de 10.271 imóveis não residenciais. Entretanto, para se evitar beneficiar quem tivesse mais de um imóvel e beneficiar de fato quem fosse microempresário e empresário de pequeno porte, poderia ser aplicada apenas essa isenção no caso do contribuinte possuir apenas um único imóvel. Para exemplificar, apresentam-se alíquotas progressivas nos seguintes termos:

Valor Venal		Alíquotas
		Não-residencial
0	R\$ 250.000,00	0
R\$ 250.000,00	R\$ 450.000,00	0,60
R\$ 450.000,00	R\$ 650.000,00	0,70
R\$ 650.000,00	R\$ 850.000,00	0,80
R\$ 850.000,00	R\$ 1.050.000,00	0,90
R\$ 1.050.000,00	R\$ 1.250.000,00	1,00
R\$ 1.250.000,00	R\$ 1.450.000,00	1,10
R\$ 1.450.000,00	R\$ 1.650.000,00	1,20
R\$ 1.650.000,00	R\$ 1.850.000,00	1,30
R\$ 1.850.000,00	R\$ 2.050.000,00	1,40
R\$ 2.050.000,00	R\$ 2.250.000,00	1,50
R\$ 2.250.000,00	R\$ 2.450.000,00	1,60

Como se verifica, poderiam ser aplicadas alíquotas que variariam entre 0,6 e 1,6, além da faixa isenta, havendo 11 faixas, utilizando-se uma progressão aritmética constante de $R=0,10$. Seria possível isentar 29.995 imóveis, e ainda assim, seria possível o lançamento de um valor de IPTU de aproximadamente R\$ 290.960.172,99, ou seja, um incremento no lançamento, da ordem de 42%, considerando-se que, com a defasagem da base de cálculo o limite para lançamento seria de, aproximadamente, R\$ 155.823.988,57. Ou seja, mais uma vez, seria possível atingir de uma forma como esta a produtividade do imposto, uma vez que haveria incremento de receita, bem como a justiça do imposto, na acepção de Hugon (1945), haja vista a quantidade de isenções que seria possível conceder, representando, aproximadamente, 63,73% de imóveis isentos, e, aplicando-se uma progressividade graduada, conceder-se-ia uma maior graduação da capacidade contributiva, além da aplicação extrafiscal do imposto, como forma de incentivar, considerando o disposto no art. 179 da CRFB/88, as microempresas e empresas de pequeno porte. Seria possível evitar ainda os males da progressividade simples. Da mesma forma, poderia haver o uso da progressividade extrafiscal, ao se tributar mais ou menos determinados bairros, como forma de incentivar ou desincentivar determinadas atividades nos bairros.

Deve-se ressaltar também que não necessariamente a graduação da capacidade contributiva através da progressividade fiscal tem que significar um aumento da carga tributária. Pode ser praticamente mantida a carga tributária e ainda assim realizar uma melhor distribuição dessa carga. Exemplificando com o caso dos imóveis residenciais, pressupondo que a carga tributária máxima que poderia ser atingida com o IPTU seria de R\$ 260.210.496,06, conforme os dados fornecidos pelo Município quanto ao exercício de 2015,

poderia ser utilizada a seguinte tabela para que o crescimento da carga tributária fosse mínimo, aproximadamente 6%:

Valor Venal		Alíquotas
		Residencial
0	R\$ 250.000,00	0
R\$ 250.000,00	R\$ 500.000,00	0,35
R\$ 500.000,00	R\$ 750.000,00	0,45
R\$ 750.000,00	R\$ 1.000.000,00	0,55
R\$ 1.000.000,00	R\$ 1.250.000,00	0,65
R\$ 1.250.000,00	R\$ 1.500.000,00	0,75
R\$ 1.500.000,00	R\$ 1.750.000,00	0,85
R\$ 1.750.000,00	R\$ 2.000.000,00	0,95
R\$ 2.000.000,00	R\$ 2.250.000,00	1,05
R\$ 2.250.000,00	R\$ 2.500.000,00	1,15
R\$ 2.500.000,00	R\$ 2.750.000,00	1,25
R\$ 2.750.000,00	R\$ 3.000.000,00	1,35

Da mesma forma que o exemplo anterior, também se teria uma faixa de isenção para imóveis de até R\$ 250.000,00, e 11 faixas de alíquotas, entretanto, a diferença de valores venais não mais teria como variação um valor de R\$ 200.000,00, mas sim, R\$ 250.000,00, e as alíquotas variariam de 0,35 a 1,35, ao invés de 0,40 a 1,40, mas mantendo-se $R=0,10$. Isso demonstra quão importante é esta técnica de graduação da capacidade contributiva, podendo significar aumento de carga tributária, manutenção de carga tributária, mas com alteração da distribuição dessa carga, ou até mesmo, redução de carga.

Sendo assim, percebe-se que, além da constitucionalidade da graduação da capacidade contributiva nesse imposto, seja através da consideração de características do contribuinte, seja através da progressividade fiscal, direta e indireta, apresenta-se, na prática, que tal aferição da capacidade contributiva se aproximaria bem mais de uma tributação igualitária do que a utilizada atualmente, assim como uma meramente proporcional, como se entendeu apenas ser possível na vigência da redação original do §1º do art. 156 da Constituição.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação é um importante instrumento para o custeio da garantia dos direitos fundamentais, além de poder ser um instrumento para a própria concretização dos direitos fundamentais. A visão de que os tributos ameaçam os direitos fundamentais, principalmente, o direito à propriedade, é uma concepção não condizente com o sistema constitucional tributário estabelecido no Brasil e em Portugal.

Não se deve esquecer que o direito à propriedade é convencional, não existindo, portanto, aquele direito sem o arcabouço jurídico do Estado. Também não se deve esquecer que para que haja a garantia à propriedade privada e a livre iniciativa, em regra, exige-se a tributação, e, principalmente, através de impostos, com o intuito de custear serviços públicos gerais e indivisíveis. Ao invés de permanecer nesse combate ou nessa demonização do direito tributário, melhores frutos poderão ser colhidos com uma melhor compreensão tributária.

Os dois países se constituem em Repúblicas, ou seja, a coisa pública, obviamente, é de todos, por isso a exigência de representação do povo através de exercentes de funções políticas com responsabilidade, eleitos e com renovação de mandatos. E a tributação, por isso, não é um instrumento apenas do Estado, como se o Estado não fosse um meio de conformação política que alberga os seus representados, sendo um instrumento do povo, que deve ser utilizado em proveito do mesmo povo. É verdade que a modernidade vive uma fase “líquida”, o que dificulta a compreensão das pessoas como cidadãos e não meros indivíduos, mas se deve sempre combater essa perspectiva e uma melhor compreensão do fenômeno tributário pode significar uma melhor atuação da cidadania.

Isto se torna ainda mais necessário pelo estabelecimento de Estados Democráticos de Direito nos dois países por suas respectivas Constituições, pressupondo Estados que buscam a igualdade perante a lei, na lei e pela lei, necessitando, portanto, de uma máquina pública maior e isso pressupõe uma carga tributária também maior. Não se pode fugir dessa realidade, os direitos possuem custos e estes são suportados pelos cidadãos através de tributos, principalmente, na forma de impostos. Viver numa constante busca de novos direitos fundamentais sem se atentar para os deveres fundamentais, entre os quais, o dever fundamental de pagar impostos, é viver numa fantasia, uma vez que os direitos não são de fato garantidos e terminam sendo custeados por quem mais precisa, mas que não deveria pagar por eles.

Apesar de ser inevitável pagar impostos, a forma como pode ser distribuída a carga desses impostos pode significar redução de desigualdades sociais, mas também aumento dessas desigualdades, dependendo de como se realize essa distribuição. No Brasil, por se ter uma acentuada concentração da carga tributária sobre o consumo e não se aplicando adequadamente a seletividade de acordo com a essencialidade dos produtos, além de pequeno gasto público proporcionalmente a tudo o que se arrecada nesse país, ocasiona aumento das desigualdades sociais, uma vez que os mais pobres, proporcionalmente, arcam com a maior parte da carga tributária.

Uma forma de se reduzir essa regressividade do sistema ocasionada por essa associação de tributação concentrada no consumo, mais utilização da seletividade de forma inadequada, além de baixos gastos sociais, seria o aumento da tributação sobre a renda e sobre a propriedade. Na pesquisa, optou-se por ser feita a análise da tributação sobre a propriedade. E visando, justamente, a práxis, analisou-se alguns instrumentos utilizados em Portugal, através do IMI, imposto de competência municipal, e a possibilidade de aplicação desses instrumentos no Município do Recife/PE, através do IPTU, imposto também de competência municipal.

Dessa forma, tentando fugir das premissas óbvias, foram analisados diversos conceitos que seriam necessários para a realização da análise, além da apresentação da estruturação normativa dos dois países e percebeu-se que, existem muitas semelhanças entre os mesmos, não só as cargas tributárias semelhantes e até a baixa tributação sobre a propriedade, mas também princípios comuns, instituição de Estados Democráticos de Direito e a utilização da progressividade no IMI e no IPTU.

Entretanto, considerando a resistência ainda observada para a aplicação da progressividade ao IPTU, mesmo após a EC 29/00, era necessário verificar de que forma poderia ser avaliada a progressividade sobre o IPTU. Caso se tratasse de uma progressividade extrafiscal, não necessitaria a verificação do atendimento ao princípio da capacidade contributiva, mas apenas da proporcionalidade na sua concepção tridimensional, entretanto, caso se tratasse de uma progressividade fiscal, deveria haver a verificação quanto ao cumprimento daquele princípio, tido como concretizador do princípio da igualdade em âmbito tributário.

Para cumprir esse objetivo, além da apresentação das origens da discussão acerca da capacidade contributiva e da progressividade, também se fez necessária a apresentação do posicionamento da jurisprudência do STF acerca da matéria, principalmente, do voto do

Ministro Moreira Alves no RE nº 153.771-0/MG, de 20/11/1996, voto este que foi acompanhado por todos os demais Ministros nesse julgamento, com exceção do relator, Ministro Carlos Velloso, e que foi e ainda é utilizado em vários julgamentos como precedente sobre a temática.

Concebendo a impossibilidade de se atingir a resposta correta no Direito, verificou-se se o voto desse Ministro poderia ser racionalmente justificado perante o ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, não se verificou se era a única resposta, mas se seria uma das respostas possíveis. Com a utilização da teoria da argumentação jurídica de Alexy, priorizando a análise das obras dos autores utilizados como argumentos dogmáticos pelo Ministro, assim como das disposições constitucionais e infraconstitucionais sobre a matéria no Brasil, verificou-se que não era racionalmente justificável perante o ordenamento jurídico brasileiro aquele julgamento. Isto porque a interpretação utilizada pelo Ministro não visava o cumprimento dos desígnios de um Estado Democrático de Direito, mas sim os desígnios de um Estado Liberal na concepção de Locke, ou seja, na concepção de um direito à propriedade pré-estatal, esquecendo-se que o direito à propriedade é convencional e que a tributação se incorpora na configuração desse direito. Além de que, o Estado tendo que fazer frente a promoção de vários direitos fundamentais albergados na CRFB/88, exige-se uma mais acentuada carga tributária e, conseqüentemente, uma outra configuração do direito à propriedade.

Também se realizou a análise da racionalidade perante o ordenamento jurídico brasileiro da concepção de que o princípio da capacidade contributiva deveria ser atendido em todos os impostos, quando o fim almejado fosse fiscal. Considerando a disposição original da CRFB/88, assim como as alterações empreendidas pela EC 29/00 no §1º do art. 156 da mesma Constituição, verificou-se que era racionalmente justificável esse posicionamento, atentando também para a natural deformação de institutos de outras ciências, no caso, da Ciência das Finanças, sob pena de não ser praticável a norma jurídica.

Da análise da forma de avaliação do valor patrimonial dos prédios de Portugal para fins de tributação através do IMI, em comparação com a forma de avaliação dos imóveis para fixação do valor venal dos imóveis para fins de tributação através do IPTU, verificou-se uma maior objetividade na forma de apuração da base de cálculo do IMI com a utilização de coeficientes, uma vez que o Município do Recife/PE se utiliza de uma sistema de pontuação para determinados tipos de construção e utilização, por exemplo, que apesar de aparentemente conferir uma maior precisão na fixação do valor venal e, conseqüentemente, na verificação da

capacidade contributiva no IPTU, de acordo com o disciplinamento do §1º do art. 156 da CRFB/88, dificulta o entendimento do contribuinte nessa avaliação, dificultando, inclusive, o exercício do direito à ampla defesa através do pedido de revisão de avaliação de bem imóvel. Sendo assim, dada a configuração constitucional dos dois países quanto aos dois impostos, IMI e IPTU, assim como o regramento infraconstitucional, entendeu-se totalmente compatível com o ordenamento jurídico nacional e local a utilização de coeficientes da forma como Portugal os utiliza, principalmente por permitir uma avaliação mais objetiva dos imóveis. A forma utilizada atualmente por Recife inviabiliza o princípio da justiça ao se buscar uma personalização tão extrema.

Em seguida, analisou-se a forma de graduação da capacidade contributiva atualmente empreendida pelo Município do Recife, considerando-se os dados fornecidos pelo mesmo ente em relação ao exercício de 2015. Percebeu-se uma grande defasagem entre o valor venal para fins de IPTU em relação ao valor venal para fins do ITBI, gerando situações esdrúxulas, tais como a aplicação de uma alíquota efetiva de 0,24% tanto para um imóvel residencial de mais de 27 milhões de reais, quanto para um imóvel, também residencial, de quase 15 mil reais, assim como situações como a de um imóvel não residencial de menor valor de mercado, aproximadamente 600 reais, mas tendo alíquota efetiva para fins de IPTU de 12,09%, uma vez que o valor venal para fins de IPTU é de quase sete mil reais. Também se destaca o fato de que nenhum dos imóveis residenciais acima de 1 milhão de reais tem alíquota efetiva de 1,4%, que seria a alíquota máxima definida no CTM. Dessa forma, conclui-se pelo não atendimento ao princípio da capacidade contributiva através do IPTU no Município do Recife com uma defasagem tão acentuada.

Por isso, utilizando-se dos dados fornecidos pelo Município do Recife em relação ao valor venal para fins de ITBI para consideração como valor venal do IPTU, valor que poderia ser buscado se utilizando dos coeficientes tais como Portugal, no caso do IMI, foram feitas simulações de como poderia ser melhor graduada a capacidade contributiva se utilizando da progressividade fiscal, tanto direta, como indireta. Verificou-se que poderia ser alcançado um incremento de lançamento, através desse imposto, da ordem de 21% para o caso dos imóveis residenciais e ainda assim isentar 156.775 imóveis de até 250 mil reais, valor máximo para fins do programa habitacional brasileiro Minha Casa, Minha Vida. Considerando os imóveis não residenciais, é feita também uma simulação da forma de graduação da capacidade contributiva do IPTU que poderia gerar a isenção de 29.995

imóveis, incentivando as micro e pequenas empresas, e ainda permitir um incremento no lançamento da ordem de 42%.

Também é feita uma simulação na qual se apresenta a possibilidade de praticamente não haver aumento da carga tributária, mas possibilitar uma melhor distribuição da carga, através de ajustes nas faixas de incidência das alíquotas, assim como alguns ajustes nessas mesmas alíquotas. Isto é uma demonstração de que não necessariamente a utilização da progressividade fiscal representa aumento de carga tributária, podendo, simplesmente, representar uma melhor distribuição ou até redução de carga tributária. E deve-se frisar que o limite máximo de alíquota utilizada na simulação foi de 1,4% para imóveis residenciais, e 1,60% para os imóveis não residenciais, ou seja, não representaria nenhum aumento de alíquota máxima frente as alíquotas hoje dispostas no CTM, havendo, inclusive, redução da alíquota máxima no caso dos imóveis não residenciais.

Entende-se, portanto, que foram cumpridos todos os objetivos propostos, além da confirmação da hipótese de que poderia haver a aplicação da forma de graduação da capacidade contributiva, através da progressividade fiscal, realizada no IMI, de Portugal, no IPTU do Município de Recife/PE, não se constituindo em ofensa à CRFB/88.

Sendo assim, apesar de ter compreensão de que medidas como as implementadas por Portugal através do IMI no IPTU do Município do Recife/PE não seriam suficientes para resolver todo o problema da crise econômica no Município, entretanto, pode ser uma importante forma de minorar os efeitos da crise econômica, além de possibilitar uma melhor distribuição da carga tributária, reduzindo a regressividade do sistema tributário municipal, assim como permitindo mais recursos para a garantia do custeio de direitos fundamentais.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Teoria da argumentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Shild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

ATIENZA, Manuel. As razões do direito. **Teorias da argumentação jurídica**. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. 3 ed. São Paulo: Landy, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

_____. **República e Constituição**. 3 ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Tradução Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev., atual. e ampl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14 ed. ver. E atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1966.

BATISTA Júnior, Onofre Alves. **O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço**. São Paulo: Almedina, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BENEVIDES, Rodrigo Pucci de Sá e; VIEIRA, Fabíola Sulpino. Nota Técnica nº 21. Pesquisa realizada por Fabíola Sulpino Vieira e Rodrigo Pucci de Sá e Benevides. **Os impactos do novo regime fiscal para o financiamento do sistema único de saúde e para a efetivação do direito à saúde no Brasil**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 2016. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/160920_nt_28_disoc.pdf>. Acesso em: 28 dez. 2016.

BRASIL. Câmara de Deputados. **Cartas de lei alvarás decretos e cartas régias**. Disponível em <http://www.camara.leg.br/Internet/InfDoc/conteudo/Colecoes/Legislacao/Legimp-A1_20.pdf#page=2>. Acesso em: 20 dez. 2016.

_____. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil. **Carga tributária no Brasil em 2014. Análise por tributos e bases de incidência**. Disponível a partir de: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos>>. Acesso em: 28 ago. 2016.

_____. Presidência da República. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em:< https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct>. Acesso em: 29 dez. 2016.

_____. Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Mensagem presidencial referente à lei orçamentária anual de 2017**. Brasília, 2016. Disponível em:<http://www.orcamentofederal.gov.br/clientes/portalsof/portalsof/orcamentos-anuais/orcamento-2017/ploa/mensagem-presidencial-ploa-2017/at_download/file>. Acesso em: 28 dez. 2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.202.007/SP. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. Por unanimidade. Brasília, 07.05.2013. Disponível a partir de:< https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroTeor/?num_registro=201001253206&dt_publicacao=15/05/2013>. Acesso em: 31 dez. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG. Relator: Ministro Carlos Velloso. Por maioria de votos. Brasília, 20.11.96. DJ 05.09.97, p. 26. Disponível a partir de:<<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisaInteiroTeor>> Acesso em: 09 nov. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Sessão Plenária. Recurso Extraordinário nº 234.105-3/SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. Por decisão unânime. Brasília, 08.04.99. DJ 31.03.00, p. 823. Disponível a partir de:< <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisaInteiroTeor> > Acesso em: 24 dez. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Recurso Extraordinário nº 227.033-1/SP. Relator: Ministro Moreira Alves. Por decisão unânime. Brasília, 10.08.99. DJ 17.09.99, p. 729. Disponível a partir de:< <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisaInteiroTeor> > Acesso em: 24 dez. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal.. 1ª Turma. Recurso Extraordinário nº 252.044-6/SP. Relator: Ministro Moreira Alves. Por decisão unânime. Brasília, 31.08.99. DJ 01.10.99, p. 2117. Disponível a partir de:<<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisaInteiroTeor>> Acesso em: 30 dez. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal.. 2ª Turma. Recurso Extraordinário nº 252.368-2/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Por decisão unânime. Brasília, 17.08.99. DJ 15.10.99, p. 3205. Disponível a partir de:< <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisaInteiroTeor> > Acesso em: 30 dez. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Sessão Plena. Recurso Extraordinário nº 562.045/SP. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Por maioria de votos. Brasília, 06.02.13. DJ 27.11.13, p. 1. Disponível a partir de:<<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisaInteiroTeor>> Acesso em: 30 dez. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral em Agravo de Instrumento nº 764.518/MG. Relator: Ministro Cezar Peluso. Brasília, 05.02.2010. DJe nº 22 04.02.2010, p. 2273. Disponível a partir de:< <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=607596&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20AI%20/%20764518%20-%20RG>>. Acesso em: 31 dez. 2016.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar Carrazza. **Progressividade e IPTU**. Curitiba, Juruá, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio Carrazza. **Curso de direito constitucional tributário**. 19 ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

COLARES, Virgínia. **Análise crítica do discurso jurídico (ACDJ): o caso Genelva e a (im) procedência da mudança de nome**. ReVEL, vol. 12, n. 23, 2014. Disponível a partir de: <www.revel.inf.br>. Acesso em 28 fev. 2016.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém. **O poder da lei versus a lei do poder – a relativização da lei tributária**. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 2011.

_____. **Efetividade constitucional: capacidade contributiva. Uma especial manifestação do princípio da isonomia**. Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, 1992.

_____.; DRUNEN, Albert August Walter Van Drunen. **Concretização do princípio da capacidade contributiva no ITBI**. Revista da Presidência, Brasília, vol. 17, nº 113, Out. 2015/Jan.2016, p. 521-546. Disponível em:< <https://revista.juridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1171/1118>>. Acesso em: 20 dez. 2016.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. 2 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

_____. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. **O princípio da isonomia no contexto do direito tributário**. Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

DUVERGER, Maurice. **Hacienda pública**. Trad. de José Luis Ruiz Travesí. 5 ed. Barcelona: Casa Editorial Boch, 1968.

GIANNINI, A. D. **Istituzioni di diritto tributario**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1974.

GRAU, Eros Roberto. **Conceito de tributo e fontes do direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, São Paulo, 1975.

GUSMÃO, Omara Oliveira de Gusmão. **Estado federal brasileiro e competência tributária: a não-valorização igualitária das diferenças dos entes federativos na partilha de tributos**. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Pernambuco, 2005. Disponível em: < http://repositorio.ufpe.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/4267/arquivo5206_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em: 03 mar. 2016.

HUGON, Paul. **O impôsto. Teoria moderna e principais sistemas. O sistema tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1945.

JARACH, Dino. **O fato imponible. Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo**. Trad. de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. **A justiça e o direito natural**. Trad. de João Baptista Machado. Coimbra: Livraria Almedina, 2001.

- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.
- LEAL, Augusto César de Carvalho. (IN) Justiça social por meio dos tributos. In: Valcir Gassen (Org.). **Matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, constituição e direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino Barreto. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo III. 5 ed. ver. e atual. Coimbra: Editora Coimbra, 2004.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.
- _____. **A autonomia financeira das autarquias locais**. Coimbra: Almedina, 2007.
- _____. **Direito fiscal**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- NEVES, A. Castanheira. **Teoria do direito**. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1998.
- _____. **Manual de direito constitucional**. Tomo I. 6 ed. rev. atual. Coimbra: Editora Coimbra, 1997).
- PECES-BARBA, Gregorio. **Los deberes fundamentales**. Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho, n. 4, p. 329-341. Alicante: Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, (1987) 2005. Disponível a partir de: <<http://www.cervantesvirtual.com/obra/los-deberes-fundamentales-0/>>. Acesso em 07 dez. 2016.
- PORTUGAL. Autoridade Tributária e Aduaneira. Simulador de valor patrimonial tributário do IMI. Disponível a partir de: <<http://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html>>. Acesso em: 20 dez. 2016.
- _____. **Programa do XIX Governo Constitucional**, 2013. Disponível em:< http://www.portugal.gov.pt/media/130538/programa_gc19.pdf>. Acesso em 29 dez. 2016.
- _____. **Programa do XXI Governo Constitucional**, 2015. Disponível em:< <http://www.portugal.gov.pt/media/18268168/programa-do-xxi-governo.pdf>>. Acesso em 29 dez. 2016.
- RECIFE. Unidade de Tributos Imobiliários da Secretaria de Finanças do Município do Recife. **Dados do IPTU do Município do Recife em comparação com o valor venal para fins do ITBI ou valor de mercado dos imóveis**, 2016.
- ROBLES, Gregorio. **Os direitos fundamentais e a ética na sociedade atual**. Trad. de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Editora Manole, 2005.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. Trad. de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016.

SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2 ed. rev e ampl. Pittsburg: American Economic Association, 1908.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto; FERREIRA, Jhonatan. **Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social no Brasil**. Brasília: Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo (IPC_IG), 2013. Disponível em: < http://www.ipc-undp.org/pub/port/OP221PT_Equidade_Fiscal_Impactos_Distributivos_da_Tributacao_e_do_Gasto_Social_no_Brasil.pdf>. Acesso em: 28 dez. 2016.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Coord. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

ANEXOS

ANEXO A – Capítulos I, II, III, IV e VI do CIMI (Decreto-lei nº 287, de 12 de novembro de 2003), com as alterações empreendidas até a Lei nº 7-A, de 20 de março de 2016

ANEXO B – Título I do Livro Quarto do CTM de Recife (Lei nº 15.563, de 27 de dezembro de 1991), com as alterações empreendidas até a Lei nº 18.204, de 28 de dezembro de 2015

ANEXO C – Anexos I, II, II-A, II-B do CTM do Recife (Lei nº 15.563, de 27 de dezembro de 1991), com as alterações empreendidas até a Lei nº 18.204, de 28 de dezembro de 2015

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

CAPÍTULO I Incidência

Artigo 1.º Incidência

O imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam. *(Red. da Decl. de Rectificação n.º 4/2004, de 9 de Janeiro)*

Artigo 2.º Conceito de prédio

1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.

3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.

4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.

Artigo 3.º Prédios rústicos

1 - São prédios rústicos os terrenos situados fora de um aglomerado urbano, exceto os que sejam de classificar como terrenos para construção, nos termos do n.º 3 do artigo 6.º, e os que tenham por destino normal uma utilização geradora de rendimentos comerciais e industriais, desde que: *(Redacção da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março – A presente alteração tem natureza interpretativa)*

a) Estejam afetos ou, na falta de concreta afetação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas e silvícolas; *(Redacção da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março – A presente alteração tem natureza interpretativa)*

b) Não tendo a afectação indicada na alínea anterior, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor.

2 - São também prédios rústicos os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas ou silvícolas e estejam a ter, de facto, esta afetação. *(Redacção da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março – A presente alteração tem natureza interpretativa)*

3 - São ainda prédios rústicos:

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

a) Os edifícios e construções diretamente afetos à produção de rendimentos agrícolas ou silvícolas, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores; *(Redação da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março – A presente alteração tem natureza interpretativa)*

b) As águas e plantações nas situações a que se refere o n.º 1 do artigo 2.º

4 - Para efeitos do presente Código, consideram-se aglomerados urbanos, além dos situados dentro de perímetros legalmente fixados, os núcleos com um mínimo de 10 fogos servidos por arruamentos de utilização pública, sendo o seu perímetro delimitado por pontos distanciados 50 m do eixo dos arruamentos, no sentido transversal, e 20 m da última edificação, no sentido dos arruamentos.

5 - A qualificação dos rendimentos referidos no presente diploma é aquela que é considerada para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS). *(Redação da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março – A presente alteração tem natureza interpretativa)*

Artigo 4.º **Prédios urbanos**

Prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte.

Artigo 5.º **Prédios mistos**

1 - Sempre que um prédio tenha partes rústica e urbana é classificado, na íntegra, de acordo com a parte principal.

2 - Se nenhuma das partes puder ser classificada como principal, o prédio é havido como misto.

Artigo 6.º **Espécies de prédios urbanos**

1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

- a) Habitacionais;
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;
- c) Terrenos para construção;
- d) Outros.

2 - Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.

3 - Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos. *(Redação da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)*

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

4 - Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da exceção do n.º 3.

Artigo 7.º

Valor Patrimonial Tributário

- 1 - O valor patrimonial tributário dos prédios é determinado nos termos do presente Código.
- 2 - O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos com partes enquadráveis em mais de uma das classificações do n.º 1 do artigo anterior determina-se:
 - a) Caso uma das partes seja principal e a outra ou outras meramente acessórias, por aplicação das regras de avaliação da parte principal, tendo em atenção a valorização resultante da existência das partes acessórias;
 - b) Caso as diferentes partes sejam economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes.
- 3 - O valor patrimonial tributário dos prédios mistos corresponde à soma dos valores das suas partes rústica e urbana determinados por aplicação das correspondentes regras do presente Código.

Artigo 8.º

Sujeito Passivo

- 1 - O imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar.
- 2 - Nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto é devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo de implantação.
- 3 - No caso de propriedade resolúvel, o imposto é devido por quem tenha o uso e fruição do prédio.
- 4 - Presume-se proprietário, usufrutuário ou superficiário, para efeitos fiscais, quem como tal figure ou deva figurar na matriz, na data referida no n.º 1 ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio.
- 5 - Na situação prevista no artigo 81.º o imposto é devido pela herança indivisa representada pelo cabeça-de-casal.

Artigo 9.º

Início da tributação

- 1 - O imposto é devido a partir:
 - a) Do ano, inclusive, em que a fracção do território e demais elementos referidos no artigo 2.º devam ser classificados como prédio;
 - b) Do ano seguinte ao do termo da situação de isenção, salvo se, estando o sujeito passivo a beneficiar de isenção, venha a adquirir novo prédio para habitação própria e permanente e continuar titular do direito de propriedade do prédio isento, caso em que

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

o imposto é devido no ano em que o prédio deixou de ser habitado pelo respectivo proprietário;

c) Do ano, inclusive, da conclusão das obras de edificação, de melhoramento ou de outras alterações que hajam determinado a variação do valor patrimonial tributário de um prédio;

d) Do 4.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda*; *(Redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

*Nota: * - Nos termos do n.º 2 do Artigo 141º, da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro, a nova Redação dada à alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IMI tem natureza interpretativa.*

e) Do 3.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objecto a sua venda. *(Redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

2 - Nas situações previstas nas alíneas d) e e) do número anterior, caso ao prédio seja dada diferente utilização, liquida-se o imposto por todo o período decorrido desde a sua aquisição.

3 - Na situação prevista na alínea e) do n.º 1, o imposto é ainda devido a partir do ano, inclusive, em que a venda do prédio tenha sido retardada por facto imputável ao respectivo sujeito passivo.

4 - Para efeitos do disposto nas alíneas d) e e) do n.º 1, devem os sujeitos passivos comunicar ao serviço de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afectação dos prédios àqueles fins.

5 - Nas situações a que alude o número anterior, se a comunicação for apresentada para além do prazo referido, o imposto é devido por todo o tempo já decorrido, iniciando-se a suspensão da tributação apenas a partir do ano da comunicação, cessando, todavia, no ano em que findaria caso tivesse sido apresentada em tempo. *(Redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

6 - Não gozam do regime previsto nas alíneas d) e e) do n.º 1 os sujeitos passivos que tenham adquirido o prédio a entidade que dele já tenha beneficiado.

7 - O disposto nas alíneas d) e e) do n.º 1 não é aplicável aos sujeitos passivos que tenham domicílio fiscal em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Artigo 10.º

Data da conclusão dos prédios urbanos

1 - Os prédios urbanos presumem-se concluídos ou modificados na mais antiga das seguintes datas:

a) Em que for concedida licença camarária, quando exigível;

b) Em que for apresentada a declaração para inscrição na matriz com indicação da data de conclusão das obras;

c) Em que se verificar uma qualquer utilização, desde que a título não precário;

d) Em que se tornar possível a sua normal utilização para os fins a que se destina.

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

2 - O chefe de finanças da área da situação dos prédios fixa, em despacho fundamentado, a data da conclusão ou modificação dos prédios, nos casos não previstos no número anterior e naqueles em que as presunções nele enunciadas não devam relevar, com base em elementos de que disponha, designadamente os fornecidos pelos serviços da administração fiscal, pela câmara municipal ou resultantes de reclamação dos sujeitos passivos.

CAPÍTULO II Isenções

Artigo 11º Entidades públicas isentas

1 - Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis o Estado, as Regiões Autónomas e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendendo os institutos públicos, bem como as autarquias locais e as suas associações e federações de municípios de direito público. *(Redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro)*

2 - Não estão isentos os serviços, estabelecimentos e organismos do Estado que tenham carácter empresarial, exceto os hospitais e unidades de saúde constituídos em entidades públicas empresariais em relação aos imóveis nos quais sejam prestados cuidados de saúde. *(Redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro)*

Artigo 11.º-A Prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos

(Aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março)

1 - Ficam isentos de imposto municipal sobre imóveis os prédios rústicos e o prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que seja efetivamente afeto a tal fim, desde que o rendimento bruto total do agregado familiar não seja superior a 2,3 vezes o valor anual do IAS e o valor patrimonial tributário global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao agregado familiar não exceda 10 vezes o valor anual do IAS.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, os rendimentos do agregado familiar são os do ano anterior àquele a que respeita a isenção.

3 - O rendimento referido no n.º 1 é determinado individualmente sempre que, no ano do pedido da isenção, o sujeito passivo já não integre o agregado familiar a que se refere o número anterior.

4 - As isenções a que se refere o n.º 1 são automáticas, sendo reconhecidas oficiosamente e com uma periodicidade anual pela Autoridade Tributária e Aduaneira, a partir da data da aquisição dos prédios ou da data da verificação dos respetivos pressupostos.

5 - O não cumprimento atempado, pelo sujeito passivo ou pelos membros do seu agregado familiar, das suas obrigações declarativas em sede de IRS e de IMI, determina a não atribuição das isenções previstas no n.º 1.

6 - A isenção a que se refere o n.º 1 abrange os arrumos, despensas e garagens, ainda que fisicamente separados, mas integrando o mesmo edifício ou conjunto habitacional, desde que utilizados exclusivamente pelo proprietário ou seu agregado familiar, como complemento da habitação isenta.

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

7 - Em caso de compropriedade, o valor patrimonial tributário global a que alude o n.º 1 é o que, proporcionalmente, corresponder à quota do sujeito passivo e dos restantes membros do seu agregado familiar.

8 - Para efeitos do disposto no presente artigo, considera-se prédio ou parte de prédio urbano afeto à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar aquele no qual esteja fixado o respetivo domicílio fiscal.

9 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, o sujeito passivo que, a 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto, se encontre a residir em lar de terceira idade pode beneficiar da isenção prevista no presente artigo, efetuando até aquela data prova, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, de que o prédio ou parte de prédio urbano em causa antes constituía a sua habitação própria e permanente.

CAPÍTULO III Matrizes prediais

Artigo 12º Conceito de matrizes prediais

1 - As matrizes prediais são registos de que constam, designadamente, a caracterização dos prédios, a localização e o seu valor patrimonial tributário, a identidade dos proprietários e, sendo caso disso, dos usufrutuários e superficiários.

2 - Existem duas matrizes, uma para a propriedade rústica e outra para a propriedade urbana.

3 - Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário.

4 - As matrizes são actualizadas anualmente com referência a 31 de Dezembro.

5 - As inscrições matriciais só para efeitos tributários constituem presunção de propriedade.

Artigo 13º Inscrição nas matrizes

1 - A inscrição de prédios na matriz e a actualização desta são efectuadas com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo, no prazo de 60 dias contados a partir da ocorrência de qualquer dos seguintes factos:

- a) Uma dada realidade física passar a ser considerada como prédio;
- b) Verificar-se um evento susceptível de determinar uma alteração da classificação de um prédio;
- c) Modificarem-se os limites de um prédio;
- d) Concluírem-se obras de edificação, de melhoramento ou outras alterações que possam determinar variação do valor patrimonial tributário do prédio;
- e) Verificarem-se alterações nas culturas praticadas num prédio rústico;
- f) Ter-se conhecimento da não inscrição de um prédio na matriz;

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

g) Verificarem-se eventos determinantes da cessação de uma isenção, excepto quando estes eventos sejam de conhecimento officioso; *(Redação do DL 211/2005-07/12)*

h) Ser ordenada uma actualização geral das matrizes;

i) *(Revogada pelo artigo 216.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro)*

j) Verificar-se a ocorrência prevista no n.º 2 do artigo 9.º;

l) Iniciar-se a construção ou concluir-se a plantação, no caso de direito de superfície.

2 - Presume-se que o adquirente de um prédio omissos tomou conhecimento da omissão no momento da transmissão ou do início da posse, salvo prova em contrário.

3 - O chefe de finanças competente procede, officiosamente:

a) À inscrição de um prédio na matriz, bem como às necessárias actualizações, quando não se mostre cumprido o disposto no n.º 1;

b) À actualização do valor patrimonial tributário dos prédios, em resultado de novas avaliações ou quando tal for legalmente determinado;

c) À actualização da identidade dos proprietários, usufrutuários, superficiários e possuidores, sempre que tenha conhecimento de que houve mudança do respectivo titular;

d) À eliminação na matriz dos prédios demolidos, após informação dos serviços relativa ao termo da demolição;

e) À inscrição do valor patrimonial tributário definitivo determinado nos termos do presente Código.

4 - As inscrições ou actualizações matriciais devem referir o ano em que tenham sido efectuadas, bem como os elementos que as justifiquem.

5 - Na situação prevista na alínea g) do n.º 1 o prazo para apresentação da declaração é de 30 dias. *(Redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro)*

6 - Sempre que haja lugar à junção dos elementos referidos nos n.os 2 e 3 do artigo 37.º, têm-se por não entregues as declarações que não sejam por eles acompanhadas. *(Redação do DL 211/2005-07/12)*

7 - A Direcção-Geral dos Impostos procede ao pré-preenchimento da declaração a que se refere o n.º 1, quanto disponha dos elementos previstos no artigo 128.º, sem prejuízo da validação a efectuar pelo sujeito passivo. *(Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

CAPÍTULO IV

Do objecto e tipos de avaliação na determinação do valor patrimonial tributário

Artigo 14º

Objecto da avaliação

1 - O valor patrimonial tributário dos prédios é determinado por avaliação, com base em declaração do sujeito passivo, salvo se no presente Código se dispuser de forma diferente.

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

2 - Sempre que necessário, a avaliação é precedida de vistoria do prédio a avaliar.

Artigo 15º Tipos de avaliação

1 - A avaliação dos prédios rústicos é de base cadastral, não cadastral ou directa.

2 - A avaliação dos prédios urbanos é directa.

Artigo 16º Avaliação geral

1 - O Ministro das Finanças decide, por portaria, a avaliação geral dos prédios rústicos e ou urbanos de todos ou de qualquer município.

2 - Sempre que seja ordenada uma avaliação geral de prédios urbanos, devem os sujeitos passivos apresentar, no serviço de finanças da sua localização, declaração de modelo aprovado.

CAPÍTULO V Do valor patrimonial tributário dos prédios rústicos

Secção I Do rendimento fundiário

Artigo 17º Valor patrimonial tributário

O valor patrimonial tributário dos prédios rústicos corresponde ao produto do seu rendimento fundiário pelo factor 20, arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.

Artigo 18º Rendimento fundiário

1 - O rendimento fundiário corresponde ao saldo de uma conta anual de cultura em que o crédito é representado pelo rendimento bruto e o débito pelos encargos de exploração mencionados no artigo 25.º .

2 - O rendimento fundiário de um prédio apura-se a partir da soma dos rendimentos das suas parcelas com os das árvores dispersas nelas existentes, quando pertencentes ao titular do direito ao rendimento do prédio e se, no seu conjunto, tiverem interesse económico.

Artigo 19.º Parcela

Parcela é a porção contínua de terreno, situada num mesmo prédio rústico, a que corresponda, como norma, uma única qualidade e classe de cultura ou, ainda, uma dependência agrícola ou parte dela.

SECÇÃO II Avaliação de base cadastral

Artigo 20º Operações de avaliação

A avaliação de base cadastral consiste na elaboração dos quadros de qualificação e classificação, dos quadros de tarifas e na distribuição parcelar feitos nos termos dos artigos

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

2(**) - É dispensada a avaliação directa dos prédios cujo valor patrimonial não exceda (euro) 1210, sendo o prédio inscrito na matriz com o valor patrimonial fixado por despacho do chefe de finanças, mediante aplicação das normas do artigo seguinte.

3(**)- Não obstante o disposto no número anterior, sempre que o chefe de finanças disponha de elementos que permitam concluir que da avaliação directa resulta um valor superior, deve determinar a realização da avaliação.

4(**) - O valor de referência indicado no n.º 2 é anualmente actualizado, através da aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda aprovado por portaria do Ministro das Finanças.

*(**Aditados pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro)*

Artigo 34.º **Operações de avaliação**

1 - A avaliação directa é efectuada aos prédios omissos ou àqueles em que se verificaram modificações nas culturas ou erro de área de que resulte alteração do seu valor patrimonial tributário.

2 - A avaliação directa consiste na medição da área dos prédios e na determinação do seu valor patrimonial tributário.

3 - Na avaliação directa observa-se, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 21.º a 30.º .

Secção V **Disposições diversas**

Artigo 35º **Inscrição de prédios sem titular conhecido ou em litígio**

1 - Os prédios cujo titular não for identificado são inscritos em nome do Estado, com anotação de que o titular não é conhecido.

2 - Os prédios ou parte de prédios cuja titularidade se encontre em litígio são inscritos em nome dos litigantes até resolução do diferendo.

Artigo 36.º **Fraccionamento ou anexação**

Os prédios resultantes de fraccionamentos ou anexação não são submetidos a avaliação, desde que não tenha havido alterações nas culturas, resultando o seu valor da respectiva discriminação ou da adição do valor das parcelas dos prédios que lhes deram origem.

CAPÍTULO VI **Do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos**

Secção I **Da iniciativa da avaliação**

Artigo 37º **Iniciativa da avaliação**

1 - A iniciativa da primeira avaliação de um prédio urbano cabe ao chefe de finanças, com base na declaração apresentada pelos sujeitos passivos ou em quaisquer elementos de que disponha.

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

2 - À declaração referida no número anterior deve o sujeito passivo juntar plantas de arquitectura das construções correspondentes às telas finais aprovadas pela competente câmara municipal ou fotocópias das mesmas autenticadas e, no caso de construções não licenciadas, plantas da sua responsabilidade, com excepção dos prédios cuja data de construção é anterior a 7 de Agosto de 1951, caso em que deve ser efectuada a vistoria dos prédios a avaliar. *(Redacção do DL211/2005-07/12)*

3 - Em relação aos terrenos para construção, deve ser apresentada fotocópia do alvará de loteamento, que deve ser substituída, caso não exista loteamento, por fotocópia do alvará de licença de construção, projecto aprovado, comunicação prévia, informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva. *(Redacção da Lei n.º55-A/2010, de 31 de Dezembro)*

4 - A avaliação reporta-se à data do pedido de inscrição ou actualização do prédio na matriz. *(Redacção da Lei n.º64-A/2008, de 31 de Dezembro)*

5 - Na avaliação de prédios urbanos é aplicável o disposto no artigo 35.º .

6 - Quando as telas finais e os projectos de loteamento referidos nos n.os 2 e 3 sejam entregues na câmara municipal e aí devidamente aprovadas, e caso esta entidade os envie ao serviço de finanças, fica o sujeito passivo dispensado de proceder à sua entrega. *(Redacção da Lei n.º64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

Nota: Vigência e produção de efeitos- Artº 16º nº 4 do D.L.nº 238/06, de 20/12, determina que a nova Redacção dada ao n.º 6 do artigo 37.º e ao n.º 2 do artigo 128.º do Código do IMI entra em vigor no prazo de 30 dias a contar da data da publicação da portaria a que se refere o n.º 3 do artigo 128.º do mesmo Código, na Redacção introduzida pelo presente decreto-lei.

SECÇÃO II Das operações de avaliação

Artigo 38º Determinação do valor patrimonial tributário

1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$$

em que:

V_t = valor patrimonial tributário;

V_c = valor base dos prédios edificados;

A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;

C_a = coeficiente de afectação;

C_l = coeficiente de localização

C_q = coeficiente de qualidade e conforto;

C_v = coeficiente de vetustez.

2 - O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos apurado é arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

3 - Os prédios comerciais, industriais ou para serviços, para cuja avaliação se revele desadequada a expressão prevista no n.º 1, são avaliados nos termos do n.º 2 do artigo 46.º
(Redação da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março)

4 - A definição das tipologias de prédios aos quais é aplicável o disposto no número anterior é feita por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, sob proposta da Comissão Nacional de Avaliação de Prédios Urbanos. *(Redação da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março)*

Artigo 39.º

Valor base dos prédios edificados

1* - O valor base dos prédios edificados (V_c) corresponde ao valor médio de construção, por metro quadrado, adicionado do valor do metro quadrado do terreno de implantação fixado em 25% daquele valor.

2* - O valor médio de construção é determinado tendo em conta, nomeadamente, os encargos directos e indirectos suportados na construção do edifício, tais como os relativos a materiais, mão-de-obra, equipamentos, administração, energia, comunicações e outros consumíveis.

*(*Redação da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro)*

Artigo 40.º

Tipos de áreas dos prédios edificados

1* - A área bruta de construção do edifício ou da fracção e a área excedente à de implantação (A) resultam da seguinte expressão:

$$A = (A_a + A_b) \times C_{aj} + A_c + A_d$$

em que:

A_a representa a área bruta privativa;

A_b representa as áreas brutas dependentes;

C_{aj} representa o coeficiente de ajustamento de áreas;

A_c representa a área de terreno livre até ao limite de duas vezes a área de implantação;

A_d representa área de terreno livre que excede o limite de duas vezes a área de implantação.

2* - A área bruta privativa (A_a) é a superfície total medida pelo perímetro exterior e eixos das paredes ou outros elementos separadores do edifício ou da fracção, incluindo varandas privativas fechadas, caves e sótãos privativos com utilização idêntica à do edifício ou da fracção, a que se aplica o coeficiente 1.

3* - As áreas brutas dependentes (A_b) são as áreas cobertas e fechadas de uso exclusivo, ainda que constituam partes comuns, mesmo que situadas no exterior do edifício ou da fracção, cujas utilizações são acessórias relativamente ao uso a que se destina o edifício ou fracção, considerando-se, para esse efeito, locais acessórios as garagens, os parqueamentos, as arrecadações, as instalações para animais, os sótãos ou caves acessíveis e as varandas, desde que não integrados na área bruta privativa, e outros locais privativos de função distinta das anteriores, a que se aplica o coeficiente 0,30.

4 - A área do terreno livre do edifício ou da fracção ou a sua quota-parte resulta da diferença entre a área total do terreno e a área de implantação da construção ou construções e integra jardins, parques, campos de jogos, piscinas, quintais e outros logradouros, aplicando-se-lhe, até ao limite de duas vezes a área de implantação (A_c), o coeficiente de 0,025 e na área excedente ao limite de duas vezes a área de implantação (A_d) o de 0,005.

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

*(Redação da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro)

Nota : De acordo com o artigo 79.º, da Lei 53-A/2006, de 29.12-Regras especiais de produção de efeitos no âmbito do IMI, o disposto nos artigos 40.º, 41.º, 43.º e 44.º do Código do IMI, com a Redação introduzida pela presente lei, bem como no artigo 40.º-A, aditado ao Código do IMI pela presente lei, apenas é aplicável a partir de 1 de Julho de 2007.

Artigo 40.º-A_{r1} Coeficiente de ajustamento de áreas

1 - Para os prédios cuja afectação seja a habitação, o coeficiente de ajustamento de áreas (Caj) é aplicado à área bruta privativa e dependente e é variável em função dos escalões de área, de acordo com a seguinte tabela e com base nas seguintes fórmulas:

Aa+0,3 Ab	Caj	Fórmulas de ajustamento de áreas
<= 100	1,00	Aa + 0,3 Ab
>100 – 160	0,90	100 x 1,0 + 0,90 x (Aa+0,3 Ab – 100)
>160 – 220	0,85	100 x 1,0 + 0,90 x (160-100)+0,85x(Aa+0,3 Ab -160)
> 220	0,80	100 x 1,0 + 0,90 x (160-100)+0,85 x (220 – 160) + 0,80 x (Aa+0,3 Ab – 220)

2 - Para os prédios cujas afectações sejam o comércio ou os serviços, o coeficiente de ajustamento de áreas (Caj) é aplicado às áreas brutas privativa e dependente e é variável em função dos escalões de área, seguindo a mesma metodologia de cálculo do n.º 1, de acordo com a seguinte tabela:

Aa+0,3 Ab	Caj
<= 100	1,00
>100 – 500	0,90
>500 – 1000	0,85
> 1000	0,80

3 - Para os prédios cuja afectação seja a indústria, o coeficiente de ajustamento de áreas (Caj) é aplicado às áreas brutas privativa e dependente e é variável em função dos escalões de área, seguindo a mesma metodologia de cálculo do n.º 1, de acordo com a seguinte tabela:

Aa+0,3 Ab	Caj
<= 400	1,00
>400 - 1000	0,90
>1000 - 3000	0,85
> 3000	0,80

4 - Para os prédios cuja afectação seja a de estacionamento coberto, individual ou colectivo, fechado ou aberto, o coeficiente de ajustamento de áreas (Caj) é aplicado às áreas brutas privativa e dependente e é variável em função dos escalões de área, seguindo a mesma metodologia de cálculo do n.º 1, de acordo com a seguinte tabela:

Aa+0,3 Ab	Caj
<=100	1,00
>100 – 500	0,90
>500-1000	0,85
>1000	0,80

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

(*Aditado pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro)

Nota : De acordo com o artigo 79.º, da Lei nº53-A/2006, de 29/12 (regras especiais de produção de efeitos no âmbito do IMI), o disposto nos artigos 40.º, 41.º, 43.º e 44.º do Código do IMI, com a Redação introduzida pela presente lei, bem como no artigo 40.º-A, aditado ao Código do IMI pela presente lei, apenas é aplicável a partir de 1 de Julho de 2007.

5 - Nos terrenos para construção, o coeficiente de ajustamento de áreas (Caj) é aplicado às edificações autorizadas ou previstas, de acordo com as seguintes regras: (Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

a) Quando existir apenas uma afectação, aplica-se a tabela correspondente; (Aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

b) Quando existir mais de uma afectação, com discriminação de área, aplica-se a tabela correspondente a cada uma das afectações; (Aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

c) Quando existir mais de uma afectação e não seja possível estabelecer a discriminação referida na alínea anterior, aplica-se a tabela da afectação economicamente dominante. (Aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

Artigo 41.º⁽¹⁾ Coeficiente de afectação

O coeficiente de afectação (Ca) depende do tipo de utilização dos prédios edificados, de acordo com o seguinte quadro:

Utilização	Coeficientes
Comércio	1,20
Serviços	1,10
Habitação	1,00
Habitação social sujeita a regimes legais de custos controlados	0,70
Armazéns e actividade industrial	0,60
Comércio e serviços em construção tipo industrial	0,80
Estacionamento coberto e fechado	0,40
Estacionamento coberto e não fechado	0,15
Estacionamento não coberto	0,08
Prédios não licenciados, em condições muito deficientes de habitabilidade	0,45
Arrecadação e arrumos	0,35

(* Redação da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro)

Artigo 42.º Coeficiente de localização

1 O coeficiente de localização (Cl) varia entre 0,4 e 3,5, podendo, em situações de habitação dispersa em meio rural, ser reduzido para 0,35. (Redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

2 - Os coeficientes a aplicar em cada zona homogénea do município podem variar conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.

3 - Na fixação do coeficiente de localização têm-se em consideração, nomeadamente, as seguintes características:

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

- a) Acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas;
- b) Proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio;
- c) Serviços de transportes públicos;
- d) Localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

4 - O zonamento consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º .

Artigo 43.º Coeficiente de qualidade e conforto

1 - O coeficiente de qualidade e conforto (Cq) é aplicado ao valor base do prédio edificado, podendo ser majorado até 1,7 e minorado até 0,5, e obtém-se adicionando à unidade os coeficientes majorativos e subtraindo os minorativos que constam das tabelas seguintes:

TABELA I (*)
Prédios urbanos destinados a habitação

Elementos de qualidade e conforto	Coeficientes
Majorativos	
Moradias unifamiliares	Até 0,20
Localização em condomínio fechado	0,20
Garagem individual	0,04
Garagem colectiva	0,03
Piscina individual	0,06
Piscina colectiva	0,03
Campos de ténis	0,03
Outros equipamentos de lazer	0,04
Qualidade construtiva	Até 0,15
Localização excepcional	Até 0,10
Sistema central de climatização	0,03
Elevadores em edifícios de menos de quatro pisos	0,02
Localização e operacionalidade relativas	Até 0,05
Minorativos	
Inexistência de cozinha	0,10
Inexistência de instalações sanitárias	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de água	0,08
Inexistência de rede pública ou privada de electricidade	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de gás	0,02
Inexistência de rede pública ou privada de esgotos	0,05
Inexistência de ruas pavimentadas	0,03
Inexistência de elevador em edifícios com mais de três pisos	0,02
Existência de áreas inferiores às regulamentares	0,05
Estado deficiente de conservação	Até 0,05
Localização e operacionalidade relativas	Até 0,05

(*)-(Redação do artigo 6.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro)

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

TABELA II (*)

Prédios urbanos destinados a comércio, indústria e serviços

Elementos de qualidade e conforto	Coefficientes
Majorativos	
Localização em centro comercial	0,25
Localização em edifícios destinados a escritórios	0,10
Sistema central de climatização	0,10
Qualidade construtiva	Até 0,10
Existência de elevador(es) e ou escada(s) rolante(s)	0,03
Localização e operacionalidade relativas	Até 0,20
Minorativos	
Inexistência de instalações sanitárias	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de água	0,08
Inexistência de rede pública ou privada de electricidade	0,10
Inexistência de rede pública ou privada de esgotos	0,05
Inexistência de ruas pavimentadas	0,03
Inexistência de elevador em edifícios com mais de três pisos	0,02
Estado deficiente de conservação	Até 0,05
Localização e operacionalidade relativas	Até 0,10

(*)-(Redação do artigo 6.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro)

2 - Para efeitos de aplicação das tabelas referidas no número anterior:

- a) Considera-se cozinha um local onde se encontram instalados equipamentos adequados para a preparação de refeições;
- b) Considera-se que são instalações sanitárias os compartimentos do prédio com um mínimo de equipamentos adequados às respectivas funções;
- c) Consideram-se também redes públicas de distribuição de água, de electricidade, de gás ou de colectores de esgotos as que, sendo privadas, sirvam um aglomerado urbano constituído por um conjunto de mais de 10 prédios urbanos;
- d) Consideram-se áreas inferiores às regulamentares as que estejam abaixo dos valores mínimos fixados no Regime Geral das Edificações Urbanas (RGEU);
- e) Considera-se condomínio fechado um conjunto de edifícios, moradas ou fracções autónomas, construído num espaço de uso comum e privado, com acesso condicionado durante parte ou a totalidade do dia;
- f) Considera-se piscina qualquer depósito ou reservatório de água para a prática da natação desde que disponha de equipamento de circulação e filtragem de água;
- g) Consideram-se equipamentos de lazer todos os que sirvam para repouso ou para a prática de actividades lúdicas ou desportivas;
- h) Para aferição da qualidade construtiva, considera-se a utilização de materiais de construção e revestimento superiores aos exigíveis correntemente, nomeadamente madeiras exóticas e rochas ornamentais;
- i) Considera-se haver localização excepcional quando o prédio ou parte do prédio

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

possua vistas panorâmicas sobre o mar, rios, montanhas ou outros elementos visuais que influenciem o respectivo valor de mercado;

j) Considera-se centro comercial o edifício ou parte de edifício com um conjunto arquitectonicamente unificado de estabelecimentos comerciais de diversos ramos, em número não inferior a 45, promovido, detido e gerido como uma unidade operacional, integrando zona de restauração, tendo sempre uma loja âncora e ou cinemas, zonas de lazer, segurança e estacionamento;

l) Considera-se edifício de escritórios o prédio ou parte de prédio concebido arquitectonicamente por forma a facilitar a adaptação e a instalação de equipamentos de acesso às novas tecnologias;

m) Considera-se que é deficiente o estado de conservação quando os elementos construtivos do prédio não cumpram satisfatoriamente a sua função ou façam perigar a segurança de pessoas e bens.

n**) Considera-se haver localização e operacionalidade relativas quando o prédio ou parte do prédio se situa em local que influencia positiva ou negativamente o respectivo valor de mercado ou quando o mesmo é beneficiado ou prejudicado por características de proximidade, envolvência e funcionalidade, considerando-se para esse efeito, designadamente, a existência de telheiros, terraços e a orientação da construção; (**
Alíneas aditadas pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro)

o) (Revogada.) (*Revogada pelo artigo 6.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro*)

3* - As directrizes para definição da qualidade de construção, localização excepcional, estado deficiente de conservação e localização e operacionalidade relativas são estabelecidas pela CNAPU com base em critérios dotados de objectividade e, sempre que possível, com base em fundamentos técnico-científicos adequados.

(**Redação da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro*)

Artigo 44.º Coeficiente de vetustez

1(2) - O coeficiente de vetustez (Cv) é função do número inteiro de anos decorridos desde a data de emissão da licença de utilização, quando exista, ou da data da conclusão das obras de edificação, de acordo com a presente tabela(*):

Anos	Coeficientes de vetustez
Menos de 2	1
De 2 a 8	0,90
De 9 a 15	0,85
De 16 a 25	0,80
De 26 a 40	0,75
De 41 a 50	0,65
De 51 a 60	0,55
Mais de 60	0,40

(**Tabela alterada pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro*)

2 - Nos prédios ampliados as regras estabelecidas no número anterior aplicam-se, respectivamente, de acordo com a idade de cada parte. (*Aditado pela Lei n.º64-A/2008, de 31 de Dezembro*)

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)

(2)-O corpo do artigo foi alterado para n.º 1, de acordo com a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro

Artigo 45.º

Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção

1 - O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º

4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º

5- Quando o documento comprovativo de viabilidade construtiva a que se refere o artigo 37.º apenas faça referência aos índices do PDM, devem os peritos avaliadores estimar, fundamentadamente, a respectiva área de construção, tendo em consideração, designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente. *(Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)*

Artigo 46.º

Valor patrimonial tributário dos prédios da espécie «Outros»

1 - No caso de edifícios, o valor patrimonial tributário é determinado nos termos do artigo 38.º, com as adaptações necessárias.

2 - No caso de não ser possível utilizar as regras do artigo 38.º, o perito deve utilizar o método do custo adicionado do valor do terreno.

3 - No caso de terrenos, o seu valor unitário corresponde ao que resulta da aplicação do coeficiente de 0,005, referido no n.º 4 do artigo 40.º, ao produto do valor base dos prédios edificados pelo coeficiente de localização.

4 - O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos em ruínas é determinado como se de terreno para construção se tratasse, de acordo com deliberação da câmara municipal. *(Redação da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro)*



LIVRO QUARTO

DOS TRIBUTOS IMOBILIÁRIOS

TÍTULO I

DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU

CAPÍTULO I

DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

SEÇÃO I

DA INCIDÊNCIA E DO FATO GERADOR

Art. 14. O imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana ou urbanizável do Município, independentemente de sua forma, estrutura ou destinação.

• Legislação complementar: Lei nº 17.511, de 29.12.2008, Novo Plano Diretor do Município do Recife, que estabelece o IPTU progressivo no tempo como instrumento de política urbana (art. 147, II, b; e art. 154 e ss).

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida na legislação municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 02 (dois) dos itens seguintes, constituídos ou mantidos pelo Poder Público:

I – meio-fio ou calçamento com canalização de água pluvial;

II – abastecimento d'água;

III – sistema de esgotos sanitários;

IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento domiciliar;

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 03 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º Considera-se, também, zona urbanizável ou de expansão urbana, a constante de loteamento, destinada a habitação, indústria ou comércio.

Art. 15. O imposto é anual e a obrigação de pagá-lo se transmite ao adquirente da propriedade do imóvel ou dos direitos a ele relativos.

Art. 16. Considera-se ocorrido o fato gerador a 1º (primeiro) de janeiro de cada ano, ressalvados:

I – os prédios construídos ou reformados durante o exercício, cujo fato gerador ocorrerá na data da concessão do “habite-se” ou “aceite-se”, ou ainda, quando constatada a conclusão da construção ou reforma, independentemente da expedição dos referidos alvarás;

II – os imóveis que forem objeto de parcelamento do solo durante o exercício, cujo fato gerador ocorrerá na data da aprovação do projeto pelo órgão competente da municipalidade.

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nos incisos I e II deste artigo, o lançamento do IPTU se dará de forma proporcional ao número de dias restantes do exercício.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 18.204, de 30 de dezembro de 2015.

SEÇÃO II DA ISENÇÃO

• Legislação complementar: Lei nº 17.410, de 2.1.2008, que concede isenção de tributos imobiliários e mercantis às agremiações carnavalescas do Município do Recife.

Art. 17. São isentos do imposto:

I – o contribuinte que tenha adquirido imóvel em vilas populares construídas pela Companhia de Habitação Popular do Estado de Pernambuco – COHAB-PE ou pelo Serviço Social Agamenon Magalhães, durante o prazo de amortização normal das parcelas;

II – o contribuinte que possuir um único imóvel considerado mocambo conforme dispuser o Poder Executivo;

III – o contribuinte que preencher, cumulativamente, os seguintes requisitos:

a) possuir um único imóvel residencial de área construída não superior a 50m², desde que outro imóvel não possua o cônjuge, o filho menor ou maior inválido;

b) auferir renda mensal até 217,2 (duzentos e dezessete vírgula dois) UFIR's;

♦Valor em 2016: R\$ 640,80 (seiscentos e quarenta reais e oitenta centavos).

IV – REVOGADO.

► Revogado pela Lei nº 16.234, de 2.8.1996.

► Redação original: "IV – o proprietário de imóvel localizado em logradouro que vier a ser calçado sob regime de execução conjunta de obra pela comunidade e pela Prefeitura".

V – o proprietário do imóvel cedido total e gratuitamente para funcionamento de estabelecimento legalizado que ministre ensino gratuito;

VI – o proprietário que realizar obras de restauração em imóvel localizado em zona de preservação rigorosa, nos termos da lei aplicável, pelo prazo de 03 (três) anos, contados da conclusão da obra.

VII – os imóveis utilizados como templo religioso de qualquer culto, desde que:

a) comprovada a atividade religiosa na data do fato gerador;

b) apresentado contrato de locação, cessão ou comodato ou equivalente;

c) o responsável declare, sob as penas de lei, que o imóvel será usado, exclusivamente, como templo.

► Inciso acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 17.145, de 8.12.2005.

VIII – os imóveis de propriedade de terceiros utilizados pelo Poder Legislativo Municipal e pela Administração Pública direta e indireta, que não explore atividade econômica, do Município do Recife, mediante locação, cessão, comodato ou outra modalidade de ocupação;

► Redação dada pelo art. 3º da Lei nº 18.204, de 30 de dezembro de 2015.

► Redação dada pela Lei nº 17.284, de 23.12.2006: VIII – os imóveis de propriedade de terceiros utilizados pela Administração Pública direta e indireta, que não explore atividade econômica, do Município do Recife, mediante locação, cessão, comodato ou outra modalidade de ocupação;

► Inciso acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 17.145, de 8.12.2005: "VIII – os imóveis utilizados pela Administração Pública direta, autárquica e fundacional do Município do Recife mediante locação, cessão, comodato ou outra modalidade de ocupação dos imóveis de propriedade de terceiros".

• Legislação complementar: Lei nº 16.290 de 29.1.1997, em relação a imóveis localizados na ZEPH-09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife.

IX – Os imóveis de propriedade das associações de moradores, associações de bairro e clube de mães, desde que utilizados exclusivamente como sede da Instituição e para os fins estatutários.

► Inciso acrescentado pela Lei nº 17.290 de 6.1.2007.



X – Os imóveis de propriedade das agremiações carnavalescas desde que utilizados exclusivamente como sede da agremiação.

► Inciso acrescentado pela Lei nº 17.290 de 6.1.2007.

XI – Os imóveis residenciais de terceiros cedidos parcialmente para utilização de sede de associações de bairro e clube de mães, desde que a área utilizada seja separada fisicamente e a área residencial remanescente obedeça aos critérios estabelecidos no inciso III, alínea “a” deste artigo.

► Inciso acrescentado pela Lei nº 17.290 de 6.1.2007.

§ 1º As isenções de que tratam os incisos I, II e III serão concedidas pelo prazo estabelecido em decreto, e somente renovadas se o contribuinte preencher os mesmos requisitos previstos para a sua concessão.

► Redação dada pelo art. 5º, da Lei nº 15.821, de 26.11.1993.

► Redação original: “§ 1º As isenções de que trata o inciso I serão concedidas pelo prazo de 04 (quatro) anos e, somente mantidas, se o contribuinte preencher os mesmos requisitos para a sua concessão”.

§ 2º REVOGADO.

► Revogado pela Lei nº 16.234, de 2.8.1996.

► Redação dada pelo art. 5º, da Lei nº 15.821, de 26.11.1993: “§ 2º A isenção de que trata o inciso IV não é aplicável aos terrenos e será concedida, a critério do Poder Executivo, por um ou dois exercícios financeiros subsequentes à obra, mediante decreto que especificará cada um dos imóveis isentos, desde que cumpridas integralmente as obrigações decorrentes do contrato de custeio das obras”.

► Redação original: “§ 3º A isenção de que trata o inciso IV não é aplicável aos terrenos e será concedida, a critério do Poder Executivo, por um ou dois exercícios financeiros subsequentes à obra, mediante decreto que especificará cada um dos imóveis isentos, desde que cumpridas integralmente as obrigações decorrentes do contrato de custeio das obras”.

§ 3º As isenções de que tratam os incisos I, II, III, V, VI, VII, VIII, IX, X e XI serão concedidas de ofício ou requeridas ao Secretário de Finanças, conforme dispuser o Poder Executivo, e, quando for o caso, outorgadas a partir do momento em que a situação do contribuinte já atendia aos requisitos previstos nos referidos incisos.

► Redação dada pela Lei nº 17.290 de 6.1.2007.

► Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 17.145, de 8.12.2005: “§ 3º As isenções de que tratam os incisos I, II, III, V, VI e VII serão concedidas de ofício ou requeridas ao Secretário de Finanças, conforme dispuser o Poder Executivo, e, quando for o caso, outorgadas a partir do momento em que a situação do contribuinte já atendia aos requisitos previstos nos referidos incisos”.

► Redação dada pelo art. 5º, da Lei nº 15.821, de 26.11.1993: “§ 3º As isenções de que tratam os incisos I, II, III, V e VI serão concedidas de ofício ou requeridas ao Secretário de Finanças, conforme dispuser o Poder Executivo, e, quando for o caso, outorgadas a partir do momento em que a situação do contribuinte já atendia aos requisitos previstos nos referidos incisos”.

► Redação original: “§ 4º As isenções de que tratam os incisos I, II, III, V e VI serão concedidas de ofício ou requeridas ao Secretário de Finanças, conforme dispuser o Poder Executivo, e, quando for o caso, outorgadas a partir do momento em que a situação do contribuinte já atendia aos requisitos previstos nos referidos incisos”.

• Legislação complementar: leis nºs 13.957/79 (arts. 3º, 4º, 5º e 6º), 14.511/83 (art. 59), 16.065, com redação dada pela Lei nº 16.234, de 2.8.1996; Decreto nº 15.756/92 (art. 1º, § 1º e 4º).

§ 4º A isenção prevista no inciso VIII será concedida:

I – de ofício:

a) nos casos em que a cessão não seja onerosa;

b) nos casos em que esteja prevista contratualmente a obrigação da entidade municipal de efetuar o pagamento do imposto.

II – mediante requerimento do sujeito passivo da obrigação tributária principal nos casos em que não haja previsão contratual de responsabilidade da entidade municipal pelo pagamento do imposto, desde que este valor seja descontado daquele estipulado como contraprestação da entidade municipal.

► Redação do parágrafo dada pela Lei nº 17.284, de 23.12.2006.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 17.145, de 8.12.2005: “§ 4º A isenção prevista no inciso VIII será concedida em conformidade com o que dispuser o Poder Executivo desde que nos casos de locação, cessão ou qualquer outra modalidade onerosa seja descontado do valor a ser pago o valor referente ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU,

sem prejuízo das demais exigências previstas na legislação tributária”.

§ 5º A cessão de parte do imóvel de uso residencial para funcionamento ou reuniões de associações de bairro ou clube de mães não o descaracteriza de sua condição residencial para efeito de cobrança de tributos.

► Parágrafo acrescentado pela Lei nº 17.290 de 6.1.2007.

§ 6º A isenção a que se refere o inciso XI será anual, podendo ser renovada desde que solicitada e comprovada a condição prevista.

► Parágrafo acrescentado pela Lei nº 17.290 de 6.1.2007.

Art. 18. Será concedida isenção parcial do Imposto Predial e Territorial Urbano em relação aos imóveis de valor venal não superior a 20.000 (vinte mil) UFIR's, nos seguintes percentuais:

♦ Valor em 2016: R\$ 59.006,00 (cinquenta e nove mil e seis reais).

► Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999.

► Redação original: “Art. 18. Será concedida isenção parcial do Imposto Predial e Territorial Urbano de:”.

I – 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido:

a) aos órgãos de classe, em relação aos prédios de sua propriedade, onde estejam instalados e funcionando os seus serviços;

b) ao servidor público do Município do Recife, ao ex-combatente brasileiro e ao aposentado ou pensionista do regime da previdência social, relativamente ao único imóvel residencial que possuir, desde que outro não possuam o cônjuge, o companheiro, o filho menor ou maior inválido;

c) ao cônjuge supérstite de servidor público do Município do Recife ou do ex-combatente brasileiro, enquanto no estado de viuvez, e ainda, ao filho menor ou maior inválido, relativamente ao único imóvel residencial que cada um possua;

d) ao proprietário que realizar obra de recuperação em imóvel localizado em zona de preservação rigorosa, nos termos da lei aplicável, pelo prazo de 02 (dois) anos, contados a partir da conclusão da obra.

II – 25% (vinte e cinco por cento) do valor do imposto devido:

a) ao proprietário de um único imóvel residencial, desde que outro não possua o cônjuge, o companheiro, o filho menor ou maior inválido;

b) ao proprietário que realizar obra de conservação em imóvel localizado em zona de preservação rigorosa, nos termos da lei aplicável, pelo prazo de 01 (um) ano, contado a partir da conclusão da obra.

§ 1º As isenções parciais de que trata este artigo somente serão concedidas se requeridas ao Secretário de Finanças até o dia 31 (trinta e um) do mês de outubro do exercício anterior ao do lançamento do imposto.

► Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 16.126, de 19.12.1995.

► Redação original: “§ 1º As isenções parciais de que trata este artigo somente serão concedidas se requeridas ao Secretário de Finanças até o dia 30 (trinta) do mês de outubro do exercício anterior ao do lançamento do imposto”.

• Legislação complementar: Os arts. 28 a 31 da Lei nº 16.190/97 concedem isenção para imóveis recuperados ou renovados localizados na ZEPH-09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife.

§ 2º O contribuinte parcialmente isento do imposto deve apresentar a cada 04 (quatro) anos, até 31 (trinta e um) de outubro, a documentação exigida pelo Poder Executivo, para permanecer no gozo do direito instituído neste artigo, sob pena de perda da isenção.

► Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 16.126, de 19.12.1995.

► Redação original: “§ 2º O contribuinte parcialmente isento do imposto deve apresentar bianualmente, até 30 (trinta) de outubro, a documentação exigida pelo Poder Executivo, para permanecer no gozo do direito instituído neste artigo, sob pena de perda da isenção”.

• Legislação complementar: Os arts. 28 a 31 da Lei nº 16.190/97 concedem isenção para imóveis recuperados ou renovados localizados na ZEPH-09 – Sítio Histórico do Bairro do Recife.



§ 3º Será cancelada automaticamente a isenção parcial relativa à parcela do imposto em atraso, sem prejuízo, entretanto, da isenção referente às parcelas vincendas.

• Legislação complementar: Lei n.º 15.840/93, art. 5, § 2º, amplia os prazos dos benefícios de que trata os arts. 17 e 18 da Lei n.º 15.563/91.

§ 4º As isenções previstas no inciso I, alíneas “b” e “c”, e inciso II, alínea “a” deste artigo somente serão concedidas ao proprietário que perceba renda líquida mensal até 1.086,0 (um mil e oitenta e seis) UFIR’s à data do requerimento.

♦ Valor em 2016: R\$ 3.204,02 (três mil, duzentos e quatro reais e dois centavos).

Art. 19. Não serão concedidas as isenções previstas nos artigos 17, inciso III e 18, inciso I, alíneas “b” e “c”, e inciso II, alínea “a”, desta Lei, ao proprietário de outro imóvel, edificado ou não, ainda que em regime de condomínio.

Art. 20. Ocorrendo modificação nas condições físicas do imóvel, que determine a alteração do seu valor venal, ou qualquer outra modificação em relação às demais condições que ensejaram a isenção total ou parcial, deverá o sujeito passivo comunicar o fato ao Departamento de Tributos Imobiliários, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, contados da modificação.

► Redação dada pelo art. 2º da Lei n.º 16.474, de 5.2.1999.

► Redação original: “Art. 20. Ocorrendo qualquer modificação em relação às condições exigidas para a concessão da isenção total ou parcial, deverá o contribuinte comunicar, no prazo de 30 dias, a ocorrência que motivar a perda da isenção”.

SEÇÃO III

DOS CONTRIBUINTES E DOS RESPONSÁVEIS

Art. 21. Contribuinte do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o seu possuidor.

Art. 22. Poderá ser considerado responsável pelo imposto, quando do lançamento, qualquer dos possuidores, diretos ou indiretos, sem prejuízo da responsabilidade solidária dos demais possuidores.

§ 1º O espólio é responsável pelo pagamento do imposto relativo aos imóveis que pertenciam ao “de cujus”.

§ 2º A massa falida é responsável pelo pagamento do imposto relativo aos imóveis de propriedade do comerciante falido.

SEÇÃO IV

DA BASE DE CÁLCULO E DAS ALÍQUOTAS

SUBSEÇÃO I

DA BASE DE CÁLCULO

Art. 23. A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Art. 24. O valor venal do imóvel, edificado ou não, será obtido por meio da seguinte fórmula:

$$VV = (V_0 \times TF) + (V_u \times A_c \times C_{dice})$$

Onde:

VV é o valor venal do imóvel;

V₀ é o valor unitário do metro linear de testada fictícia de cada face de quadra dos logradouros públicos, definido pela Planta Genérica de Valores de Terrenos;

TF é a testada fictícia do imóvel;

V_u é o valor do metro quadrado de construção nos termos da Tabela de Preços de Construção;

A_c é a área construída do imóvel; e

C_{dice} é o coeficiente de depreciação em razão do estado de conservação, da estrutura e da idade do imóvel.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 18.204, de 2015.

► Redação original: Art. 24. O valor venal do imóvel, edificado ou não, será obtido por meio da seguinte fórmula:

$$VV = (V0 \times TF) + (Vu \times Ac)$$

Onde:

VV: é o valor venal do imóvel;

V0: é o valor unitário do metro linear de testada fictícia de cada face de quadra dos logradouros públicos, definido pela Planta Genérica de Valores de Terrenos;

TF: é a testada fictícia do imóvel;

Vu: é o valor do metro quadrado de construção nos termos da Tabela de Preços de Construção, e

Ac: é a área construída do imóvel.

§ 1º A testada fictícia é obtida por meio da seguinte fórmula:

$$TF = \frac{2ST}{S + TP}$$

Onde:

TF: é a testada fictícia;

S: é a área do terreno;

T: a testada principal do terreno;

P: Profundidade padrão do Município, igual a 30 (trinta) metros.

§ 1º - A Nas hipóteses previstas no parágrafo único do artigo 16 desta Lei, o valor venal **pro rata** do imóvel será obtido por meio da seguinte fórmula:

$$VV_{pr} = \frac{n}{360} * VV$$

Onde:

VV_{pr} é o valor venal **pro rata** do imóvel;

n é o número de dias restantes do exercício; e

VV: é o valor venal do imóvel.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 18.204, de 2015.

§ 2º O Poder Executivo deverá proceder, periodicamente, as alterações, as alterações necessárias à atualização da Planta Genérica de Valores de Terrenos e da Tabela de Preço de Construção, vedadas essas alterações, para um mesmo imóvel, a intervalos inferiores a 2 (dois) anos.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.357, de 30.12.1997.

► Redação original: "§ 2º O Poder Executivo deverá proceder, a cada 2 (dois) anos, as alterações necessárias à atualização da Planta Genérica de Valores de Terreno e da Tabela de Preço de Construção".

§ 3º A avaliação judicial prevalecerá sobre a administrativa, quando a Fazenda Municipal intervenha no processo.

Art. 25. Os valores unitários de terreno estabelecidos na Planta Genérica de valores serão definidos em função dos seguintes elementos, considerados em conjunto ou separadamente:

I – preços correntes das transações e das ofertas praticadas no mercado imobiliário;

II – características da região em que se situa o imóvel:



- a) da infra-estrutura dos serviços públicos existentes no logradouro;
- b) dos pólos turísticos, econômicos, e de lazer que exerçam influência no funcionamento do mercado imobiliário;
- c) das características físicas de topografia, pedologia e acessibilidade dos terrenos;

III – a política de ocupação do espaço urbano definido através da Lei do Plano Diretor e da Lei do Uso e Ocupação do Solo.

§ 1º Os códigos e valores do metro linear da TF (testada fictícia) são os definidos no anexo I desta Lei.

§ 2º O valor unitário de metro linear de testada fictícia de cada face de quadra do logradouro público corresponderá:

I – no caso do imóvel de natureza territorial à face de quadra do logradouro relativo a frente indicada no título de propriedade e na falta deste, à face de quadra do logradouro de maior valor para a qual o terreno tenha a frente;

II – no caso de imóvel predial, à face de quadra do logradouro relativo à frente indicada no título de propriedade e na falta deste, à face de quadra do logradouro relativo a frente principal da edificação;

III – tratando-se de terreno encravado, à face de quadra do logradouro que lhe dá acesso e na hipótese de mais de um acesso, à face de quadra do logradouro de maior valor.

§ 3º No cálculo do valor venal do terreno, no qual exista mais de uma unidade imobiliária, será utilizado como fator a fração ideal correspondente a cada subunidade autônoma, obtida por meio da seguinte fórmula:

$$V_{ti} = F_i \times V_0$$

Onde:

V_{ti} : é o valor do terreno correspondente a cada subunidade;

V_0 : é o valor do metro linear de testada fictícia;

F_i : é a fração ideal de cada subunidade, calculada pela fórmula $F_i = \left(\frac{T_f}{A_{tc}}\right) \times A_{ci}$;

T_f : é a testada fictícia de terreno;

A_{tc} : é a área total construída de todas as subunidades;

A_{ci} : é a área total construída de cada subunidade, calculada pela fórmula $A_{ci} = A_{ui} \times \left(1 + \left(\frac{A_{co}}{A_{ut}}\right)\right)$;

A_{ui} : é a área útil construída de cada subunidade;

A_{co} : é a área comum total do conjunto das subunidades;

A_t : é a área útil construída de todas subunidades.

§ 4º As faces de quadra de logradouros não constantes da Planta Genérica de Valores de Terreno terão seus valores unitários de metro linear da testada fictícia, fixados por Decreto do Poder Executivo, nos termos da legislação em vigor.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.357, de 30.12.1997.

► Redação original:

“Art. 25. Para serem estabelecidos na Planta Genérica os valores dos logradouros, considerar-se-ão os seguintes elementos:

I – área geográfica onde estiver situado o logradouro;

II – os serviços públicos ou de utilidade pública existentes no logradouro;

III – índice de valorização do logradouro, tendo em vista o mercado imobiliário;

IV – outros dados relacionados com o logradouro.

Parágrafo único – Os códigos e valores do metro linear da TF (testada fictícia) são os definidos no anexo I desta Lei”.

Art. 26. A Tabela de Preço de Construção estabelecerá as faixas de valores do metro quadrado de construção (V_u) com base nos seguintes elementos:

- Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 16.888, de 9.8.2003.
- Redação original: "Art. 26. A Tabela de Preço de Construção estabelecerá o valor do metro quadrado de construção (Vu) com base nos seguintes elementos:".

I – tipo de construção;

II – qualidade de construção.

§ 1º Os valores do metro quadrado de construção de que trata o caput deste artigo são os definidos nas faixas constantes do anexo II desta Lei.

- Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 16.888, de 9.8.2003.
- Redação original: "§ 1º O valor do metro quadrado de construção de que trata o "caput" deste artigo é o definido no anexo II desta Lei".

§ 2º Para a aplicação dos valores constantes da Tabela de Preços de Construção serão considerados os seguintes critérios:

I - nos imóveis residenciais horizontais (RH): tipo de proteção frontal, de esquadria externa, de piso externo, de cobertura, de revestimento externo e estrutura aparente na fachada, de revestimento de teto e forro interno, de piso interno, existência e número de vagas de garagem, equipamentos residenciais e elementos arquitetônicos, área de lazer e convívio, existência e tipo de elevador, área construída, quantidade de quartos sociais e quartos de serviço;

II - nos imóveis residenciais verticais (RV): tipo de proteção frontal, de esquadria externa, de piso externo, de cobertura, de revestimento externo e estrutura aparente na fachada, existência e número de vagas de garagem, equipamentos residenciais e elementos arquitetônicos, área de lazer e convívio, existência e tipo de elevador, área construída, quantidade de quartos sociais e quartos de serviço, existência e área construída da varanda e classificação do empreendimento;

III - nos imóveis não residenciais horizontais (NRH): tipo de esquadria externa, de piso externo, de cobertura, de revestimento externo e estrutura aparente na fachada, de revestimento de teto e forro interno, de piso interno, equipamentos comerciais e elementos arquitetônicos e existência e tipo de elevador;

IV - nos imóveis não residenciais verticais (NRV): tipo de esquadria externa, de piso externo, de cobertura, de revestimento externo ou estrutura aparente na fachada, equipamentos comerciais ou elementos arquitetônicos e existência e tipo de elevador; e

V - nos galpões (GP): tipo de esquadria externa, de piso externo, de cobertura, de revestimento externo e estrutura aparente na fachada, de estrutura de coberta, de piso interno, equipamentos comerciais e elementos arquitetônicos e existência e tipo de elevador.

- Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 18.204, de 2015.
- Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 16.888, de 9.8.2003: § 2º Para a aplicação dos valores constantes da Tabela de Preços de Construção – anexo II –, o Poder Executivo levará em consideração o estado de conservação do imóvel, o tempo de construção e outros dados com ele relacionados.
- Redação original: "§ 2º O Poder Executivo poderá estabelecer, até o limite de 40% (quarenta por cento), fatores de correção dos valores constantes da Tabela de Preços de Construção tendo em vista o estado de conservação do imóvel, o tempo de construção e outros dados com ele relacionados".

§ 3º Os critérios para fixação do valor de metro quadrado de construção (Vu) de imóveis e seus pontos correspondentes serão definidos de acordo com o Anexo II-A desta Lei.

§ 4º As faixas do somatório da pontuação dos critérios e seus valores equivalentes de metro quadrado de construção por tipo de edificação serão definidos de acordo com o Anexo II-B desta Lei.

§ 5º A unidade responsável pelo lançamento dos tributos imobiliários poderá revisar, de ofício, o enquadramento de imóveis cadastrados anteriormente ao critério descrito nos parágrafos 2º ao 4º deste artigo.

§ 6º No cálculo da depreciação deverão ser levados em consideração o estado de conservação, a estrutura e a idade do imóvel, ficando a redução limitada a 40% (quarenta por cento) do valor venal do imóvel.



§ 7º O coeficiente de depreciação do imóvel será calculado com base na seguinte fórmula:

$$C_{dice} = C_{de} * [0,60 + 0,40 * (1 - C_{dic})]$$

Onde

C_{dice} é o coeficiente de depreciação em razão do estado de conservação, da estrutura e da idade do imóvel;

C_{de} é o coeficiente de depreciação em razão da estrutura do imóvel, conforme planilha abaixo:

Estrutura	Coeficiente
Alvenaria, Concreto, Estruturas Metálicas ou Gesso	1,00
Taipa ou Adobe	0,25
Outros	0,60

C_{dic} é o coeficiente de depreciação em razão da idade e do estado de conservação do imóvel, calculado com base na seguinte fórmula:

$$C_{dic} = \left(\frac{ID}{N}\right)^2 + \left[1 - \left(\frac{ID}{N}\right)^2\right] * C_{ec}$$

$$\text{Se } C_{dic} > 1, C_{dic} = 1$$

Onde:

ID é a idade do imóvel;

N é a vida útil do imóvel, igual a 60 (sessenta) anos; e

C_{ec} é o coeficiente em função do estado de conservação, conforme planilha abaixo:

Estado de Conservação	Coeficiente (%)
Bom	0
Regular	8,09
Mau	52,60

► Parágrafos 3º a 7º acrescentados pelo art. 1º da Lei nº 18.204, de 2015.

Art. 27. A parte do terreno que exceder de 5 (cinco) vezes a área edificada, observadas as condições de ocupação do terreno definidas por legislação disciplinadora do uso e ocupação do solo, fica sujeita à incidência do imposto calculado com aplicação da alíquota prevista para o imóvel não edificado.

§ 1º Para efeito de cálculo do imposto, manter-se-á a qualificação do imóvel como não edificado quando constatada a existência de:

I – prédios em construção;

II – prédios em ruínas, inservíveis para utilização de qualquer tipo.

§ 2º Considera-se edificação a construção existente, independentemente de sua estrutura, forma, destinação ou utilização.

§ 3º A parte de terreno que excede a área construída a que se refere o “caput” deste artigo passa a 10 (dez) vezes, quando o imóvel estiver sendo utilizado para o exercício de atividades essenciais de estabelecimentos industriais e de ensino de 1º, 2º ou 3º graus, devidamente legalizados.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 4º da Lei nº 15.996, de 29.12.1994.

Art. 28. Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir até 30% (trinta por cento), o valor venal de unidade imobiliária como definido no art. 24 desta Lei, desde que atendendo as suas peculiaridades ou a fatores de desvalorização supervenientes, enquanto permanecerem tais circunstâncias.

- ▶ Redação dada pelo art. 5º da Lei nº 15.996, de 29.12.1994.
- ▶ Redação original: "Art. 28. Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir até 60% (sessenta por cento) os valores fixados na Planta Genérica de Valores de Terrenos, atendendo às peculiaridades do imóvel ou a fatores de desvalorização supervenientes".

• Legislação complementar: Decreto nº 16.873/94, que altera o art. 7º do Decreto nº 15.756/92, e Decreto nº 16.833/94.

Art. 28 - A. Para efeito de cálculo do imposto, fica o valor venal dos imóveis de propriedade de clubes sociais que realizam investimento em esporte amador e em programas de inclusão social reduzido em 50% (cinquenta por cento), desde que utilizados em suas atividades essenciais.

- ▶ Artigo acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 18.204, de 2015.

Art. 29. A base de cálculo do imposto será arbitrada pela autoridade fiscal quando:

- ▶ Redação dada pela Lei nº 16.702, de 11.12.2001.
- ▶ Redação original: "Art. 29. A base de cálculo do imposto poderá ser arbitrada pelo Diretor Geral de Administração Tributária quando:".

I – o contribuinte impedir a coleta de dados necessários à fixação do valor venal do imóvel;

II – o imóvel edificado se encontrar fechado.

SUBSEÇÃO II DAS ALÍQUOTAS

Art. 30. As alíquotas do imposto são:

I – em relação a imóveis não edificados, 3%;

II – em relação a imóveis edificados, de acordo com a seguinte tabela:

Valor Venal	Alíquotas	
	Residencial	Não-residencial
Até R\$ 17.631,21	0,60%	1,00%
Acima de R\$ 17.631,21 até R\$ 65.588,10	0,80%	1,25%
Acima de R\$ 65.588,10 até R\$ 153.038,90	1,00%	1,50%
Acima de R\$ 153.038,90 até R\$ 349.097,95	1,20%	1,75%
Acima de R\$ 349.097,95	1,40%	2,00%

▶ Valores em 2016:

Valor Venal	Alíquotas	
	Residencial	Não-residencial
Até R\$ 40.055,40	0,60%	1,00%
Acima de R\$ 40.055,40 até R\$ 149.006,12	0,80%	1,25%
Acima de R\$ 149.006,12 até R\$ 347.680,97	1,00%	1,50%
Acima de R\$ 347.680,97 até R\$ 793.097,15	1,20%	1,75%
Acima de R\$ 793.097,15	1,40%	2,00%

- ▶ Redação do caput, incisos e tabela dados pelo art. 2º da Lei nº 16.933, de 30.12.2003.



► Redação original:

"Art. 30. Alíquotas do imposto são:

I – em relação a imóveis não edificados, 3%;

II – em relação a imóveis edificados, de acordo com a seguinte Tabela:

VALOR VENAL	ALÍQUOTAS	
	RESIDENCIAL	NÃO RESIDENCIAL
Até 13.575 UFIR's	0,6 %	1,00 %
Acima de 13.575 até 50.499 UFIR's	0,8 %	1,25 %
Acima de 50.499 até 117.831 UFIR's	1,0 %	1,50 %
Acima de 117.831 até 268.785 UFIR's	1,2 %	1,75 %
Acima de 268.785 UFIR's	1,4 %	2,00 %"

§ 1º Identificados os imóveis que não estiverem cumprindo a função social da propriedade urbana, o Município aplicará alíquotas progressivas na cobrança do IPTU, conforme disposto no Plano Diretor de Desenvolvimento da Cidade do Recife.

§ 2º Para os fins de que trata o § 1º antecedente, a aplicação de alíquotas progressivas observará o prazo de 2 (dois) anos contados da data da aprovação do Plano Diretor da Cidade do Recife.

§ 3º Nos casos de imóveis não edificados, que não possuam muro e calçada, será aplicada a alíquota de 5% (cinco por cento) enquanto permanecerem nessa situação.

§ 4º A obrigatoriedade de construção de calçada só se aplica aos imóveis não edificados situados em logradouros providos de meio-fio.

§ 5º A alíquota prevista no § 3º deste artigo não se aplica aos casos em que o contribuinte estiver impedido de construir muro ou calçada face à existência de um ou mais dos seguintes fatores:

I – área alagada;

II – área que impeça licença para construção;

III – terreno invadido por mocambo;

IV – terreno que venha a ser utilizado para fins de preservação de áreas consideradas zonas verdes de acordo com a legislação aplicável.

► Redação dos §§ 1º a 5º dada pelo art. 2º da Lei nº 16.933, de 30.12.2003.

► Redação original:

"§ 1º Identificados os imóveis que não estiverem cumprindo a função social da propriedade urbana, o Município aplicará alíquotas progressivas na cobrança do IPTU, conforme disposto no Plano Diretor de Desenvolvimento da Cidade do Recife.

§ 2º Para os fins de que trata o parágrafo 1º antecedente, a aplicação de alíquotas progressivas observará o prazo de 2 (dois) anos contados da data da aprovação do Plano Diretor da Cidade do Recife.

§ 3º Nos casos de imóveis não edificados, que não possuam muro e calçada, será aplicada a alíquota de 5% (cinco por cento) enquanto permanecerem nessa situação.

§ 4º A obrigatoriedade de construção de calçada só se aplica aos imóveis não edificados situados em logradouros providos de meio-fio.

§ 5º A alíquota prevista no "caput" deste artigo não se aplica aos casos em que o contribuinte estiver impedido de construir o muro e/ou a calçada face à existência de um ou mais dos seguintes fatores:

I – área alagada;

II – área que impeça licença para construção;

III – terreno invadido por mocambo;

IV – terreno que venha a ser utilizado para fins de preservação de áreas consideradas zonas verdes de acordo com a legislação aplicável".

§ 6º Quando se tratar de imóvel utilizado na exploração de serviço de hospedagem em hotéis, a alíquota será estabelecida observado o seguinte procedimento:

I – divide-se o valor venal do imóvel calculado em conformidade com o disposto no artigo 24 desta Lei pelo número de apartamentos do hotel;

II – com o resultado da divisão determina-se a alíquota com base no inciso II do caput deste artigo, aplicando-se esta para o cálculo do valor do imposto do imóvel.

► Parágrafo acrescentado pela Lei nº 17.285, de 23.12.2006.

§ 7º Para aplicação da alíquota correspondente, o imóvel, na hipótese de utilização diversificada, será considerado como de uso não residencial em sua integralidade.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 1º da Lei n.º 18.204, de 2015.

SEÇÃO IV DO LANÇAMENTO

Art. 31. O lançamento do imposto é anual e será feito para cada unidade imobiliária autônoma, na data da ocorrência do fato gerador, com base nos elementos existentes nos Cadastros Imobiliário e de Logradouros.

§ 1º Quando verificada a falta de dados no Cadastro Imobiliário necessários ao lançamento do imposto, decorrente da existência de imóvel não cadastrado, ou nos casos de reforma ou modificação do uso sem a prévia licença do órgão competente, o lançamento será efetuado com base nos dados apurados mediante ação fiscal.

► Redação dada pelo art. 3º da Lei nº 15.939, de 20.8.1994.

► Redação original: "§ 1º Quando verificada a falta de recolhimento do imposto decorrente da existência de imóvel não cadastrado, ou nos casos de reforma ou modificação de uso sem a prévia licença do órgão competente, o lançamento será feito com base nos dados apurados, mediante notificação ou auto de infração".

§ 2º A prévia licença a que se refere o parágrafo anterior deverá ser comunicada à Secretaria de Finanças, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 32. O lançamento será feito em nome do proprietário, do titular do domínio útil, do possuidor do imóvel, do espólio ou da massa falida.

Art. 33. Os sujeitos passivos serão notificados do lançamento do imposto:

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.358, de 30.12.1997.

► Redação original: "Art. 33. O sujeito passivo será notificado do lançamento do imposto:

I – por meio de uma única publicação em jornal de grande circulação, em relação aos lançamentos efetuados pela ocorrência dos fatos geradores na data prevista no "caput" do art. 16, desta Lei, que conterá:

a) a data do pagamento do imposto, por distrito;

b) o prazo para recebimento do carnê no endereço de cobrança do imóvel pelo sujeito passivo ou seu representante;

c) a data a partir da qual o sujeito passivo deverá solicitar o carnê no âmbito da Secretaria de Finanças, caso não tenha recebido na forma prevista no inciso anterior.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.358, de 30.12.1997.

► Redação original: "I – por meio de Documento de Arrecadação Municipal – DAM, entregue no endereço constante no Cadastro da Repartição Fiscal";

II – nos demais casos, obedecida a seguinte ordem:

a) por meio da entrega do carnê ao sujeito passivo ou ao seu representante legal mediante protocolo;

b) por meio da entrega do carnê ao sujeito passivo ou ao seu representante, via postal, com aviso de recebimento;

c) por meio de notificação publicada no Diário Oficial do Município

► Redação do inciso dada pela Lei nº 16.702, de 11.12.20001.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.358, de 30.12.1997: "II – nos demais casos, por meio da entrega do carnê ao sujeito passivo



ou seu representante, mediante protocolo”.

► Redação original: “II – por meio de edital, publicado em jornal de grande circulação”.

SEÇÃO V

DO RECOLHIMENTO

Art. 34. O recolhimento do imposto será efetuado nos órgãos arrecadadores, na forma definida pelo Poder Executivo.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.317, de 29.7.1997.

► Redação original: “Art. 34. O recolhimento do imposto será efetuado nos órgãos arrecadadores, por meio do Documento de Arrecadação Municipal – DAM, em modelo aprovado pelo Poder Executivo”.

§ 1º O Secretário de Finanças fixará, anualmente, a forma de pagamento do imposto e o respectivo vencimento.

§ 2º Na hipótese de o lançamento ser efetuado em cota única e em parcelas, ao contribuinte que recolher até a data do vencimento o total do imposto lançado, será concedido o desconto de 5% (cinco por cento).

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 15.957, de 8.10.1994.

► Redação original: “§ 2º Na hipótese de o lançamento ser efetuado em cota única e em parcelas, ao contribuinte que recolher até a data do vencimento o total do imposto lançado, será concedido o desconto de 10% (dez por cento)”.

§ 3º Aos contribuintes do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU que tiverem pago seus débitos ou regularizado sua situação fiscal até 10 de novembro de cada exercício, será concedida no exercício subsequente, uma redução de 10% (dez por cento) da parcela única ou 5% (cinco por cento) de cada prestação do lançamento parcelado, caso o pagamento deste tributo seja efetuado até a data do vencimento.

► Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 15.957, de 8.10.1994: “§ 3º Aos contribuintes do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU que tiverem pago seus débitos ou regularizado sua situação fiscal até 31 de dezembro de cada exercício, será concedida no exercício subsequente, uma redução de 10% (dez por cento) da parcela única ou 5% (cinco por cento) de cada prestação do lançamento parcelado, caso o pagamento deste tributo seja efetuado até a data do vencimento”.

► Redação original: “§ 3º Aos contribuintes do Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU que tiverem pago seus débitos ou regularizado sua situação fiscal até 31 de dezembro de cada exercício, será concedida, no exercício subsequente, uma redução de 20% (vinte por cento) da parcela única ou 10% (dez por cento) de cada prestação do lançamento parcelado, caso o pagamento deste tributo seja efetuado até a data do vencimento”.

§ 4º A aplicação do disposto no parágrafo anterior prevalecerá sobre a redução prevista no parágrafo 2º deste artigo.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 4º da Lei nº 15.821, de 26.11.1993.

CAPÍTULO II

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

SEÇÃO ÚNICA

DA INSCRIÇÃO NO CADASTRO IMOBILIÁRIO

Art. 35. Serão obrigatoriamente inscritos no Cadastro Imobiliário – CADIMO os imóveis existentes no Município como unidades autônomas e os que venham a surgir por desmembramento ou remembramento dos atuais, ainda que isentos ou imunes do imposto, com indicação do proprietário, titular do domínio útil ou possuidor, área do imóvel, testada, profundidade e área construída.

§ 1º Unidade autônoma é aquela que permite uma ocupação ou utilização privativa, a que se tenha acesso independentemente das demais.

§ 2º A inscrição dos imóveis no Cadastro Imobiliário e o registro de alteração deverá ser promovida:

I – pelo proprietário ou titular do domínio útil ou seu representante legal;

II – por qualquer dos condôminos, seja o condomínio diviso ou indiviso;

III – pelo adquirente ou alienante, a qualquer título venda;

IV – pelo compromissário vendedor ou comprador, no caso de compromisso de compra e venda;

V – pelo inventariante, síndico, liquidante ou sucessor, quando se tratar de imóvel pertencente ao espólio, massa falida ou à sociedade em liquidação ou sucessão;

VI – pelo possuidor a legítimo título;

VII – pelo senhorio no caso de imóveis sob o regime de enfiteuse;

VIII – de ofício.

► Redação do art. 35, caput, §§ 1º e 2º, dada pelo art. 1º da Lei nº 16.352, de 30.12.1997.

► Redação original:

“Art. 35. Serão obrigatoriamente inscritos no Cadastro Imobiliário – CADIMO os imóveis existentes no Município como unidades autônomas e os que venham a surgir por desmembramento ou remembramento dos atuais, ainda que isentos ou imunes do imposto.

§ 1º Unidade autônoma é aquela que permite uma ocupação ou utilização privativa, a que se tenha acesso independentemente das demais.

§ 2º A inscrição dos imóveis no Cadastro Imobiliário será promovida:

I – pelo proprietário ou seu representante legal;

II – por qualquer dos condôminos, seja o condomínio diviso ou indiviso;

III – pelo compromissário vendedor ou comprador, no caso de compromisso de compra e venda;

IV – pelo inventariante, síndico, liquidante ou sucessor, quando se tratar de imóvel pertencente ao espólio, massa falida ou à sociedade em liquidação ou sucessão;

V – pelo possuidor a legítimo título;

VI – de ofício”.

§ 3º As pessoas citadas no parágrafo anterior ficam obrigadas a apresentar a documentação solicitada pelo fisco, importando a recusa em embaraço à ação fiscal.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999.

Art. 36. O Cadastro Imobiliário – CADIMO será atualizado sempre que ocorrerem alterações relativas à propriedade, domínio útil, posse, uso, ou às características físicas do imóvel, edificado ou não.

► Redação repetida pelo art. 1º da Lei nº 16.352, de 30.12.1997.

► Redação repetida pela Lei nº 16.132, de 23.12.1995.

► Redação original: “Art. 36. O Cadastro Imobiliário – CADIMO será atualizado sempre que o correrem alterações relativas à propriedade, domínio útil, posse, uso, ou às características físicas do imóvel, edificado ou não”.

§ 1º A atualização deverá ser requerida por qualquer dos indicados no § 2º do art. 35, que não fazendo respondem solidariamente pela obrigação tributária decorrente, mediante apresentação do documento hábil exigido pelo Poder Executivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ocorrência da alteração.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.352, de 30.12.1997.

► Redação original: “§ 1º A atualização deverá ser requerida pelo contribuinte ou interessado mediante apresentação do documento hábil exigido pelo Poder Executivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ocorrência da alteração”.

§ 1º - A Na hipótese do parágrafo anterior, a prova de regularidade fiscal será feita por certidão negativa, que conterá informações relativas ao último responsável inscrito no CADIMO, resguardado o direito da Fazenda Municipal em relação aos demais responsáveis solidários pela obrigação tributária decorrente.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 1º da Lei n.º 18.204, de 2015.

§ 2º Os oficiais de registro de imóveis e os titulares de cartórios de notas da Comarca do Recife, mensalmente deverão remeter à Secretaria de Finanças, relatório mensal com as operações e registro de mudança de proprietário ou titular de domínio útil e averbação de área construída, preenchido com todos os elementos exigidos, de imóveis situados no território do Recife, conforme o modelo aprovado pelo Poder Executivo e no prazo por ele estabelecido.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.352, de 30.12.1997.

► Redação original: “§ 2º Os oficiais de registro de imóveis deverão remeter à Secretaria de Finanças o requerimento de mudança



de proprietário ou titular de domínio útil, preenchido com todos os elementos exigidos, conforme o modelo aprovado pelo Poder Executivo e no prazo por ele estabelecido”.

§ 3º Não serão lavrados, autenticados ou registrados pelos tabeliães, escrivães e oficiais de Registro Geral de Imóveis e de Cartórios de Notas os atos e termos sem a prova da inexistência de débito referente ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU incidente sobre o imóvel.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999.

§ 4º Quando do parcelamento do débito pertinente ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, Taxa de Limpeza Pública – TLP e Taxa de Iluminação Pública – TIP, somente será lavrado ou registrado o instrumento, termo ou escritura pelas pessoas previstas no parágrafo anterior, conforme o caso, após o pagamento de todo o parcelamento ou de forma antecipada, ressalvada a hipótese de reconhecimento expresso do adquirente ou cessionário, declarado no respectivo instrumento, termo ou escritura, da existência do débito e seu parcelamento, observado o disposto nos artigos 49 e 50 desta Lei.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.553, de 27.1.2000.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999: “§ 4º Quando do parcelamento de débito pertinente ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, somente será lavrado ou registrado o instrumento, termo ou escritura pelas pessoas previstas no parágrafo anterior, conforme o caso, após o pagamento de todo o parcelamento nos seus respectivos vencimentos ou de forma antecipada.”

§ 5º As pessoas indicadas no § 2º do artigo antecedente poderão solicitar à Divisão de Cadastro Imobiliário – DCI revisão dos dados cadastrais constantes do Cadastro Imobiliário – CADIMO, cabendo o despacho fundamentado, no qual fique explícito os parâmetros técnicos utilizados, atendendo ou não o pedido do requerente, ao Diretor da Divisão ou a funcionário por ele indicado.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 4º da Lei nº 16.702, de 11.12.20001

§ 6º Do despacho proferido nos processos de que trata o parágrafo anterior caberá pedido de reconsideração, instruído com laudo técnico relativo à matéria constatada e assinado por técnico oficialmente reconhecido, dirigido ao Diretor do Departamento de Tributos Imobiliários, que proferirá despacho terminativo, correndo todas as despesas referentes ao laudo por conta do petionário.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 4º da Lei nº 16.702, de 11.12.20001

Art. 37. Os responsáveis por loteamento ficam obrigados a fornecer, mensalmente, à Diretoria Geral de Administração Tributária da Secretaria de Finanças, relação dos lotes que no mês anterior tenham sido alienados definitivamente ou mediante compromisso de compra e venda, mencionando o adquirente e seu endereço, a quadra e o valor do negócio jurídico.

§ 1º Os proprietários de imóveis sob regime de enfiteuse, ficam obrigados a fornecer, mensalmente, à Diretoria Geral de Administração Tributária, da Secretaria de Finanças relação dos imóveis que no mês anterior tiveram alterados os titulares do domínio útil, mediante compra e venda ou mediante compromisso de compra e venda, mencionando o imóvel, adquirente e seu endereço.

§ 2º As Empresas Construtoras, Incorporadoras e Imobiliárias, ficam obrigadas a fornecer, mensalmente, à Diretoria Geral de Administração Tributária, da Secretaria de Finanças, relação dos imóveis, por elas construídos ou que sob sua intermediação, no mês anterior tiveram alterados os titulares do domínio útil, mediante compra e venda ou mediante compromisso de compra e venda, mencionando o imóvel, adquirente e seu endereço.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.352, de 30.12.1997.

Art. 38. A autorização para parcelamento do solo, inclusive o remembramento, bem como a concessão de “habite-se”, para edificação nova, e de “aceite-se”, para imóveis reconstruídos ou reformados, somente serão efetivados pelo órgão competente mediante a prévia quitação dos tributos municipais incidentes sobre os imóveis originários e a atualização dos dados cadastrais correspondentes.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 17.372, de 10.11.2007.

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.352, de 30.12.1997: “Art. 38. A autorização para parcelamento do solo, bem como a concessão de “habite-se”, para edificação nova, e de “aceite-se”, para imóveis reconstruídos ou reformados, somente serão efetivados pelo órgão competente mediante a prévia quitação dos tributos municipais incidentes sobre os imóveis originários e a atualização dos dados cadastrais correspondentes”.

► Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 16.126, de 19.12.95: “Art. 38. O “habite-se” emitido pelo órgão competente para edificação

nova, e o “aceite-se” para imóveis reconstruídos ou reformados somente serão entregues pela Secretaria de Finanças ao contribuinte após a inscrição ou atualização do prédio no Cadastro Imobiliário”.

► Redação original: “Art. 38. A autorização para parcelamento do solo, bem como a concessão de “habite-se”, para edificação nova, e de “aceite-se”, para imóveis reconstruídos ou reformados, somente serão efetivados pelo órgão competente mediante a prévia quitação dos tributos municipais incidentes sobre os imóveis originários”.

§ 1º Para efeito do disposto no “caput” deste artigo, havendo parcelamento em curso relativo a tributos municipais, devem ser oferecidas pelo devedor ou por terceiros, as garantias previstas no art. 164, da Lei nº 15.563, de 27 de dezembro de 1991, com a redação dada por esta Lei.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 2º da Lei nº 16.553, de 27.1.2000.

§ 2º Os documentos referidos no “caput” deste artigo somente serão entregues aos contribuintes pela Secretaria de Finanças após a inscrição ou atualização do imóvel no Cadastro Imobiliário.

► Parágrafo único reenumerado para § 2º pelo art. 2º da Lei nº 16.553, de 27.1.2000.

► Parágrafo único acrescentado pelo art. 2º da Lei nº 16.126, de 19.12.1995.

§ 3º A concessão do habite-se não equivale à certificação da inexistência de débitos.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 2º da Lei nº 17.372, de 10.11.2007.

Art. 39. No caso das construções ou edificações sem licença ou sem obediência às normas vigentes, e de benfeitorias realizadas em terreno de titularidade desconhecida, será promovida sua inscrição no Cadastro Imobiliário, a título precário, unicamente para efeitos tributários.

Art. 40. A inscrição e os efeitos tributários, nos casos a que se refere o artigo 39 desta Lei, não criam direitos para o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor, e não impedem o Município de exercer o direito de promover a adaptação da construção às prescrições legais, ou a sua demolição, independentemente de outras medidas cabíveis.

CAPÍTULO III DAS MULTAS

Art. 41. Constituem infrações passíveis de multa, por qualquer das pessoas indicadas no § 2º do art. 35:

I – de 13,6 (treze e seis décimo) a 108,6 (cento e oito e seis décimos) UFIR's, a falta de comunicação, por unidade imobiliária:

♦ Valor em 2016: R\$ 40,12 (quarenta reais e doze centavos) a 320,40 (trezentos e vinte reais e quarenta centavos).

a) da aquisição do imóvel, transferência do domínio útil;

b) de outros atos ou circunstâncias que possam afetar a incidência, o cálculo ou a administração do imposto;

II – de 54,3 (cinquenta e quatro e três décimos) a 271,5 (duzentos e setenta e uma e cinco décimos) UFIR's, o gozo indevido da isenção;

♦ Valores em 2016: R\$ 160,20 (cento e sessenta reais e vinte centavos) a R\$ 801,00 (oitocentos e um reais).

III – de 54,3 (cinquenta e quatro e três décimos) a 543,00 (quinhentos e quarenta e três) UFIR's:

♦ Valores em 2016: R\$ 160,20 (cento e sessenta reais e vinte centavos) a R\$ 1.602,01 (um mil, seicentos e dois reais e um centavo).

a) a instrução de pedido de isenção do imposto com documentos que contenham falsidade, no todo ou em parte;

b) a falta de comunicação, para efeito de inscrição e lançamento, de edificação realizada;

c) a falta de comunicação de reforma ou modificação de uso;

d) embaraço à ação fiscal.

IV – de 54,3 (cinquenta e quatro e três décimos) UFIR's por imóvel do descumprimento do disposto no § 2º do art. 36 e no art. 37, §§ 1º e 2º desta Lei.



♦ Valor em 2016: R\$ 160,20 (cento e sessenta reais e vinte centavos).

► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.532, de 6.11.1999.
► Alínea "d" acrescentada pelo art. 1º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999.
► Redação dos incisos I, II e III dada pelo art. 3º da Lei nº 15.939, de 20.8.1994:
I – de 10% (dez por cento) do valor de imposto, mas nunca inferior a 0,25 (vinte e cinco centésimos) da UFR, a falta de comunicação;
II – de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, mas nunca inferior a 0,50 (cinquenta centésimos) da UFR, o gozo indevido da isenção;
III – de 100% (cem por cento) do valor do imposto, mas nunca inferior a 1,00 (uma) UFR:
► Redação original:
"Art. 41. Constituem infrações passíveis de multa:
I – de 13,6 (treze vírgula seis) a 108,6 (cento e oito vírgula seis) UFIRs, a falta de comunicação:
a) da aquisição do imóvel;
b) de outros atos ou circunstâncias que possam afetar a incidência, o cálculo ou a administração do imposto;
II – de 54,3 (cinquenta e quatro vírgula três) a 271,5 (duzentos e setenta e um vírgula cinco) UFIRs, o gozo indevido da isenção;
III – de 54,3 (cinquenta e quatro vírgula três) a 543,00 (quinhentos e quarenta e três) UFIRs:
a) a instrução de pedido de isenção do imposto com documentos que contenham falsidade, no todo ou em parte;
b) a falta de comunicação, para efeito de inscrição e lançamento, de edificação realizada;
c) a falta de comunicação de reforma ou modificação de uso;
IV – de 54,3 (cinquenta e quatro vírgula três) UFIRs por imóvel o descumprimento do disposto no § 2º do artigo 36 e no artigo 37 desta Lei".

V – de 100% (cem por cento) do valor do imposto devido, a inobservância do disposto nos parágrafos 3º e 4º do art. 36 desta Lei.

► Inciso acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999.

§ 1º As multas previstas nos incisos I a V deste artigo serão propostas, pelo Auditor do Tesouro Municipal, mediante notificação fiscal para cada imóvel, ainda que pertencente ao mesmo contribuinte.

► Redação dada pelo art. 3º da Lei nº 17.532, de 14.1.2009.
► Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 16.888, de 9.8.2003: "§ 1º As multas previstas nos incisos I a V deste artigo serão propostas, pelo Auditor do Tesouro Municipal, mediante notificação fiscal ou auto de infração para cada imóvel, ainda que pertencente ao mesmo contribuinte".
► Parágrafo único reenumerado para § 1º pelo art. 1º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999.
► Parágrafo acrescentado pelo art. 3º da Lei nº 15.939, de 20.8.1994: "Parágrafo único – As multas previstas nos incisos I a IV deste artigo serão propostas mediante notificação ou auto de infração para cada imóvel, ainda que pertencente ao mesmo contribuinte".

§ 2º A reiteração em infração da mesma natureza pode submeter o sujeito passivo a sistema especial de controle e fiscalização, por ato do Secretário Municipal de Finanças, conforme disposto em regulamento.

► Redação dada pelo art. 3º da Lei nº 17.532, de 14.1.2009.
► Parágrafo acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999: "§ 2º A reincidência em infração da mesma natureza será punida com multa em dobro".

§ 3º Para fins deste artigo, considera-se reiteração em infração da mesma natureza a repetição de falta idêntica nos cinco anos posteriores ao trânsito em julgado na esfera administrativa ou ao efetivo recolhimento do débito por parte do sujeito passivo.

► Redação dada pelo art. 3º da Lei nº 17.532, de 14.1.2009.
► Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.553, de 27.1.2000: "§ 3º Para fins deste artigo, considera-se reincidência a repetição de falta idêntica nos 05 (cinco) anos posteriores ao trânsito em julgado na esfera administrativa ou ao efetivo recolhimento do débito por parte do contribuinte".
► Parágrafo acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999: "§ 3º Considera-se reincidência a repetição de falta idêntica pelo mesmo contribuinte, anteriormente responsabilizado em virtude de decisão administrativa transitada em julgado nos últimos 05 (cinco) anos".

§ 4º A infração de que trata o inciso V deste artigo, por parte dos oficiais dos Cartórios de Ofícios de Notas e dos Cartórios de Registro Geral de Imóveis, sujeita-los-á ao pagamento do imposto devido.

► Parágrafo acrescentado pelo art. 1º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999.

Art. 42. O valor das multas previstas no inciso V do artigo antecedente será reduzido de:

- Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999.
- Redação original: "Art. 42. O valor das multas previstas no inciso III, alíneas "b" e "c" do artigo antecedente, será reduzido de:".

I – de 50% (cinquenta por cento) se o sujeito passivo, no prazo de defesa, reconhecer a procedência da medida fiscal e efetuar ou iniciar, no mesmo prazo, o recolhimento do crédito tributário exigido.

- Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 16.553, de 27.1.2000.
- Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999: "I – de 50% (cinquenta por cento) se o sujeito passivo, no prazo de defesa, reconhecer a procedência da medida fiscal e efetuar ou iniciar, no mesmo prazo, o recolhimento do crédito tributário exigido, dispensando-se, ainda, os juros de mora, se o recolhimento for efetuado de uma só vez".
- Redação original: "I – 50% (cinquenta por cento) se o sujeito passivo, no prazo de defesa, reconhecer a procedência da medida fiscal e efetuar ou iniciar, no mesmo prazo, o pagamento da quantia correspondente ao crédito tributário exigido, dispensando-se, ainda, os juros de mora, se efetuado de uma só vez".

II – de 30% (trinta por cento) se o sujeito passivo impugnar o lançamento e, após o prazo de defesa e antes de transcorrido o prazo recursal, pagar de uma só vez ou iniciar o pagamento parcelado do débito;

- Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 16.474, de 5.2.1999.
- Redação original: "II – 20% (vinte por cento) se o sujeito passivo, no prazo recursal, pagar o débito de uma só vez ou iniciar o pagamento parcelado".

III – de 20% (vinte por cento) se o sujeito passivo pagar o débito de uma só vez, antes da sua inscrição em dívida ativa;

IV – de 10 % (dez por cento) se o sujeito passivo iniciar o pagamento parcelado do débito, antes da sua inscrição em dívida ativa.

Parágrafo único. As reduções acima previstas não são cumulativas, aplicando-se, em cada caso, a de maior valor, conforme o enquadramento do sujeito passivo nas hipóteses referidas.

TÍTULO II

DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO "INTER VIVOS" DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS A ELAS RELATIVOS – ITBI

CAPÍTULO I

DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

SEÇÃO I

DA INCIDÊNCIA E DO FATO GERADOR

Art. 43. O Imposto sobre Transmissão "Inter-Vivos" de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos – ITBI tem como fato gerador:

I – a transmissão "inter-vivos", a qualquer título, por ato oneroso, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, em consequência de:

- a) compra e venda pura ou com cláusulas especiais;
- b) arrematação ou adjudicação;
- c) mandato em causa própria e seus substabelecimentos, quando o instrumento contiver os requisitos essenciais à compra e venda;
- d) permutação ou dação em pagamento;
- e) o excesso em bens imóveis sobre o valor do quinhão da meação, partilhado ou adjudicado nas separações judiciais a cada um dos cônjuges, independente de outros valores partilhados ou adjudicados, ou ainda dívida do casal;
- f) a diferença entre o valor da quota-parte material recebido por um ou mais condôminos, na divisão para extinção de condomínio, e o valor de sua quota-parte ideal;
- g) o excesso em bens imóveis sobre o valor do quinhão hereditário ou de meação, partilhado ou adjudicado a herdeiro ou meeiro;

ANEXOS**ANEXO I****TABELA DE CÓDIGOS DE VALORES DO METRO LINEAR DE TF**

Cod	Vo (UFIR)	Cod	Vo (UFIR)	Cod	Vo (UFIR)	Cod	Vo (UFIR)	Cod	Vo (UFIR)
1	6,1	11	107,4	21	427,5	31	2.310,4	41	11.079,0
2	15,3	12	121,7	22	484,7	32	2.618,5	42	12.124,2
3	18,7	13	136,0	23	594,1	33	2.926,5	43	13.169,4
4	24,4	14	139,8	24	786,6	34	4.356,8	44	13.671,5
5	31,4	15	171,6	25	929,7	35	5.148,9	45	15.259,8
6	44,1	16	208,9	26	1.072,7	36	5.941,0	46	17.271,7
7	50,2	17	224,4	27	1.215,7	37	6.733,2	47	18.263,3
8	64,5	18	250,9	28	1.358,7	38	7.525,3	48	19.363,5
9	78,8	19	288,8	29	1.573,3	39	8.988,6	49	20.409,4
10	93,1	20	356,5	30	2.002,4	40	10.033,8	50	21.563,9

♦ Valores em 2016: vide tabela abaixo:

Cod	Vo (R\$)	Cod	Vo (R\$)	Cod	Vo (R\$)	Cod	Vo (R\$)	Cod	Vo (R\$)
1	17,99	11	316,86	21	1.261,25	31	6.816,37	41	32.686,37
2	45,13	12	359,05	22	1.430,01	32	7.725,36	42	35.770,02
3	55,17	13	401,24	23	1.594,44	33	8.634,05	43	38.853,68
4	71,98	14	412,45	24	2.320,70	34	12.853,86	44	40.335,02
5	92,63	15	506,27	25	2.742,89	35	15.190,79	45	45.020,98
6	130,10	16	616,31	26	3.164,78	36	17.527,73	46	50.956,69
7	148,10	17	662,04	27	3.586,67	37	19.864,95	47	53.882,21
8	190,29	18	740,23	28	4.008,57	38	22.201,89	48	57.128,13
9	232,48	19	852,04	29	4.641,70	39	26.519,06	49	60.213,85
10	274,67	20	1.051,78	30	5.907,68	40	29.602,72	50	63.619,97

ANEXO II
TABELA DE PREÇO DE CONSTRUÇÃO

Padrão	Simples (R\$/m²)			Médio (R\$/m²)			Superior (R\$/m²)		
Tipo									
Mocambo	45,88								
Casa	327,46	a	458,42	458,44	a	672,34	672,36	a	941,29
Apartamento ≤ 4 pavimentos	327,46	a	458,42	458,44	a	672,34	672,36	a	941,29
Apartamento > 4 pavimentos	436,43	a	610,88	610,90	a	978,07	978,09	a	1.369,33
Sala ≤ 4 pavimentos	327,46	a	458,42	458,44	a	832,58	832,60	a	1.165,64
Sala > 4 pavimentos	392,95	a	549,95	549,97	a	916,61	916,63	a	1.283,27
Loja ≤ 4 pavimentos	458,44	a	641,75	641,77	a	916,61	916,63	a	1.283,27
Loja > 4 pavimentos	480,18	a	672,34	672,36	a	1.099,65	1.099,67	a	1.539,54
Hotel	392,95	a	549,95	549,97	a	916,61	916,63	a	1.283,27
Instituição Financeira	480,45	a	672,34	672,36	a	1.100,19	1.100,21	a	1.540,28
Instituição Hospitalar	540,84	a	756,90	756,92	a	916,61	916,63	a	1.283,27
Edificação Industrial	283,71	a	397,23	397,25	a	733,28	733,30	a	1.026,62
Galpão	327,46	a	458,42	458,44	a	641,75	641,77	a	898,47
Edifício Garagem	327,46	a	458,42	458,44	a	641,75	641,77	a	898,47
Edificação Especial	392,95	a	549,95	549,97	a	770,05	770,07	a	1.078,08
Posto de Combustível	572,46	a	801,17	801,19	a	1.121,81	1.121,83	a	1.570,54

► Redação dada pela Lei n.º 18.204, de 2015.

♦ Valores em 2016: vide tabela abaixo:

PADRÃO	SIMPLES (R\$/m²)			MÉDIO (R\$/m²)			SUPERIOR (R\$/m²)		
Tipo									
Mocambo	50,43								
Casa	359,97	a	503,94	503,96	a	739,10	739,12	a	1.034,76
Apartamento ≤ 4	1.410,69	a	503,94	503,96	a	739,10	739,12	a	1.034,76
Apartamento > 4	479,76	a	671,54	671,56	a	1.075,19	1.075,21	a	1.505,30
Sala ≤ 4	359,97	a	503,94	503,96	a	915,25	915,27	a	1.281,38
Sala > 4	431,96	a	604,56	604,58	a	1.007,62	1.007,65	a	1.410,69
Loja ≤ 4	503,96	a	705,47	705,49	a	1.007,62	1.007,65	a	1.410,69
Loja > 4	527,86	a	739,10	739,12	a	1.208,84	1.208,86	a	1.692,31
Hotel	431,96	a	604,56	604,58	a	1.007,62	1.007,65	a	1.410,69
Instituição Financeira	528,15	a	739,10	739,12	a	1.209,43	1.209,46	a	1.693,22
Instituição Hospitalar	594,54	a	832,06	832,08	a	1.007,62	1.007,65	a	1.410,69
Edificação Industrial	311,88	a	436,67	436,69	a	806,09	806,11	a	1.128,56
Galpão	359,97	a	503,94	503,96	a	705,47	705,49	a	987,68
Edifício Garagem	359,97	a	503,94	503,96	a	705,47	705,49	a	987,68
Edificação Especial	431,96	a	604,56	604,58	a	846,51	846,53	a	1.185,13
Posto de combustível	629,30	a	880,72	880,74	a	1.233,20	1.233,22	a	1.726,49

► Redação dada pelo art. 4º da Lei nº 16.888 de 9.8.2003 na tabela abaixo:

PADRÃO Tipo/ nº Pav.	SIMPLES VLR (R\$/m2)		MÉDIO VLR (R\$/m2)		SUPERIOR VLR (R\$/m2)	
Mocambo	22,20					
Casa	158,45	a 221,82	221,83	a 325,33	325,34	a 455,47
Aptº < 4	158,45	a 221,82	221,83	a 325,33	325,34	a 455,47
Aptº ≥ 4	211,18	a 295,59	295,60	a 473,27	473,28	a 662,59
Sala < 4	158,45	a 221,82	221,83	a 402,87	402,88	a 564,03
Sala ≥ 4	190,14	a 266,11	266,12	a 443,53	443,54	a 620,95
Loja < 4	221,83	a 310,53	310,54	a 443,53	443,54	a 620,95
Loja ≥ 4	232,35	a 325,33	325,34	a 532,10	532,11	a 744,95
Hotel	190,14	a 266,11	266,12	a 443,53	443,54	a 620,95
Inst. Financeira	232,48	a 325,33	325,34	a 532,36	532,37	a 745,31
Inst. Hospitalar	261,70	a 366,25	366,26	a 443,53	443,54	a 620,95
Edif. Industrial	137,28	a 192,21	192,22	a 354,82	354,83	a 496,76
Galpão	158,45	a 221,82	221,83	a 310,53	310,54	a 434,75
Edif. Garagem	158,45	a 221,82	221,83	a 310,53	310,54	a 434,75
Edif. Especial	190,14	a 266,11	266,12	a 372,61	372,62	a 521,66
Posto de combustível	277,00	a 387,67	387,68	a 542,82	542,83	a 759,95

► Redação original na tabela abaixo:

PADRÃO	SIMPLES	MÉDIO	SUPERIOR
Tipo/ nº Pav.	VLR UFIR/m2	VLR UFIR/m2	VLR UFIR/m2
Casa	122,0	170,8	250,5
Aptº < 4	122,0	170,8	250,5
Aptº > 4	162,6	227,6	364,4
Mocambo	17,1	-	-
Sala < 4	122,0	170,8	310,2
Sala > 4	146,4	204,9	341,5
Loja < 4	170,8	239,1	341,5
Loja > 4	178,9	250,5	409,7
Hotel	146,4	204,9	341,5
Inst. Financeira	179,0	250,5	409,9
Inst. Hospitalar	201,5	282,0	341,5
Edif. Industrial	105,7	148,0	273,2
Galpão	122,0	170,8	239,1
Edif. Garagem	122,0	170,8	239,1
Edif. Especial	146,4	204,9	286,9





ANEXO II-A

CRITÉRIOS PARA FIXAÇÃO DO VALOR DO METRO QUADRADO DE CONSTRUÇÃO (VU) DOS IMÓVEIS

PROTEÇÃO FRONTAL*	RH	RV	NRH	NRV	GP
INEXISTENTE / PRECÁRIO / CERCA / SEM MURO	0	0	-	-	-
ALAMBRADO	10	10	-	-	-
GRADE FERRO SIMPLES	30	30	-	-	-
GRADE FERRO FUNDIDO / ALUMÍNIO / MADEIRA	45	45	-	-	-
PORTÃO FERRO SIMPLES	30	30	-	-	-
PORTÃO FERRO FUNDIDO / ALUMÍNIO/ MADEIRA/ VIDRO	45	45	-	-	-
MURO COM ACABAMENTO SIMPLES (TIJOLO APARENTE, CHAPISCO, REBOCO E/OU PINTURA DE CAL, LÁTEX PVA OU ACRÍLICA)	35	35	-	-	-
MURO COM ACABAMENTO MÉDIO (CERÂMICA, PASTILHA, PEDRAS E/OU TEXTURADO)	60	60	-	-	-
MURO COM ACABAMENTO ESPECIAL (MÁRMORE, GRANITO, PORCELANATO, ALUMÍNIO, MADEIRA E/OU VIDRO)	70	70	-	-	-
ESTRUTURA PARA PORTARIA, GUARITA OU RECEPÇÃO* COM ACABAMENTO SIMPLES (TIJOLO APARENTE, CHAPISCO, REBOCO E/OU PINTURA DE CAL, LÁTEX PVA OU ACRÍLICA)	80	80	-	-	-
ESTRUTURA PARA PORTARIA, GUARITA OU RECEPÇÃO* COM ACABAMENTO MÉDIO (CERÂMICA, PASTILHA, COBOGÓ, PEDRAS E/OU TEXTURADO)	90	90	-	-	-
ESTRUTURA PARA PORTARIA, GUARITA OU RECEPÇÃO* COM ACABAMENTO ESPECIAL (MÁRMORE, GRANITO, PORCELANATO, ALUMÍNIO, MADEIRA E/OU VIDRO)	100	100	-	-	-

1. Para imóvel residencial horizontal que fizer parte de um condomínio fechado, considerar a proteção frontal do condomínio.

* RECEPÇÃO: guarita recuada com um espaço reservado (antecâmara) no acesso, fechado por grade ou vidro.

ESQUADRIA EXTERNA	RH	RV	NRH	NRV	GP
INEXISTENTE / IMPROVISADA / PRECÁRIA	0	0	0	0	0
MADEIRA SIMPLES	10	10	10	10	5
FERRO SIMPLES / GRADE DE FERRO	15	20	15	20	10
PORTA DE ENROLAR DE AÇO* / PORTA PANTOGRÁFIA DE AÇO	25	25	25	25	15
ALUMÍNIO SIMPLES (SEM PINTURA OU ANODIZAÇÃO)	30	40	30	40	20
MADEIRA DE LEI OU TRABALHADA / FERRO FUNDIDO	50	60	50	60	30
ALUMÍNIO ANODIZADO OU PINTADO / PVC	70	80	70	80	50
SUPERFÍCIE DE VIDRO (TEMPERADO, LAMINADO, INSULADO OU REFLEXIVO) REVESTINDO ATÉ 50% DA FACHADA FRONTAL	90	100	80	100	60
SUPERFÍCIE DE VIDRO (TEMPERADO, LAMINADO, INSULADO OU REFLEXIVO) REVESTINDO MAIS DE 50% DA FACHADA FRONTAL	100	100	100	100	70

* Será considerada como esquadria quando for a única forma de fechamento do imóvel, ou seja, será desconsiderada quando funcionar como proteção de outra esquadria mais elaborada.

PISO EXTERNO*	RH	RV	NRH	NRV	GP
SOLO / GRAMADO / PEDRISCO BRITA / SEIXOS	0	0	0	0	0
CIMENTADO SIMPLES	10	10	10	10	10
ARGAMASSA COM CACOS DE CERÂMICA / ARGAMASSA COM SEIXOS ROLADOS	15	15	15	15	15
LAJOTA DE CONCRETO / COBOGRAMA	20	20	20	20	20
LAJOTA DE CERÂMICA / PEDRA ARDÓSIA, CARIRI, ITACOLOMI, SÃO TOMÉ OU SIMILAR	25	25	25	25	25
CONCRETO SEM ACABAMENTO / PISO INTERTRAVADO DE CONCRETO / PEDRA PORTUGUESA	30	30	30	30	30
PARALELEPÍPEDO/ ASFALTO	35	35	35	35	35
CERÂMICA / GRANILITE / MARMORITE	40	35	40	35	40
CIMENTADO DE ALTO ACABAMENTO (CIMENTO POLIMÉRICO OU SIMILAR) / CIMENTO QUEIMADO	45	45	45	45	45
PLACA ELEVADA DE CONCRETO ARMADO OU CIMENTO / PLACA METÁLICA	50	50	50	50	50
LADRILHO HIDRÁULICO / TACO	30	30	30	30	30
CARPETE / BORRACHA / VINÍLICO / PISO LAMINADO	40	40	40	40	40
TÁBUA CORRIDA / LAMINADO EM MADEIRA DE ALTA RESISTÊNCIA / MADEIRA DE LEI OU DE DEMOLIÇÃO	45	45	45	45	45
MÁRMORE	50	50	50	50	50
GRANITO / PORCELANATO	60	60	60	60	60

* Compreende as áreas de calçada e comum (lazer, convívio e circulação) da edificação.

COBERTURA	RH	RV	NRH	NRV	GP
IMPROVISADA	0	0	0	0	0
FIBROCIMENTO OU SIMILAR TRANSPARENTE SOBRE ESTRUTURA PRECÁRIA	10	10	15	10	15
FIBROCIMENTO OU SIMILAR TRANSPARENTE SOBRE LAJE OU ESTRUTURA METÁLICA, DE MADEIRA OU DE CONCRETO	20	20	30	20	30
TELHA CERÂMICA OU SIMILAR TRANSPARENTE	35	25	35	25	35
LAJE IMPERMEABILIZADA*/ TELHA TIPO KALHETA / TELHA DE CONCRETO	40	40	40	40	40
TELHA DE ALUMÍNIO OU ACRÍLICO / AÇO GALVANIZADO / TELHA DE ZINCO	40	40	40	40	40
TELHA ESTRUTURAL DE FIBROCIMENTO OU CONCRETO	45	45	45	45	45
ILUMINAÇÃO ZENITAL / ESTRUTURA PARA VENTILAÇÃO NATURAL	55	55	55	55	55
POLICARBONATO / VIDRO	70	70	70	70	70

* Se houver pavimento semienterrado e este estiver fora da projeção do prédio, considerar esta área como laje impermeabilizada.

REVESTIMENTO EXTERNO / ESTRUTURA APARENTE NA FACHADA	RH	RV	NRH	NRV	GP
INEXISTENTE / PRECÁRIO	0	0	0	0	0
CHAPISCO PRELIMINAR / TIJOLO APARENTE SEM ACABAMENTO	5	5	5	5	5
REBOCO SEM PINTURA OU PINTURA DE CAL / BLOCO DE CONCRETO APARENTE	10	10	10	10	10
REBOCO OU CHAPISCO DE ACABAMENTO COM PINTURA LÁTEX PVA	25	30	25	30	25
REBOCO OU CHAPISCO DE ACABAMENTO COM PINTURA ACRÍLICA	30	40	30	40	30
ELEMENTOS VAZADOS, COBOGÓ, PERGOLADOS OU BRISE-SOLEIL (CONCRETO OU CERÂMICA) / TELHAS DE ALUMÍNIO / RÉGUAS DE PVC	40	60	40	60	40
TIJOLO APARENTE DE ACABAMENTO / CONCRETO APARENTE DE ACABAMENTO	40	60	40	60	40
CERÂMICA / PASTILHAS / AZULEJO / BLOCOS DE VIDRO	45	80	45	80	45
MADEIRA (ELEMENTOS VAZADOS, PERGOLADOS, BRISE-SOLEIL, PAINÉIS OU ESTRUTURA APARENTE)	50	80	50	80	50
TEXTURIZADOS	50	80	50	80	50
REVESTIMENTO EM PEDRA ARDÓSIA, CARIRI, ITACOLOMI, SÃO TOMÉ OU SIMILAR (FILETE, MOSAICO, IRREGULARES OU SERRADAS)	55	85	55	85	55
MÁRMORE	80	90	70	90	70
PLACAS CIMENTÍCIAS	85	95	75	95	75



GRANITO/PORCELANATO	100	100	80	100	80
PELE DE VIDRO (SUPERFÍCIE CONTÍNUA DE VIDRO)	100	100	80	100	80
FERRO, ALUMÍNIO OU OUTRO METAL (ELEMENTOS VAZADOS, PERGOLADOS, BRISE-SOLEIL, PAINEIS, OU ESTRUTURA APARENTE)	100	100	80	100	80
REVESTIMENTO DE TETO / FORRO INTERNO					
INEXISTENTE COM ESTRUTURA PRECÁRIA	0	-	0	-	-
INEXISTENTE COM LAJE DE CONCRETO APARENTE (COM OU SEM PINTURA)	10	-	10	-	-
INEXISTENTE COM VIGAS APARENTES EM MADEIRA, PRÉ-MOLDADAS DE CONCRETO OU METÁLICA	25	-	25	-	-
INEXISTENTE COM ESTRUTURA DE COBERTA PROJETADA* EM MADEIRA / TRELIÇA ESPACIAL / CERÂMICA ARMADA	35	-	35	-	-
ARGAMASSA DE REBOCO / ESTUQUE	15	-	15	-	-
FORRO PLACA DE ISOPOR	20	-	20	-	-
FORRO ALUMÍNIO / PLÁSTICO / PVC	30	-	30	-	-
FORRO ACÚSTICO / FÓRMICA / ANTI-CHAMAS	40	-	40	-	-
FORRO GESSO SIMPLES (APENAS REBAIXAMENTO DO TETO, SEM REENTRÂNCIAS, FRISOS, RODA TETO E/OU ILUMINAÇÃO INDIRETA)	30	-	30	-	-
FORRO GESSO TRABALHADO (COM REENTRÂNCIAS, FRISOS, RODA TETO E/OU ILUMINAÇÃO INDIRETA)	45	-	45	-	-
FORRO MADEIRA / CORTIÇA	50	-	50	-	-
* Elementos estruturais da cobertura (frontões, tesouras, mãos-francesas, treliças, etc.) aparentes.					
ESTRUTURA DE COBERTA					
AUSENTE / PRECÁRIA	-	-	-	-	0
METÁLICA COM VÃO < 20M	-	-	-	-	30
METÁLICA COM VÃO ≥ 20M	-	-	-	-	50
MADEIRA COM VÃO < 20M	-	-	-	-	15
MADEIRA COM VÃO ≥ 20M	-	-	-	-	30
MADEIRA COM ESTRUTURA PROJETADA (TRELIÇAS, TESOURA, MÃOS-FRANCESAS, FRONTÕES, ETC.)	-	-	-	-	50
CONCRETO PRÉ-MOLDADO OU LAJE DE CONCRETO COM VÃO < 20M	-	-	-	-	25
CONCRETO PRÉ-MOLDADO OU LAJE DE CONCRETO COM VÃO ≥ 20M	-	-	-	-	50
TRELIÇA ESPACIAL / CERÂMICA ARMADA	-	-	-	-	70
PISO INTERNO*					
INEXISTENTE / PRECÁRIO	0	-	0	-	0
CIMENTADO SIMPLES	10	-	10	-	10
LAJOTA CONCRETO	20	-	20	-	20
LAJOTA CERÂMICA / PEDRA ARDÓSIA, CARIRI, ITACOLOMI, SÃO TOMÉ OU SIMILAR	30	-	25	-	25
CONCRETO SEM ACABAMENTO / PISO INTERTRAVADO DE CONCRETO / PEDRA PORTUGUESA	35	-	30	-	30
CERÂMICA < 900 CM²	40	-	35	-	35
CERÂMICA ≥ 900 CM² / GRANILITE / MARMORITE	45	-	40	-	40
CIMENTADO DE ALTO ACABAMENTO (CIMENTO POLIMÉRICO OU SIMILAR) / CIMENTO QUEIMADO	55	-	50	-	50
PLACA ELEVADA DE CONCRETO ARMADO OU CIMENTO / PLACA METÁLICA	60	-	55	-	55
CONCRETO DE ALTA RESISTÊNCIA	-	-	-	-	60
LADRILHO HIDRÁULICO / TACO	30	-	30	-	30
CARPETE / BORRACHA / VINÍLICO / PISO LAMINADO	50	-	45	-	45
TÁBUA CORRIDA / LAMINADO EM MADEIRA DE ALTA RESISTÊNCIA / MADEIRA DE LEI OU DE DEMOLIÇÃO	55	-	50	-	50
MÁRMORE	65	-	55	-	55
GRANITO / PORCELANATO	70	-	60	-	60
* Compreende as áreas privativas e internas da edificação.					
GARAGEM					
INEXISTENTE / PRECÁRIA	0	0	-	-	-
UMA VAGA COBERTA (POR UNIDADE) OU VAGAS ROTATIVAS (COBERTAS OU DESCOBERTAS)	10	10	-	-	-
UMA VAGA COBERTA E UMA VAGA DESCOBERTA (POR UNIDADE)	15	25	-	-	-
DUAS VAGAS COBERTAS (POR UNIDADE) / CASA COM MAIS DE DUAS VAGAS COBERTAS E SEM PREOCUPAÇÃO COM A ARQUITETURA EXTERNA*	20	40	-	-	-
3 VAGAS COBERTAS (POR UNIDADE)	40	80	-	-	-
4 OU MAIS VAGAS COBERTAS (POR UNIDADE)	50	100	-	-	-
* Ou casa com mais de duas vagas e sem projeto arquitetónico arrojado e/ou suntuoso.					
EQUIPAMENTOS RESIDENCIAIS / ELEMENTOS ARQUITETÓNICOS					
INEXISTENTE	0	0	-	-	-
GUARITA	25	12,5	-	-	-
HALL PRIVATIVO	12,5	6,25	-	-	-
PORTÃO ELETRÔNICO / INTERFONE	10	6,25	-	-	-
GÁS CANALIZADO	10	6,25	-	-	-
AQUECIMENTO CENTRAL/SOLAR	10	6,25	-	-	-
CENTRAL INTERNA DE TV	10	6,25	-	-	-
OUTRAS INSTALAÇÕES (CENTRAL DE AR CONDICIONADO, SPRINKLER CONTRA INCÊNDIO, GERADOR DE ENERGIA E/OU PROJETO DE ILUMINAÇÃO)	12,5	6,25	-	-	-
VARANDA COM PEITORIL VAZADO E/OU DE VIDRO	12,5	-	-	-	-
MEZANINO ¹	25	-	-	-	-
PREOCUPAÇÃO COM A ARQUITETURA EXTERNA (FACHADA, VOLUMETRIA E/OU COBERTA) ²	50	-	-	-	-
PROJETO ARQUITETÓNICO ARROJADO E/OU Suntuoso (ARQUITETURA IMPACTANTE, PODENDO TER ESTILO INOVADOR)	100	-	-	-	-
1. Pavimento intermediário (aberto ou fechado), voltado para ambiente com pé-direito duplo, destinado à circulação, estar, almoxarifado, escritórios, etc.					
2. Pinturas, mosaicos, volumes (curvas, reentrâncias ou saliências), pórtico, marquise, elementos estruturais aparentes, etc.					
ÁREA DE LAZER E CONVÍVIO					
INEXISTENTE	0	0	-	-	-
PISCINAS DE FIBRA	10	3,75	-	-	-
PISCINAS (SUPERFÍCIE ENTRE 9 M² E 20 M²)	25	10	-	-	-
PISCINAS (SUPERFÍCIE ENTRE 20.01 M² E 50 M²)	40	17,5	-	-	-
PISCINAS (SUPERFÍCIE MAIOR QUE 50 M²)	60	30	-	-	-



TERRAÇO / DECK / SOLÁRIO	12,5	7,5	-	-	-
AMBIENTE DE SAUNA	12,5	7,5	-	-	-
SALÃO DE FESTAS / SALÃO DE CONVENÇÕES OU REUNIÕES	12,5	12,5	-	-	-
COPA / BAR DE ALVENARIA COM BALCÃO	10	7,5	-	-	-
CHURRASQUEIRA	10	7,5	-	-	-
ESPAÇO GOURMET / RESTAURANTE	10	7,5	-	-	-
PLAYGROUND (UM OU MAIS EQUIPAMENTOS FIXOS)	10	7,5	-	-	-
SALÃO DE JOGOS / BRINQUEDOTECA / LAN HOUSE	7,5	3,75	-	-	-
BICICLETÁRIO	3,75	3,75	-	-	-
ACADEMIA	12,5	7,5	-	-	-
CAMPO / QUADRA DE ESPORTES	15	15	-	-	-
CONJUNTO POLIESPORTIVO (MAIS DE UM CAMPO OU QUADRA ESPORTIVA)	30	30	-	-	-
CONDOMÍNIO FECHADO COM PELO MENOS TRÊS DOS EQUIPAMENTOS ACIMA*	60	-	-	-	-

* Considerar apenas este item, quando os equipamentos da área de lazer e convívio pertencerem à área comum de um condomínio de casas.

EQUIPAMENTOS COMERCIAIS / ELEMENTOS ARQUITETÔNICOS	RH	RV	NRH	NRV	GP
INEXISTENTE	-	-	0	0	0
HALL PRIVATIVO / RECEPÇÃO (SALA DE ESPERA)	-	-	7,5	7,5	7,5
VÃO LIVRE MAIOR QUE 12 METROS	-	-	7,5	7,5	7,5
PÉ-DIREITO DUPLO (ACIMA DE 5 METROS)	-	-	15	15	12,5
VITRINE COM ALTURA ATÉ 2,10 METROS	-	-	7,5	7,5	-
VITRINE COM MAIS DE 2,10 METROS DE ALTURA OU EM MAIS DE UM PAVIMENTO	-	-	15	15	-
ESCADARIA MONUMENTO (EM LOCAL DE DESTAQUE, COM FORMAS E MATERIAIS DIFERENCIADOS) / ESCADA ROLANTE	-	-	7,5	7,5	7,5
PASSARELA SUSPensa (INTERLIGADA COM OUTRA EDIFICAÇÃO)	-	-	12,5	12,5	12,5
SEMIENTERRADO OU PAVIMENTO ELEVADO DESTINADO A ESTACIONAMENTO / EDIFÍCIO GARAGEM INTEGRADO	-	-	12,5	12,5	12,5
2 OU MAIS PAVIMENTOS (POR SUBUNIDADE)	-	-	12,5	-	12,5
MEZANINO ¹ / CIRCULAÇÃO EXTERNA COM PEITORIL VAZADO OU COM VIDRO	-	-	7,5	12,5	7,5
SALÃO DE FESTAS/SALÃO DE CONVENÇÕES OU REUNIÕES/AUDITÓRIO	-	-	12,5	7,5	-
QUADRA COBERTA PARA ESPORTES	-	-	15	12,5	-
PISCINA	-	-	12,5	12,5	-
ESTRUTURA PARA PONTE ROLANTE (APENAS GALPÃO) / LAVA JATO E/OU TROCA-ÓLEO (APENAS POSTOS DE COMBUSTÍVEL)	-	-	12,5	-	12,5
INSTALAÇÕES ESPECIAIS (CENTRAL DE AR CONDICIONADO, SPRINKLER CONTRA INCÊNDIO, GERADOR DE ENERGIA E/OU PROJETO DE ILUMINAÇÃO)	-	-	7,5	7,5	7,5
RECINTO DESTINADO A SHOW-ROOM / EXPOSIÇÃO / VENDA / GALERIA COM ATÉ 12 SUBUNIDADES	-	-	7,5	7,5	7,5
GALERIA COM MAIS DE 12 SUBUNIDADES / SHOPPING	-	-	15	12,5	-
RECINTO DESTINADO A ESCRITÓRIO / PRESTAÇÃO DE SERVIÇO / ATIVIDADE INDUSTRIAL / ESTOQUE DE MATERIAIS	-	-	7,5	7,5	7,5
RECINTO DESTINADO A ESCOLA / CLUBES ESPORTIVOS	-	-	12,5	12,5	-
RECINTO DESTINADO A RESTAURANTE / BAR / LANCHONETE OU SIMILARES	-	-	15	15	-
RECINTO DESTINADO A INSTITUIÇÃO FINANCEIRA / INSTITUIÇÃO HOSPITALAR / HOTEL	-	-	15	7,5	-
PREOCUPAÇÃO COM A ARQUITETURA INTERNA (AMBIENTES PLANEJADOS) ²	-	-	15	20	15
PREOCUPAÇÃO COM A ARQUITETURA EXTERNA (FACHADA, VOLUMETRIA E/OU COBERTA) ³	-	-	20	30	20
PROJETO ARQUITETÔNICO ARROJADO E/OU Suntuoso (ARQUITETURA IMPACTANTE, PODENDO TER ESTILO INOVADOR)	-	-	40	50	40

1. Pavimento intermediário (aberto ou fechado), voltado para ambiente com pé-direito duplo, destinado à circulação, estar, almoxarifado, escritórios, etc.

2. Uso de materiais diferenciados e/ou nobres no piso, na parede e/ou no teto, teto rebaixado com forro, iluminação indireta, local projetado para ar condicionado, etc.

3. Uso de pinturas variadas, mosaicos, volumes (curvas, reentrâncias ou saliências), pórtico, marquise, elementos estruturais aparentes, etc.

ELEVADORES	RH	RV	NRH	NRV	GP
NÃO POSSUI	0	0	0	0	0
ELEVADOR COMUM / ELEVADOR HIDRÁULICO / ELEVADOR PARA DEFICIENTES	10	15	10	15	10
ELEVADOR PANORÂMICO	20	30	20	30	20

ÁREA CONSTRUIDA	RH	RV	NRH	NRV	GP
< 50 M ²	0	0	-	-	-
50.01 M ² A 75 M ²	15	20	-	-	-
75.01 M ² A 100 M ²	20	30	-	-	-
100.01 M ² A 125 M ²	25	40	-	-	-
125.01 M ² A 150 M ²	30	50	-	-	-
150.01 M ² A 175 M ²	35	60	-	-	-
175.01 M ² A 200 M ²	45	70	-	-	-
200.01 M ² A 250 M ² / CASA COM MAIS DE 250 M ² E SEM PREOCUPAÇÃO COM A ARQUITETURA EXTERNA*	55	80	-	-	-
250.01 M ² A 350 M ²	65	90	-	-	-
350.01 M ² A 450 M ²	80	100	-	-	-
> 450 M ²	100	120	-	-	-

* Ou casa com mais de 250 m² e sem projeto arquitetônico arrojado e/ou suntuoso.

QUARTOS SOCIAIS ¹	RH	RV	NRH	NRV	GP
1 QUARTO	0	0	-	-	-
2 QUARTOS	0	0	-	-	-
3 QUARTOS / 1 SUÍTE / CASA COM MAIS DE 3 QUARTOS E SEM PREOCUPAÇÃO COM A ARQUITETURA EXTERNA ²	5	5	-	-	-
4 QUARTOS / 2 SUÍTES	10	10	-	-	-
5 OU MAIS QUARTOS / 3 OU MAIS SUÍTES	30	30	-	-	-

1. A quantidade de suítes prevalece sobre a quantidade de quartos sociais, exceto em casas sem preocupação com a arquitetura externa ou sem projeto arquitetônico arrojado e/ou suntuoso.

2. Ou casa com mais de 3 quartos e sem projeto arquitetônico arrojado e/ou suntuoso.

VARANDA	RH	RV	NRH	NRV	GP
NÃO POSSUI	-	0	-	-	-
MEIOR QUE 5,00 M ²	-	5	-	-	-
ENTRE 5,00 M ² E 10,00 M ²	-	10	-	-	-



MAIOR QUE 10,00 M ²	-	30	-	-	-
QUARTOS DE SERVIÇO	RH	RV	NRH	NRV	GP
SEM QUARTO	0	0	-	-	-
COM 1 QUARTO	15	5	-	-	-
COM 2 OU MAIS QUARTOS	30	30	-	-	-
CLASSIFICAÇÃO DO EMPREENDIMENTO	RH	RV	NRH	NRV	GP
APARTAMENTO SEM PILOTIS E SEM SEMIENTERRADO (TIPO CAIXÃO)	-	0	-	-	-
APARTAMENTO COM PILOTIS E SEM SEMIENTERRADO	-	20	-	-	-
APARTAMENTO COM PILOTIS E COM SEMIENTERRADO	-	40	-	-	-
STUDIO* / HOME SERVICE* - EDIFICAÇÃO RESIDENCIAL COM 12 OU MAIS PAVIMENTOS, SEM QUARTO DE SERVIÇO, ATÉ 2 QUARTOS SOCIAIS, COM MENOS DE 75,00 M ² DE ÁREA PRIVATIVA E, PELO MENOS, 7 (SETE) ITENS DOS EQUIPAMENTOS RESIDENCIAIS E/OU ÁREA DE LAZER E CONVÍVIO.	-	90	-	-	-
FLAT* - STUDIO / HOME SERVICE COM SERVIÇO DE HOTELARIA (LAVANDERIA, RESTAURANTE E/OU MANOBRISTA)	-	140	-	-	-
*Definição válida apenas se não estiver especificado na CONVENÇÃO DE CONDOMÍNIO.					

RH - Residencial Horizontal (casa e mocambo);

RV - Residencial Vertical (apartamentos, independentemente do número de pavimentos);

NRH - Não Residencial Horizontal (sala, loja, edificação especial, hotel, instituição financeira, instituição hospitalar, edifício garagem, edificação industrial e posto de combustível com até 4 pavimentos);

Shopping center e galerias serão consideradas Não Residenciais Horizontais (NRH), independentemente do número de pavimentos, exceto se integrem edifícios empresariais.

NRV - Não Residencial Vertical (sala, loja, edificação especial, hotel, instituição financeira, instituição hospitalar, edifício garagem e edificação industrial com 5 ou mais pavimentos);

GP - Galpão.

► Anexo II-A acrescentado pela Lei n.º 18.204, de 2015

ANEXO II-B

FAIXAS DO SOMATÓRIO DA PONTUAÇÃO DOS CRITÉRIOS E O RESPECTIVO VU POR TIPO DE EDIFICAÇÃO

Casa			Padrão	R\$/m ²	Apartamento ≤ 4			Padrão	R\$/m ²	Apartamento > 4			Padrão	R\$/m ²
Até	165	165	Simple	327,46	Até	130	130	Simple	327,46	Até	130	130	Simple	436,43
165,01	a	205	Simple	383,26	130,01	a	180	Simple	371,30	130,01	a	180	Simple	503,07
205,01	a	245	Simple	439,06	180,01	a	230	Simple	415,15	180,01	a	230	Simple	569,70
245,01	a	280	Mé	494,87	230,01	a	270	Mé	458,99	230,01	a	270	Mé	636,34
280,01	a	315	Mé	550,67	270,01	a	310	Mé	502,84	270,01	a	310	Mé	702,97
315,01	a	350	Mé	606,47	310,01	a	350	Mé	546,68	310,01	a	350	Mé	769,61
350,01	a	385	Mé	662,27	350,01	a	400	Mé	590,53	350,01	a	400	Mé	836,24
385,01	a	430	Super	718,08	400,01	a	445	Mé	634,37	400,01	a	445	Mé	902,88
430,01	a	490	Super	773,88	445,01	a	480	Super	678,22	445,01	a	480	Mé	969,52
490,01	a	580	Super	829,68	480,01	a	510	Super	722,06	480,01	a	510	Super	1.036,15
580,01	a	720	Super	885,49	510,01	a	545	Super	765,91	510,01	a	545	Super	1.102,79
acima	de	720	Super	941,29	545,01	a	580	Super	809,75	545,01	a	580	Super	1.169,42
					580,01	a	625	Super	853,60	580,01	a	625	Super	1.236,06
					625,01	a	690	Super	897,44	625,01	a	690	Super	1.302,69
					Acima	de	690	Super	941,29	Acima	de	690	Super	1.369,33

Sala ≤ 4			Padrão	R\$/m ²	Sala > 4			Padrão	R\$/m ²	Hotel			Padrão	R\$/m ²
Até	135	135	Simple	327,46	Até	120	120	Simple	392,95	Até	145	145	Simple	392,95
135,01	a	165	Simple	432,23	120,01	a	150	Simple	504,24	145,01	a	190	Simple	504,24
165,01	a	200	Mé	537,00	150,01	a	180	Mé	615,53	190,01	a	230	Mé	615,53
200,01	a	235	Mé	641,78	180,01	a	215	Mé	726,82	230,01	a	270	Mé	726,82
235,01	a	275	Mé	746,55	215,01	a	260	Mé	838,11	270,01	a	310	Mé	838,11
275,01	a	315	Super	851,32	260,01	a	310	Super	949,40	310,01	a	355	Super	949,40
315,01	a	360	Super	956,10	310,01	a	355	Super	1060,69	355,01	a	405	Super	1060,69
360,01	a	415	Super	1060,87	355,01	a	400	Super	1171,98	405,01	a	465	Super	1171,98
Acima	de	415	Super	1.165,64	Acima	de	400	Super	1283,27	Acima	de	465	Super	1.283,27

Loja ≤ 4			Padrão	R\$/m ²	Loja > 4			Padrão	R\$/m ²	Instituição Financeira			Padrão	R\$/m ²
Até	125	125	Simple	458,44	Até	120	120	Simple	480,18	Até	160	160	Simple	480,45
125,01	a	170	Simple	561,54	120,01	a	150	Simple	612,60	160,01	a	190	Simple	612,93
170,01	a	210	Mé	664,65	150,01	a	180	Mé	745,02	190,01	a	220	Mé	745,41
210,01	a	250	Mé	767,75	180,01	a	215	Mé	877,44	220,01	a	250	Mé	877,89
250,01	a	285	Mé	870,86	215,01	a	260	Mé	1.009,86	250,01	a	280	Mé	1.010,37
285,01	a	325	Super	973,96	260,01	a	310	Super	1.142,28	280,01	a	310	Super	1.142,84
325,01	a	370	Super	1.077,07	310,01	a	355	Super	1.274,70	310,01	a	340	Super	1.275,32
370,01	a	420	Super	1.180,17	355,01	a	400	Super	1.407,12	340,01	a	380	Super	1.407,80
Acima	de	420	Super	1.283,27	Acima	de	400	Super	1.539,54	Acima	de	380	Super	1.540,28

Instituição Hospitalar			Padrão	R\$/m ²	Edificação Industrial			Padrão	R\$/m ²	Edificação Especial			Padrão	R\$/m ²
Até	145	145	Simple	540,84	Até	135	135	Simple	283,71	Até	135	135	Simple	392,95
145,01	a	190	Simple	633,64	135,01	a	165	Simple	376,57	135,01	a	165	Simple	478,59
190,01	a	230	Simple	726,45	165,01	a	200	Mé	469,44	165,01	a	200	Mé	564,23
230,01	a	270	Mé	819,25	200,01	a	235	Mé	562,30	200,01	a	235	Mé	649,87
270,01	a	310	Mé	912,06	235,01	a	275	Mé	655,16	235,01	a	275	Mé	735,51
310,01	a	355	Super	1.004,86	275,01	a	315	Super	748,03	275,01	a	315	Super	821,16
355,01	a	405	Super	1.097,67	315,01	a	360	Super	840,89	315,01	a	360	Super	906,80
405,01	a	465	Super	1.190,47	360,01	a	415	Super	933,76	360,01	a	415	Super	992,44
Acima	de	465	Super	1.283,27	Acima	de	415	Super	1.026,62	Acima	de	415	Super	1.078,08

Edifício Garagem			Padrão	R\$/m ²	Galpão			Padrão	R\$/m ²	Posto de Combustível			Padrão	R\$/m ²
Até	40	40	Simple	327,46	Até	110	110	Simple	327,46	Até	80	80	Simple	572,46
40,01	a	80	Simple	398,83	110,01	a	140	Simple	398,83	80,01	a	120	Simple	697,22
80,01	a	120	Mé	470,21	140,01	a	170	Mé	470,21	120,01	a	160	Mé	821,98



120,01	a	150	Médio	541,59	170,01	a	200	Médio	541,59	160,01	a	205	Médio	946,74
150,01	a	190	Médio	612,96	200,01	a	235	Médio	612,96	205,01	a	250	Médio	1.071,50
190,01	a	240	Superior	684,34	235,01	a	270	Superior	684,34	250,01	a	295	Superior	1.196,26
240,01	a	300	Superior	755,72	270,01	a	310	Superior	755,72	295,01	a	335	Superior	1.321,02
300,01	a	370	Superior	827,09	310,01	a	360	Superior	827,09	335,01	a	400	Superior	1.445,78
Acima	de	370	Superior	898,47	Acima	de	360	Superior	898,47	Acima	de	400	Superior	1.570,54

► Anexo II-B acrescentado pela Lei n.º 18.204, de 2015