

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ - UESPI
CAMPUS DE PARNAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS - CCSA
COORDENAÇÃO DO CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

**ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA PROGRESSIVIDADE DO IPTU APÓS A
EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 29/00 FRENTE AOS PRINCÍPIOS DA VEDAÇÃO
AO CONFISCO E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

BIBLI. UESPI - PHB
Reg. M 889
CDD. 341.396 22
CD. S 237 a
V. 01
Data 24 / 09 / 12
Visto marcelo

VANESSA ALVES DOS SANTOS

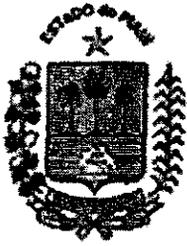
VANESSA ALVES DOS SANTOS

**ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA PROGRESSIVIDADE DO IPTU APÓS A
EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 29/ 00 FRENTE AOS PRINCÍPIOS DA
VEDAÇÃO AO CONFISCO E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

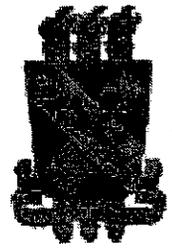
Monografia apresentada à Universidade Estadual do Piauí – UESPI, como exigência parcial para a conclusão do curso de Bacharelado em Direito, sob a orientação do Professor Joaquim Antônio de Amorim Neto.

BIBLIOTECA-UESPI
REGISTRÓ _____
DATA...../____/____
DIREITO

Parnaíba
2012



GOVERNO DO ESTADO DO PIAUÍ
FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ – UESPI
CAMPUS PROFESSOR ALEXANDRE ALVES DE OLIVEIRA
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO



MONOGRAFIA

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA PROGRESSIVIDADE DO IPTU FRENTE
AOS PRINCÍPIOS DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA

de

VANESSA ALVES DOS SANTOS

Resultado: APROVADA

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA PROGRESSIVIDADE DO IPTU FRENTE AOS PRINCÍPIOS DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

ASSINADO POR

PROFESSOR ORIENTADOR JOAQUIM ANTÔNIO DE
AMORIM NETO

PROFESSOR EXAMINADOR ADRIAN SOARES AMORIM
DE FREITAS

PROFESSOR EXAMINADOR BRUNO CARVALHO NEVES

Dedico este trabalho aos meus pais, por todo o carinho e esforço despendido ao longo do meu processo de criação, pessoas estas responsáveis pela profissional que me torno hoje.

AGRADECIMENTOS

Creio que tomarei como minhas as palavras que todos utilizam para iniciar um texto de agradecimento. Agradeço a Deus, que sempre me deu forças para trilhar os caminhos que escolhi para percorrer e me deu o dom mais essencial de todos: o da vida.

Agradeço imensamente aos meus pais, que sempre tiveram paciência e foram sempre presentes em todos os momentos de minha vida.

Não poderia me esquecer dos meus amigos e amigas que sempre foram e são uma válvula de escape de diversão e companheirismo e também agradeço a todas as outras pessoas que, de alguma forma, contribuíram para a condução do caminho ora percorrido, e, especialmente, ao meu orientador Joaquim Neto, por ter me ensinado a gostar de Direito Tributário, mostrando-se um profissional digno de admiração.

RESUMO

A pesquisa se propõe a analisar os aspectos controvertidos sobre a constitucionalidade do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU progressivo e sua repercussão no patrimônio do contribuinte, levando-se em consideração os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Será feita a análise da Emenda Constitucional n.º 29/00 para melhor compreensão dos aspectos legais que promoveram a mudança da aplicação da progressividade no imposto em discussão. Pretende-se demonstrar, através de aportes teóricos, algumas questões voltadas para o efeito inconstitucional da progressividade do IPTU, tais como as limitações constitucionais ao poder de tributar e o direito fundamental à propriedade. O presente estudo foi construído através de revisão bibliográfica, com a aplicação do método de pesquisa dedutivo.

PALAVRAS-CHAVE: IPTU, Vedação ao Confisco, Capacidade Contributiva, Progressividade, Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

The research aims to analyze the issues discussed on the constitutionality of progressive property tax - IPTU and its effect on the property of the taxpayer, taking into account the principles of ability to pay and the banning of the property until its seizure. An analysis of Constitutional Amendment No. 29 / 00, will be done with regards to real estate to better understand the legal aspects, which have promoted the change in implementation of the in tax progressivity under discussion. We intend to demonstrate through theoretical contributions, some issues focused on the unconstitutional effect of the progressivity of the property tax, such as constitutional limitations of the power to tax and the fundamental right to property. The present study was constructed through literature review, applying the deductive method of research.

KEYWORDS: IPTU, banning to the seizure, ability to pay, progressivity, unconstitutionality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO I – METODOLOGIA DA PESQUISA	12
1.1 Método Utilizado.....	12
1.2 Tipo de Pesquisa.....	13
CAPÍTULO II – DISPOSIÇÕES GERAIS DO IPTU	15
2.1 Evolução histórica nas Constituições Brasileiras	15
2.2 Previsão Legal no CTN.....	16
CAPÍTULO III – RELEVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS NA LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR	21
3.1 A normatividade dos princípios constitucionais tributários.....	21
3.2 Princípio da Vedação ao Confisco	23
3.3 Princípio da Capacidade Contributiva.....	26
CAPÍTULO IV – PROGRESSIVIDADE DO IPTU: ASPECTOS INCONSTITUCIONAIS APÓS A EC n.º 29/00	28
4.1 A progressividade tributária	28
4.2 O IPTU antes da EC n.º 29/00	29
4.3 O IPTU após a EC n.º 29/00	30
CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
REFERÊNCIAS	35

INTRODUÇÃO

Pode-se conceituar o Estado como a reunião de um povo, de forma organizada, em um determinado território delimitado, sob o domínio de um governo soberano. Para alcançar suas finalidades, o Estado precisa desenvolver atividades para obter recursos e, posteriormente, aplicá-los na sociedade, de acordo com o interesse público. Para isso, a imposição de tributos é, de maneira inquestionável, o maior instrumento de arrecadação de dinheiro para a manutenção da máquina estatal.

Os tributos podem ser classificados em: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Cada uma dessas espécies possui particularidades e características próprias, que são definidos de acordo com seus respectivos fatos geradores.

Como se trata de uma invasão ao patrimônio particular, os tributos devem ser previstos em lei para que a sua cobrança seja permitida. A Constituição Federal autoriza a instituição do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano (IPTU) e caberá ao Município, ente detentor da capacidade ativa tributária, a exação do imposto, mediante a edição de lei ordinária.

Haja vista se tratar dessa espécie de tributo (imposto), os recursos arrecadados não têm destinação específica, ou seja, o município aplicará essas quantias da melhor forma que lhe convier.

Contudo, a cobrança do imposto não pode ferir nenhum direito ou garantia fundamental assegurada pela Constituição. Para tanto, o Fisco deve mensurar sua atividade de recolhimento de tributos e se limitar aos princípios, sejam eles gerais ou tributários.

O IPTU é considerado um imposto progressivo. A progressividade é um modo de aplicação de alíquotas, com imposição de variáveis diferenciadas, para que se promova a almejada justiça fiscal. Dessa forma, permite-se tratar diferentemente os desiguais e equitativamente os iguais, obedecendo, assim, ao

Princípio da Isonomia Tributária. Cabe aqui o questionamento de como seria possível conciliar a progressividade fiscal com um imposto real, no caso, o IPTU.

Para analisar o caso em discussão, deve-se fazer o a analogia entre a progressividade do IPTU antes e depois da Emenda Constitucional n.º 29/ 2000. Esta emenda alterou significativamente a aplicação da progressividade no mencionado imposto. Antes da Emenda, o IPTU possuía uma progressividade extrafiscal, ou seja, as alíquotas aumentavam ao longo do tempo de forma que forçava o sujeito passivo da relação tributária a realizar a função social da propriedade. Segundo o texto da Constituição de 1988, a função social é usada como parâmetro para desestimular a manutenção de grandes terrenos sem nenhuma produtividade ou com outra destinação que não atenda ao interesse público.

Após a Emenda, a alíquota aplicada para mensurar o valor devido como IPTU é variável de acordo com três fatores: **uso, localização e valor do imóvel**. Diante disso, o IPTU adquire a progressividade fiscal em conjunto com a progressividade extrafiscal.

É claramente compreensível o posicionamento do Estado de querer forçar o contribuinte a proporcionar um fim social ao seu imóvel, e, para chegar a esse fim, o Fisco aplica a progressividade no IPTU.

Contudo, a EC n.º 29/2000 ingressa no ordenamento jurídico com algumas inadequações ao estabelecer condições de aplicação da progressividade referentes às circunstâncias pessoais do contribuinte. Desde longas datas, o STF divulga amplamente seu entendimento de que o IPTU é um imposto real. Logo, o que deve servir como base de cálculo para o IPTU é o valor venal do imóvel.

Admitindo-se a utilização de fatores como a localização e o uso do imóvel para quantificar a exação tributária, o Fisco estende a aplicação do princípio da Capacidade Tributária a um imposto real e fere o princípio da Vedação Confisco.

O princípio da Vedação ao Confisco versa que nenhum tributo pode ser demasiado alto a ponto de confiscar algum bem do contribuinte para satisfazer a obrigação tributária. Não é difícil vislumbrar a clara violação deste princípio na atual progressividade do IPTU, pois, ao calcular valores progressivos para o mencionado

imposto, em função de seu uso e localização, caso o mesmo não esteja em conformidade com as determinações no Plano Diretor Municipal, chegará um momento em que o valor devido a título de IPTU ultrapassará o valor venal do imóvel, forçando o contribuinte a se desfazer do mesmo para que sua situação fique regularizada perante o Fisco.

Mais claro ainda se mostra a ampliação do Princípio da Capacidade Tributária, haja vista que este prega que o tributo deve ser adequado de acordo com a capacidade de contribuir de cada sujeito passivo da obrigação tributária. O referido princípio não pode ser estendido ao imposto em estudo, pois este configura-se um imposto real.

Isso implica dizer que apenas o valor venal do imóvel deve ser levado em consideração para cálculo do *quantum* devido a título de IPTU. Em uma mesma área pode haver imóveis com utilizações diferentes, pertencentes a contribuintes com capacidade tributária semelhante. Por conseguinte, mesmo possuindo esta referida semelhança, os contribuintes dos mencionados imóveis pagarão IPTU de valores desiguais, caracterizando ainda a violação ao princípio da Isonomia Tributária.

O trabalho em comento se atém ao estudo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU - um dos impostos previstos na Carta Magna brasileira. O estudo tem a finalidade de analisar os aspectos constitucionais sobre a progressividade do IPTU após a EC n.º 29/00, tomando por base os princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva.

No capítulo I do estudo será abordada a metodologia utilizada na pesquisa. No corpo do capítulo II, encontra-se o desdobramento histórico do IPTU e suas disposições gerais. No capítulo III será abordada a normatividade dos princípios constitucionais tributários e os princípios analisados que fundamentam a tese defendida na pesquisa. O capítulo IV tratará sobre a progressividade tributária, com ênfase na diferença entre a progressividade do IPTU antes e após a Emenda Constitucional n.º 29/00, discutindo-se os aspectos inconstitucionais de tal progressão após a mencionada emenda. Em um país que possui uma carga tributária elevada, é mister que os contribuintes sejam esclarecidos acerca dos seus

direitos e das irregularidades que, por ventura, venham a ocorrer em consequência de uma exação tributária irregular ou exagerada.

A partir do presente estudo, nota-se em evidência a inconstitucionalidade da nova progressividade aplicada ao IPTU após a edição da EC n.º 29/ 00, por ser clara a violação ao direito à propriedade, direito este considerado cláusula pétrea (art. 60, § 4º, inciso IV), estando nítido o desrespeito aos princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva.

CAPÍTULO I

METODOLOGIA DA PESQUISA

Cumpra explicar a metodologia utilizada para estudo da problemática abordada, a fim de que se compreenda a construção do conhecimento feito a partir do método e do tipo de pesquisa utilizado. Contudo, é mister que se faça, inicialmente, a definição de pesquisa que, segundo Gil (2008, p. 17), “[...] é um procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos.”

A partir do conceito acima expandido, pode-se entender a importância da realização da pesquisa para construção do conhecimento que solucionará o problema investigado. Sobre a importância da pesquisa, devem-se ressaltar ainda os ensinamentos de Gil:

A pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnica e outros procedimentos científicos. Na realidade, a pesquisa desenvolve-se ao longo de um processo que envolve inúmeras fases, desde a adequada formulação do problema até a apresentação dos resultados. (GIL, 2008, p. 17)

1.1 Método Utilizado

A escolha do método a ser utilizado para construção do conhecimento faz-se importante, tendo em vista que os métodos, segundo Marconi e Lakatos (2006, p. 83), “[...] são procedimentos utilizados para alcançar o objetivo, traçando o caminho a ser seguido, indicando meios técnicos para atingir o conhecimento e auxiliar nas decisões do pesquisador.”

O método utilizado explica a forma como a pesquisa foi desenvolvida e mostra a trilha de raciocínio percorrida pelo pesquisador até a conclusão da pesquisa.

Para realização do presente estudo adotou-se o método dedutivo que, segundo Belluzzo e Feres (2008, p. 22), “[...] pressupõe que só a razão é capaz

de levar ao conhecimento verdadeiro. Parte de dados gerais e permite indicar verdades particulares.”

Ainda nesse sentido, destacam-se os ensinamentos de Silva e Menezes:

[...] O raciocínio dedutivo tem o objetivo de explicar o conteúdo das premissas. Por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, de análise do geral para o particular, chega a uma conclusão. Usa o silogismo, construção lógica para, a partir de duas premissas, retirar uma terceira logicamente decorrente das duas primeiras, denominada de conclusão. (SILVA E MENESES, 2001, p. 25)

O método dedutivo orienta o pesquisador para elaborar sua conclusão a partir de teorias gerais, convergindo para o caso particular, a fim de tirar sua conclusão.

Neste caso, partiu-se da análise de princípios para que fosse possibilitado o estudo do aspecto inconstitucional da progressividade do IPTU, restringindo-se a pesquisa à análise dos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Partindo-se da investigação desses princípios, almeja-se que seja demonstrado que a progressividade aplicada ao IPTU, após o advento da Emenda Constitucional n.º 29/2000, apresenta-se de forma inconstitucional.

1.2 Tipo de Pesquisa

A modalidade de pesquisa adotada pelo pesquisador é a Revisão Bibliográfica. A pesquisa bibliográfica tem a finalidade de levantar as contribuições culturais e científicas já existentes sobre um determinado tema, de forma a oferecer meios para resolver, definir problemas não só os já existentes, mas também explorando novas áreas e idéias do conhecimento.

Partindo-se da análise de obras existentes, realizar-se-á um estudo sobre as várias pesquisas já elaboradas acerca da problemática, a fim de que o pesquisador elabore seu posicionamento.

A investigação, portanto, foi do tipo bibliográfica, que segundo Ferreira (2005, p.92), “[...] é a pesquisa que explica um problema a partir de referências teóricas já publicadas”. Na presente modalidade de pesquisa, é importante ressaltar a relevância de sempre informar a origem dos dados coletados, colocando nome do autor ou autores, *sites* para possíveis acessos, nome dos livros e de revistas entre outros.

Segundo Gil (2008, p. 45), “[...] a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”, pois fundamenta o estudo com conhecimentos já existentes sobre a problemática investigada, servindo de orientação para novas pesquisas gerando novos resultados sobre outra perspectiva. Desta forma, o pesquisador aprofunda ainda mais o seu trabalho de forma a contribuir de maneira positiva com a sociedade.

CAPÍTULO II

DISPOSIÇÕES GERAIS DO IPTU

2.1 Evolução histórica nas Constituições Brasileiras

O tributo relacionado à propriedade urbana foi criado em 1808, na cidade do Rio de Janeiro, pelo Príncipe Regente Dom João VI, através de alvará datado de 27 de junho, sob a denominação de Décima dos Rendimentos dos Prédios Urbanos, conhecida popularmente por Décima Urbana.

O fato histórico da invasão de Portugal pelas tropas napoleônicas provocou a fuga da Corte Portuguesa para a colônia brasileira. A chegada da Corte à colônia forçou o Príncipe a instituir a “Décima Urbana”, a fim de suprir os cofres reais, ou seja, observa-se que o primeiro resquício de IPTU surgiu com função meramente arrecadatória.

Essa exação inicial provocou mudanças significativas na organização urbana da colônia. Foi necessária a elaboração do primeiro cadastramento imobiliário da história brasileira, nos domicílios cariocas, pois estes não possuíam sequer numeração. No referido cadastramento foi feita a classificação dos domicílios e a definição do perímetro urbano. Importante observar que eram tributados apenas os imóveis urbanos em condições de habitação.

Em 1811, foram concedidas as primeiras isenções aos proprietários de domicílios que obedeciam a alguns limites territoriais previstos na legislação. Igualmente foram concedidas isenções aos domicílios situados na Cidade Nova, que hoje corresponde à sede da Prefeitura do Rio de Janeiro, com a finalidade de incentivar o desenvolvimento urbano do local.

A denominação de “Décima Urbana” foi mantida até 1873; naquele mesmo ano o *nomem juris* foi substituído para “Imposto sobre Prédios” e, posteriormente, em 1881, para “Imposto Predial”.

Os terrenos sem edificação só foram tributados com o advento da Constituição de 1891, na qual passou a existir tal previsão. Cumpre ressaltar ainda

que, inicialmente, o imposto originário do IPTU era de competência dos Estados e apenas passou a ser de competência municipal após a Carta de 1934.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, observa-se a evolução do imposto em estudo nas Constituições Brasileiras posteriores:

[...] Embora existam referências doutrinárias a esse imposto como sendo velho na competência dos Municípios, o certo é que a Constituição de 1891 o situava na competência dos Estados (art. 9.º, item 2.º). A Constituição de 1934, todavia, colocou na competência dos Municípios o imposto predial, que arrolou juntamente com o territorial urbano, considerando-os dois impostos diferentes e determinando que o primeiro fosse cobrado sob a forma de décima ou cédula de renda (art. 13, § 2.º, II). Na Constituição de 1937 também foi feita distinção entre imposto predial e territorial. Aos Estados foi atribuído o imposto sobre a propriedade territorial, exceto a urbana (art. 23, inc. I, letra "a"). Já aos Municípios foi atribuída competência para instituir o imposto predial e o territorial urbanos (art. 24, inc. II). A partir da Constituição de 1946 parece ter havido uma unificação desses impostos, que passaram a integrar um só, com o nome de imposto predial e territorial urbano (art. 29, inc. I), da competência dos Municípios. (MACHADO, 2009, p. 390)

Na Carta Magna brasileira vigente, a previsão de cobrança do IPTU está disposta no art. 156, inciso I, da CF, em que compete aos Municípios instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana.

2.2 Previsão Legal no Código Tributário Nacional – CTN

Compete ao Município, através da edição de lei ordinária, instituir e disciplinar a cobrança do IPTU, que tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, localizado na zona urbana do Município, conforme previsto no art. 32, caput, do CTN.

É necessário ressaltar que, diferente do Imposto Territorial Rural – ITR, o imposto em estudo incidirá sobre o imóvel por natureza e também sobre o imóvel por acessão física.

Isso significa dizer que, enquanto o ITR incide apenas sobre a terra, o IPTU incide sobre a terra e sobre as edificações, que são considerados bens imóveis por acessão física, segundo definição dada pelo Código Civil, artigo 81,

incisos I e II: “Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis: I – as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local; II – os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.”

Importante conceito a ser estudado na análise do tributo em questão é a delimitação da zona urbana. Nesse sentido, destaca-se a lição de Hugo de Brito Machado:

Aspecto importante no estudo dos impostos sobre a propriedade imobiliária é o que diz respeito à delimitação da zona urbana. Na verdade, essa delimitação implica disciplinar a própria discriminação de competências tributárias. Em princípio, prevalece o critério geográfico, vale dizer, a localização do imóvel; mas a destinação deste há de ser considerada com um critério complementar na situação legalmente prevista [...] O critério da localização do imóvel na zona urbana prevalece em princípio, mas é possível que o imóvel, mesmo estando na zona urbana definida na lei municipal, esteja sujeito à incidência do imposto territorial rural (ITR), e não ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). Realmente a jurisprudência, tanto no Superior Tribunal de Justiça como no Supremo Tribunal Federal, adotou o entendimento segundo o qual é válida e subsiste a norma do art. 15 do Decreto-lei n. 57, de 18.11.1966, segundo a qual o critério da localização previsto no Código Tributário Nacional não abrange o imóvel que seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo, assim, sobre o mesmo o imposto territorial rural (ITR), e não o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). (MACHADO, 2009, p. 392-393)

Como explanado anteriormente, sobre o imóvel localizado dentro do perímetro urbano definido pela lei ordinária municipal deverá incidir IPTU. Contudo, do entendimento acima expendido, extrai-se uma exceção a esta regra. Ainda que o imóvel esteja localizado dentro da área urbana, este não será tributado com IPTU se for destinado a atividades rurais, sendo, portanto tributado pelo ITR.

O conceito de zona urbana é alcançado com o atendimento de, pelo menos, dois requisitos previstos em lei, requisitos estes dispostos no §§ 1º e 2º, do art. 32, do CTN, a seguir transcritos:

Art. 32. (*omissis*)

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência

de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

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

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgotos sanitários;

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

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

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

Extrai-se do expendido anteriormente o entendimento de que cabe à lei ordinária municipal a definição do perímetro urbano, tomando por base a existência de, no mínimo, dois melhoramentos previstos nos incisos do artigo supramencionado.

No que tange ao sujeito passivo da exação em análise, “cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU”, conforme dispõe a Súmula 399 do Superior Tribunal de Justiça. No mesmo sentido, o CTN, em seu art. 34, dispõe que “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

Sobre os elementos conceituais presentes no artigo anteriormente citado (propriedade, domínio útil e posse), impende ressaltar o ensinamento de Eduardo Sabbag:

a) Propriedade: o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel.

b) Domínio útil: um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena.

c) Posse: manifesta-se, no caso de incidência de IPTU, quando alguém age como se fosse titular do domínio útil, portanto, na posse caracterizada como *usucapionem*. Assim, refere-se à posse juridicamente perfeita, e não àquela de índole irregular. (SABBAG, 2010, p. 963)

Partindo dos conceitos de propriedade, domínio útil e posse, o Município deve determinar o sujeito passivo do IPTU, realizando cadastro de imóveis e discriminando o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor do bem tributado.

Utilizando-se do cadastro de imóveis, a Municipalidade realiza o lançamento de ofício do imposto, no primeiro dia do ano civil, cuja notificação se configura com o envio do carnê ao endereço cadastrado do contribuinte, conforme disposto na Súmula 397, do Superior Tribunal de Justiça: "O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço."

Nesse contexto de determinação do sujeito passivo, cabe observar a condição do locatário diante da exação do IPTU. Conforme disposto no artigo 123, do CTN, "[...] as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes."

Logo, mesmo que haja previsão contratual de transferência de responsabilidade do pagamento do imposto ao locatário, o locador não pode utilizar-se do mencionado documento para eximir-se da obrigação de pagar, caso o locatário não cumpra com tal obrigação.

Partindo desse contexto, o locatário não poderá ser obrigado, pelo Fisco, ao recolhimento do tributo, posto que não há relação jurídica entre ambos, podendo aquele insurgir-se contra uma possível cobrança. "Em síntese, apenas o titular do domínio útil poderá figurar, efetivamente, como sujeito passivo do IPTU, já que os direitos que detém sobre o imóvel locado são bem mais amplos que os do locatário". (FURLAN, 2010, p. 91).

É oportuno salientar a base de cálculo utilizada na quantificação do tributo em exame. De acordo com previsão do art. 33, *caput*, do CTN, "a base de cálculo é o valor venal do imóvel."

Adote-se como conceito para valor venal aquele que o imóvel teria em caso de disposição para venda no mercado imobiliário, em condições de normalidade. Não se inclui nesse montante o valor dos bens móveis mantidos com aspecto de permanência ou temporariedade no imóvel.

Observe-se ainda que, como o dia em que se considera ocorrido o fato gerador é 1º (primeiro) de janeiro de cada exercício, as alterações ocorridas no imóvel após essa data não implicam em modificação da quantia a ser recebida pelo Fisco. Nesse sentido, quaisquer alterações havidas no imóvel em datas posterior ao

fato gerador não implica em modificação ao *quantum* original (OLIVEIRA, 2009, p. 287). Impende salientar que as sucessivas transferências de propriedade que ocorrerem durante o ano não influenciam no tributo pago.

Após explanação dos elementos formadores do imposto em análise (sujeito ativo e passivo; base de cálculo e fato gerador), é oportuno analisar a classificação doutrinária do referido imposto.

De acordo com classificação disposta no CTN, o IPTU pode ser classificado como um imposto sobre o patrimônio e a renda. Na análise dos diversos critérios de classificação doutrinários, podemos classificar o IPTU da seguinte forma:

- Imposto direto: em regra, não há transferência do encargo tributário para terceiros;
- Imposto real: por não se basear em peculiaridades pessoais do contribuinte e basear-se apenas na matéria tributada;
- Imposto fiscal: possui característica predominantemente fiscal, pois possui caráter meramente arrecadatório;
- Imposto progressivo: aplica alíquotas progressivas, a fim de que seja alcançada a função social da propriedade.

CAPÍTULO III

RELEVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS NA LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

3.1 A normatividade dos princípios constitucionais tributários

É cediço que o poder de tributar decorre da soberania estatal sobre os administrados, pois, para prover as necessidades coletivas, o Estado deve dispor de recursos financeiros. A fim de gerar receitas, o Fisco está autorizado a realizar uma invasão no patrimônio do contribuinte, desde que esteja prevista em lei. Esta invasão se materializa nos tributos.

Contudo, o poder de tributar estatal encontra seus limites dentro da própria lei que permite a exação tributária, limites estes que são impostos pelos princípios constitucionais tributários.

Logo, é notória a relevância do estudo dos princípios para a análise do tema em estudo. Cabe, então, observamos, inicialmente, o conceito adequado sobre a matéria.

De acordo com conceito elaborado por Barbosa (2007, p. 17), “os princípios são normas informadoras de normas inferiores no sistema jurídico e servem como limites objetivos ou valores, tanto para o legislador como para o intérprete do direito.

No mesmo sentido, Carrazza (2008, p. 37) aduz que “[...] *princípio* é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é ainda, a *pedra angular* de qualquer sistema”.

Do entendimento acima disposto, depreende-se que os princípios são núcleos de onde emanam as normas e que servem de base para as mesmas. São construídos a partir de fundamentos valorativos e nem sempre estão explícitos nas normas legais. Constituem-se no âmago do ordenamento jurídico vigente e devem ser observados na aplicação das leis.

A normatividade dos princípios parte do raciocínio que estes são considerados determinantes das normas que lhe são subordinadas. Logo, a

transgressão de um princípio contraria não apenas os valores inerentes a este, mas também todo o sistema emanado dele.

Na seara tributária, os princípios têm a função precípua de evitar uma tributação arbitrária, proporcionando segurança jurídica ao contribuinte. As mencionadas limitações ao poder de tributar estão expressos na Constituição Federal, senão vejamos:

- Legalidade tributária (art. 150, I);
- Capacidade contributiva (art. 150, II);
- Irretroatividade tributária (art. 150, III, a);
- Anterioridade tributária (art. 150, III, b e c);
- Vedação ao confisco (art. 150, IV);
- Não limitação ao tráfego de pessoas e bens (art. 150, V);
- Uniformidade geográfica dos tributos (art. 151, I);
- Proibição da tributação federal diferenciada da renda da dívida pública e da remuneração dos agentes, em âmbito não federal (art. 151, II);
- Proibição das isenções heterônomas (art. 151, III).

Destarte, fica evidente a importância do atendimento aos princípios no *modus operandi* da tributação estatal, observando-se que a sujeição passiva do contribuinte deve ocorrer dentro dos limites do texto legal.

Cabe ressaltar que esses limites não estão previstos apenas no capítulo constitucional intitulado “Das Limitações ao Poder de Tributar”, podendo ser observadas outras limitações ao longo dos artigos constitucionais. Pertinente ao assunto, destaca-se a didática de Eduardo Sabbag:

[...] A Carta Magna, em toda a sua extensão, alberga normas que são tendentes a inibir o poder do Estado no campo da tributação, v.g., as normas de imunidade tributária e as de proibição de privilégios e de discriminação fiscais. Desse modo, por oportuno, é recomendável ao estudioso conceber as limitações do poder de tributar, conceitualmente, de modo amplo e sistêmico, não as atrelando aos limites dos princípios tributários. (SABBAG. 2010, p. 56)

A análise dos princípios é deveras imprescindível nesta pesquisa, pois deverá ser avaliado se a produção da regra que preconiza a progressividade do IPTU obedece aos princípios constitucionais.

Ater-se-á ao estudo dos princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, por estarem intimamente ligados ao aspecto inconstitucional da progressividade do IPTU.

3.2 Princípio da Vedação ao Confisco

O mencionado princípio encontra-se previsto no artigo 150, inciso IV, da CF: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV- utilizar tributo com efeito de confisco".

É oportuno ressaltarmos o conceito de confisco, para melhor entendimento da matéria. Na lição de Goldschmidt (2003, p. 46), "Confiscar (do latim *confiscare*) é o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca."

A partir do conhecimento acima disposto, cabe explanar sobre a causa da não indenização no caso do confisco. O ato de confiscar possui características penais e se justifica pela própria conduta do indivíduo, pois, parte-se do princípio de que este praticou ato contrário à lei e, em punição, perderá o direito à propriedade em questão.

Nesse ponto repousa a peculiaridade do confisco em relação à expropriação. Embora produza o mesmo efeito da expropriação (retirar a propriedade do particular em favor do Fisco), o confisco, como já dito anteriormente, não gera direito à indenização. Na expropriação, há essa contraprestação estatal, partindo-se do conceito de que o particular não praticou conduta contrária à lei, estando este apenas submetido à supremacia do interesse público sobre o privado.

No que tange à relação entre tributo e confisco, para melhor entendimento da matéria, destaca-se o ensinamento de Regina Helena Costa *apud* Goldschmidt:

Tributo e confisco apresentam-se como conceitos quase que antagônicos, pois se, por um lado, o tributo, por dicção expressa do art. 3º do Código Tributário, não representa sanção de ato ilícito, por outro o instituto do confisco está invariavelmente associado à noção de sanção. O tributo limita a propriedade, e se justifica para a própria garantia do direito de propriedade, ao passo que o confisco subtrai e aniquila a propriedade. (GOLDSCHMIDT. 2003, p. 48)

Traduz-se do ensinamento expendido que os conceitos de tributo e confisco encontram-se em disparidade. Contudo, é importante relacioná-los, para melhor compreensão do princípio em análise.

As definições são correlacionadas quando se intenta mensurar a quantia adequada de tributação para que a mesma não venha a agredir o direito de propriedade do particular, configurando-se o confisco.

Pode-se inferir, portanto, que a pretensão não é proibir o confisco, mas impedir que, através da tributação, este venha a ocorrer. Igual entendimento encontra-se nas palavras de Goldschmidt (2003, p. 49): “Não se trata, portanto, de vedar o confisco, pois confisco em nada se assemelha com tributo, mas de evitar a tributação que, por excessiva, redunde em penalização [...]”.

Desta feita, o princípio da vedação ao confisco preconiza o impedimento de que o Fisco venha a apossar-se completamente do patrimônio do contribuinte ou que venha a reduzi-lo a uma quantidade ínfima, prejudicando, assim, sua capacidade contributiva futura. Essa teoria encontra respaldo na didática de Luciano Amaro:

[...] Portanto, não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com o da capacidade contributiva, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo. (AMARO. 2009, p. 144).

Impende ressaltar, neste ensejo, a ligação entre o confisco tributário e o direito de propriedade.

O direito de propriedade está previsto no escopo constitucional, disposto no Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais, art. 5º, inciso XXII: “Art. 5º (*omissis*); [...] XXII - é garantido o direito de propriedade.

Nesse contexto, como é demonstrado claramente o direito constitucional à propriedade (direito fundamental do particular), a tributação não pode invadir o patrimônio do contribuinte, de forma arbitrária. Mesmo que o tributo seja algo do qual o contribuinte não pode se desviar, o Fisco deve pautar-se na razoabilidade para efetivar a exação.

O confisco ocorre no momento em que a cobrança excede a capacidade contributiva do particular e este, a fim de cumprir a obrigação tributária, tem que se desfazer da propriedade para satisfação da autoridade tributante.

É oportuno observar que não há um dispositivo legal que quantifique o percentual de tributação que configura efeito confiscatório, cabendo análise em cada caso concreto para determinação deste efeito.

No caso em estudo, o IPTU é tributado de forma progressiva, quando o contribuinte não atender à função social da propriedade, possuindo alíquotas diferenciadas em função do uso, localização e valor do imóvel. Essa progressividade referente ao uso e à localização, caracterizada como fiscal, que será analisada com mais afinco em momento oportuno, amplia a aplicação do princípio da capacidade contributiva do particular e compromete seu direito à propriedade, caracterizando o tributo com efeito de confisco.

De acordo com o entendimento de Marçal Filho *apud* Goldschmidt (2003, p. 235), “a caracterização do efeito do confisco deve atentar para a “renovabilidade” da riqueza descrita na materialidade da hipótese de incidência.” A partir do exposto, infere-se que, tratando-se de riqueza que não se renovará, como no caso do IPTU (bem imóvel), caso o imposto venha a onerar demasiadamente o contribuinte de modo que acarrete a perda definitiva do bem, está caracterizado o efeito do confisco.

Se a importância do princípio em estudo repousa na segurança jurídica do contribuinte contra a tributação arbitrária demasiada, o valor devido a título de IPTU que compromete a capacidade contributiva futura do particular contraria o princípio constitucional em análise e torna evidente o aspecto inconstitucional da progressividade do mencionado imposto.

3.3 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio ora em estudo encontra previsão no art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, senão vejamos:

Art. 145. (omissis)

[...]

§ 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.

A capacidade econômica do contribuinte pode ser distinguida em subjetiva e objetiva, que, segundo Barbosa (2007, p. 22), “[...] pode referir-se às condições pessoais do contribuinte, ou à manifestação objetiva de riqueza demonstrada pelo próprio objeto sobre o qual recai o tributo [...]” Por tratar-se de um imposto real, a capacidade econômica, que deve ser utilizada para análise do IPTU, é objetiva, pois deve ser analisada com base no valor do imóvel tributado.

É cabível, no momento, observar alguns pontos relevantes do corolário da capacidade contributiva: o princípio da isonomia tributária. Trata o mencionado princípio da proibição de tratamento desigual aos que se encontrem em situação de equivalência. No âmbito de discussão doutrinário, observa-se a diferenciação do aspecto de igualdade em: *igualdade perante a lei* e *igualdade na lei*.

A igualdade perante a lei, também denominada por igualdade formal, “garante a aplicação uniforme da lei: os cidadãos, e os contribuintes em particular, devem ter o mesmo tipo de aplicação da lei, sem qualquer distinção [...]” (ÁVILA, 2008, p. 74).

No que refere à igualdade na lei, que também pode denominada de igualdade material, esta relacionada ao tratamento desigual dos contribuintes na medida de suas desigualdades.

Pode-se afirmar que a capacidade contributiva mostra-se como uma das extensões da isonomia tributária correspondente à igualdade na lei. Com isso,

durante a exação tributária, serão tratados os iguais de maneira igual e os desiguais de maneira desigual.

O princípio em estudo preconiza a preservação do patrimônio do contribuinte e, por conseguinte, da sua capacidade de contribuir para o Fisco. Luciano Amaro (2009, p. 138) afirma que o princípio da capacidade contributiva busca preservar o contribuinte, evitando uma taxaço excessiva que exceda à capacidade econômica e de pagamento, comprometendo todos os meios de subsistência, quer individuais ou empresariais, bem como aniquilando o exercício de outros direitos fundamentais.

No tocante à progressividade do IPTU, o princípio em comento adquire uma aplicação singular, pois a progressividade fiscal permite que contribuintes com imóveis de igual valor recolham o imposto com valores diversos pelo fato de darem destinação diferente ou por estarem localizados em áreas diferentes.

O argumento utilizado para não ampliação da capacidade contributiva à exação do IPTU encontra-se no fato deste ser um imposto real. Isso implica dizer que, como a base de cálculo do imposto é o valor do imóvel e apenas este deveria ser o fator utilizado para mensuração da quantia.

Ao se levar em consideração os aspectos pessoais do contribuinte, aplica-se ao imposto em exame a capacidade contributiva subjetiva.

Por todo o exposto, a aplicação da capacidade contributiva à progressividade do IPTU, com base no uso e localização do imóvel, configura em estranha extensão do referido princípio a um imposto real.

CAPÍTULO IV

PROGRESSIVIDADE DO IPTU: ASPECTOS INCONSTITUCIONAIS APÓS A EC n.º 29/00

4.1 A progressividade tributária

Os tributos podem ter função fiscal ou extrafiscal. Na função fiscal, o imposto possui caráter meramente arrecadatório, ou seja, sua finalidade é a obtenção de recursos financeiros. A função extrafiscal tem objetivo regulador, pois visa estimular ou inibir determinados comportamentos do contribuinte, de acordo com a pretensão do ente tributante.

Segundo entendimento de Hugo de Brito Machado (2009, p. 391), “a função do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é tipicamente fiscal [...]”. Contudo, a fim de que seja alcançada a função social da propriedade, é possível a atribuição de função extrafiscal ao imposto em exame.

Nesse contexto, cabe a distinção entre progressividade fiscal e extrafiscal. Na aplicação da progressividade fiscal, majora-se a alíquota tributária na medida em que se aumenta a base de cálculo. “Já a progressividade extrafiscal objetiva o aumento de alíquotas sempre que houver finalidades determinadas a serem atingidas, independentemente, pois, de qualquer eventual alteração da base de cálculo.” (FURLAN, 2010, p. 144)

Contudo, ao analisar os artigos pertinentes ao IPTU na atual Constituição Federal, encontra-se a previsão da possibilidade de aplicação da progressividade fiscal, na exação do referido imposto, no artigo 156, §1º, inciso II que dispõe sobre as alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel.

A progressividade fiscal acima prevista, contudo, só pode ser utilizada se houver plano diretor no município, pois, é o presente diploma que “[...] indicará qual a melhor localização e o uso mais adequado do imóvel urbano.” (CARRAZZA, 2008, p. 111)

Pode-se concluir que essa progressividade fiscal é uma faculdade dada ao Município. Caso não haja a edição do plano diretor municipal, a tributação do IPTU terá natureza puramente fiscal, única natureza que realmente deveria ser atribuída ao imposto em exame; observando-se que ainda haveria a exceção constitucional no que diz respeito à função social da propriedade.

Para melhor entendimento da possibilidade de aplicação das duas formas de progressividade na cobrança do IPTU, é impondível a análise da incidência do imposto antes da Emenda Constitucional n.º 29/2000 e após essa Emenda, tendo em vista que a progressão fiscal passou a ser aplicada a esse imposto apenas depois da alteração promovida por aquela.

4.2 O IPTU antes da EC n.º 29/00

Antes da edição da Emenda Constitucional n.º 29/00, a progressividade aplicada ao imposto em exame era a progressividade no tempo, para fins extrafiscais, explanada no art. 182, da CF/88:

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

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

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

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

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

I – parcelamento ou edificação compulsórios;

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

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

Da análise do artigo citado, depreende-se a previsão da progressão no tempo, para fins extrafiscais, pois esta funciona “como instrumento de pressão ao proprietário do bem imóvel que, devendo dar ao bem o adequado aproveitamento da propriedade, mantém-se recalcitrante à necessária função social do imóvel.” (SABBAG, 2010, p. 966).

Essa progressão possui caráter sancionatório, não porque o tributo em questão constituía-se ato ilícito, pois isso destoaria do próprio conceito de tributo disposto no art. 3º do CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito** [...]” (grifos nossos).

Afirma-se que possui aspecto de sanção, pois seu objetivo é pressionar o contribuinte a dar finalidade ao imóvel ocioso. Nesse contexto, no IPTU progressivo no tempo, englobavam-se apenas as propriedades não edificadas, subutilizadas ou não utilizadas.

4.3 O IPTU após a EC n.º 29/00

Com o advento da Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000, foi prevista uma peculiar progressividade fiscal para o IPTU, disposto art. 156, § 1º, incisos I e II:

Art. 156. (omissis)

[...]

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

I- ser progressivo em razão do valor do imóvel;

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

Desta feita, a progressão não mais se constitui em uma exceção à medida de cálculo do imposto. Hodiernamente, mesmo no imóvel que já tenha função social específica será aplicada a progressividade, agora com caráter meramente fiscal, pois se adequará a aspectos pessoais: valor, uso e localização do imóvel.

Essa progressão suprime, nitidamente, o direito à propriedade do contribuinte, direito fundamental que é assegurado constitucionalmente.

Como é cediço, a Carta Magna brasileira atual é considerada rígida, pois, para realizar alguma alteração ou acrescentar algum dispositivo em seu texto faz-se necessário um processo legislativo burocrático. Contudo, existe um núcleo inalterável no corpo constitucional, que são as denominadas cláusulas pétreas, que estão dispostas no art. 60, § 4º, da Constituição Federal:

Art. 60. (omissis)

[...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I – a forma federativa de Estado;
- II – o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III – a separação dos Poderes;
- IV – os direitos e garantias individuais.

Essas cláusulas pétreas “[...] são as vigas mestras que sustentam o edifício do Texto Supremo e só podem ser modificadas por um novo Poder Originário.” (BARBOSA, 2007, p. 136)

O direito à propriedade encontra guarida no inciso IV do artigo supracitado, constituindo-se em um direito fundamental. Com a edição da emenda analisada houve uma supressão do direito discutido. Para melhor entendimento da matéria, destaca-se o ensinamento de Evandro Paes Barbosa:

O que o sistema constitucional não admite é que o Poder Derivado possa suprimir os direitos e garantias individuais, estabelecidos pelo Poder Originário Constituinte, introduzindo um imposto progressivo (mais gravoso). Especificamente, no caso, a violação é do direito de propriedade (art. 5º, “caput”) do contribuinte, o dinheiro, já que, aumentando o imposto predial, aumentar-se-á a quantia em dinheiro a ser paga. (BARBOSA, 2007, p.137)

Extrai-se do expandido acima que a Emenda não poderia reduzir o direito à propriedade, pois este é fundamental, logo, constitui-se em cláusula pétrea, apenas podendo ser modificado por um novo Poder Originário Constituinte.

O raciocínio antes exposto é atingido com a análise dos princípios estudados em capítulo anterior. Se o contribuinte tem seu patrimônio invadido por tributação mais onerosa e esta encontra-se calculada de maneira irregular, pois, como no caso em estudo, trata-se de um imposto real sendo mensurado a partir de

aspectos pessoais do contribuinte (ampliação nítida da capacidade contributiva), haverá tributação com efeito de confisco, pois ultrapassaria a capacidade econômica real do contribuinte, podendo colocar em risco sua sobrevivência própria e de sua família.

A progressividade advinda da EC n.º 29/00 é claramente inconstitucional, pois, utilizando-se de aspectos pessoais para quantificação do tributo, permite mensurar a capacidade contributiva de maneira errônea, tendo em vista que, por tratar-se de um imposto real, deveria ser tomado por base o valor venal.

Atente-se ao seguinte exemplo: um imóvel que não cumpre com os requisitos do plano diretor tem o IPTU taxado com alíquotas progressivas sucessivas; após atingir uma alíquota de 20% do seu valor venal, este imóvel ao fim de cinco anos terá sido expropriado indiretamente, pois o que foi pago pelo proprietário a título de IPTU é equivalente ao valor venal do imóvel. Observa-se que em um curto espaço de tempo o indivíduo teve uma tributação acima de sua capacidade contributiva, bem como sofreu tributação com efeito de confisco.

Ao incidir tributação acima da capacidade contributiva, de modo a tolher a propriedade, configura-se o tributo com efeito de confisco, desta forma, é suprimido o direito de propriedade do indivíduo, direito este que se constitui em cláusula pétrea, restando clara a inconstitucionalidade da Emenda analisada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado possui necessidade de cobrar tributos, não apenas para satisfazer sua volúpia arrecadatória, mas, principalmente, por se tratar do principal meio de auferir renda aos cofres públicos.

Contudo, a Constituição Federal regula a exigência dos gravames compulsórios e protege o contribuinte da tributação arbitrária. Tal proteção se dá nos princípios constitucionais tributários.

Na análise da forma atual de cálculo do IPTU, fez-se mister o estudo da exótica progressividade fiscal proveniente do acréscimo do § 1º e seus incisos, ao artigo 156 da CF/88.

Abstendo-se à análise dos princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, buscou-se explicar a repercussão da Emenda Constitucional n.º 29/2000 na progressividade anterior do IPTU e estudar a validade da teoria de inconstitucionalidade das alterações na nova progressividade do IPTU diante dos mencionados princípios. Na observação das doutrinas utilizadas, nota-se que o tema ainda encontra forte polêmica.

A partir do estudo realizado, é possível se chegar a importantes conclusões. O IPTU é, inegavelmente, um imposto real. Logo, a base de cálculo deve ater-se ao valor do objeto tributado.

Antes da EC n.º 29/00, existia a progressividade no tempo, com fins extrafiscais, pois, pretendia forçar o proprietário de terrenos ociosos a providenciar uma função social àquele imóvel. Essa progressividade não é contestada, pois nota-se necessária ao regular desenvolvimento urbano e importante para evitar a especulação imobiliária.

Contudo, após a edição da EC n.º 29/00, foi atribuído ao imposto em estudo uma progressão fiscal muito peculiar, que se baseava em alíquotas diferenciadas com base no valor, uso e localização do imóvel. É intangível o conceito de imposto real e a nova progressividade adotada, pois os impostos reais não podem ser calculados com base em aspectos pessoais do contribuinte.

Caso seja feita tal mensuração, configurar-se-á a supressão ao direito de propriedade do contribuinte, promovendo-se uma invasão à capacidade contributiva do particular. Havendo essa invasão, o contribuinte tem seu patrimônio lesado, o que pode vir a diminuir sua capacidade futura de contribuição, havendo nítida redução do patrimônio, por ocasião do gravame compulsório, o que se constitui o efeito do confisco. É importante ressaltar ainda que a supressão da propriedade do particular fere cláusula pétrea, disposta no art. 60, § 4º, inciso IV.

Desta feita, conclui-se que após a EC n.º 29/00, o IPTU adquiriu progressividade dotada de caráter inconstitucional, não apenas por contrariar os princípios constitucionais tributários, princípios estes que são considerados limitações ao poder de tributar estatal, mas também por ferir cláusula pétrea.

A aplicação da progressividade pós-emenda viola os direitos e garantias fundamentais inerentes a todo cidadão e constitui uma invasão excessiva ao patrimônio do contribuinte.

Por todo o exposto é plausível deduzir que a Emenda Constitucional n.º 29/2000 foi editada eivada de vícios que ferem nitidamente os princípios ora estudados e o direito à propriedade, direito este assegurado na própria Constituição Federal, em seu título "Dos Direitos e Garantias Fundamentais".

Quanto maior a exação tributária, maiores são as práticas evasivas do contribuinte para burlar o Estado. Se o fim principal do tributo é a conversão do mesmo em benefícios para a sociedade, de nada adianta o desrespeito ao contribuinte e ao seu direito fundamental à propriedade.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores: 2008.
- BARBOSA, Evandro Paes. **Progressividade do IPTU**. São Paulo: Editora Pillares, 2007.
- BELLUZZO, Regina Célia Baptista. FERES, Glória Georges. **Guia para apresentação de monografias de pós-graduação**. Bauru: 2008.
- BRASIL, Constituição Federal de 1988.
- _____, Código Tributário Nacional.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- FERREIRA, Racilda Maria Nóbrega. **Orientações metodológicas para estruturação dos trabalhos acadêmicos**: construindo conceitos, produzindo conhecimentos e formando pesquisadores. Fortaleza: Premium, 2005.
- FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. – 3. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU/ comentários, doutrina, jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- SANTOS, Maurício Barbosa dos. **Estatuto das Cidades – uma arma contra os inimigos**. 2. ed. São Paulo: Editora J.H. Mizuno, 2004.