

**TRIBUTAÇÃO DO IPTU NO MUNICÍPIO DE NATAL-RN:
UMA ANÁLISE A LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

**Guilherme Gatto De Azevedo Cabral¹
Ronaldo Alencar dos Santos²**

RESUMO

Neste estudo pretende-se analisar o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana sob a ótica do princípio constitucional da capacidade contributiva através de suas duas vertentes: Absoluta e Relativa. O método científico será o dialético. Ressalta-se que o estudo será bibliográfico e jurisprudencial, no qual se optou por estudo da comarca de Natal/RN. Entende-se que o município possui competência para instituir impostos, sendo estes fontes derivadas da receita pública, no entanto, em alguns casos, mesmo os agentes públicos agindo na forma legal, produzem efeitos que não são compatíveis com o aludido princípio que rege a instituição dos impostos. A inobservância pode causar tributos inconstitucionais com efeito confiscatório. Nestas situações, se faz necessário, uma avaliação crítica, que não se prenda apenas a legalidade do ato, mas aos preceitos constitucionais, haja vista que a Constituição Federal é a lei maior na qual todas as leis e atos administrativos estão sujeitos.

Palavras-chave: IPTU. Capacidade Contributiva. Efeito confiscatório do imposto.

ABSTRACT

This study aims to analyze the IPTU from the perspective of the constitutional principle of ability to pay through their two strands: absolute and relative. The scientific method is the dialectic. It should be noted that the study will be legal and bibliographic, which opted to study of judicial district from Natal/RN. It is understood that the municipality has the power to impose taxes, these being derived sources of public revenue, however, in some cases, even public officials acting in legal form, they produce effects that are not compatible with the principle that governs the institution alluded to taxes. The failure can cause unconstitutional taxes with confiscatory effect. In these situations, it is necessary, a critical assessment, which

¹ Discente do curso de Direito da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte – FARN.
E-mail: guilherme_gatto@hotmail.com

² Docente do curso de Direito da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte – FARN.
E-mail:

does not hold only the legality of the Act, but the constitutional precepts, considering that the Federal Constitution is the highest law in which all laws and administrative acts are subject.

Keywords: IPTU. Ability to pay. The confiscatory tax effect.

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro, como ramo do direito público, é regido pelos princípios fundamentais inerentes ao aludido regime jurídico, sendo assim é aplicado com base na supremacia do interesse público sobre o interesse privado, restando ao estado um amplo poder.

Apesar da existência dos princípios inerentes a administração pública, a própria constituição delimita a competência tributária, gerando normas e princípios próprios, além é claro, da observância dos princípios gerais constitucionais. Neste sentido dispõem ALEXANDRE:

Percebe-se que o estado possui um poder de grande amplitude, mas esse poder não é ilimitado. A relação jurídico-tributário não é meramente uma relação de poder, pois, como toda relação jurídica, é balizada pelo direito e, em face da interferência que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na constituição federal. (2012, p.76)

Desta forma, a Carta Magna ao atribuir competência aos entes federados, não os deixam livres para instituir impostos de forma ilimitada, estando aqueles vinculados a observância do regimento das normas, e estas estão sobre o manto dos princípios.

Aos municípios compete instituir o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial. Ocorre que a exação destes vem sendo majorada, e assim, se faz necessário um estudo com intuito de verificar a devida aplicação dos princípios constitucionais, como também o respeito às normas tributárias explanadas no Código Tributário Nacional.

Importa verificar, que a lei municipal não corre em falha apenas ao instituir um crédito tributário inconstitucional, mas também ao negligenciar o contribuinte, quando, por omissão, não o disponibiliza fazer gozo de preceitos trazidos pela Constituição. Em ambos os casos há violação aos princípios. De acordo com BANDEIRA DE MELLO:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico

mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. (2008, p.949)

O problema se coloca quando o ente político age conforme a legislação autoriza, com observância aos limites impostos pelas normas tributárias, mas ainda assim, pondera apenas o efeito fiscal do ato, constituindo então um crédito tributário legal, mas injusto.

A lei municipal que autoriza a cobrança do IPTU tem que atentar à capacidade contributiva do agente passivo, haja visto a importância dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

A capacidade contributiva é reflexo da isonomia, a sua inobservância gera ao tributo efeito confiscatório, prática inadmissível no ordenamento jurídico nacional. Sua importância se faz inequívoca, mas ainda assim sua aplicabilidade nem sempre acontece de forma esperada no nosso ordenamento. Por isso pretendemos fazer uma análise do IPTU no nosso ordenamento jurídico à luz deste princípio tão importante e controverso trazido pela carta magna, assim como sua instituição no município de Natal- RN.

Para tanto, utilizaremos o método científico dialético, com pesquisa investigativa nas diversas fontes do direito, como a doutrina, jurisprudência e legislação.

2 CONTEXTO HISTÓRICO DO IPTU

O IPTU é imposto municipal, autorizado pela constituição federal, o qual deve ser instituído por lei ordinária do município, incidindo sobre a propriedade urbana, conforme determina a CF no Art. 156: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I- propriedade predial e territorial urbana;”

Esta competência tributária dada aos municípios advém da constituição federal de 1988, que ao explanar sobre os impostos, além de prescrevê-los de forma taxativa, repartiu as competências tributárias de forma vertical.

Para alcançar o formato atual, o IPTU passou por algumas mudanças em suas estruturas. Teve como marco inicial o advento da constituição de 1891, surgindo como imposto sobre imóveis, sem fazer distinção entre propriedade rural ou urbana, e possuía o

Estado como competente tributário exclusivo, ou seja, a esse cabia instituir e regularizar os Impostos supracitados.

Os municípios Brasileiros conquistaram no percorrer da historia autonomia politica e administrativa com base no pacto federativo. Desta forma se fez necessário a existência de meio de aferir renda própria, meio este que inicialmente foi atribuído para o município através da constituição de 1934, a qual direcionou ao município competência tributaria, e o transformou em responsável da relação tributaria dos imóveis urbanos. Entretanto houve a conversão deste em dois impostos distintos, tendo como fato gerador a sua edificação. Dessa forma as hipóteses de incidências eram: Imóvel edificado (predial), e sobre o não edificado (territorial).

Art 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:

...
§ 2º - Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

...
II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda; (CF 1934)

Neste sentido dispõe SANTI:

Surge a idéia de que não bastava o princípio autonômico, mas era necessário **oferecer meios de rendas próprios** que assegurassem a realização das atividades que lhe eram atribuídas. Foi com esse diploma que surgiu a competência tributaria municipal para cobrar seus próprios tributos. Até hoje, o Brasil é o único país no mundo que outorga competência tributaria aos municípios. (2008, p. 773)

Foi apenas na constituição de 1946 que ocorreu a uniformização dos impostos urbanos, gerando o imposto único chamado IPTU. Em 1966 é publicado o CTN, o qual recebe status de lei complementar quando é recepcionado pela Constituição de 67.

A presente Carta Magna manteve o status do CTN, assim como a uniformização do imposto urbano e a competência tributaria do município.

Ocorre que esse enaltecimento do município, não decorre de mera aleatoriedade do legislador constituinte. É inegável que a competência cedida aos municípios foi realizada a fim de permitir seu sustento, mas seria um equívoco firmar que esse seria seu único fim. A proximidade do ente federado ao contribuinte permite que aquele alcance a realidade do polo

passivo da relação tributaria, e edite lei especifica que trate de forma mais particular o contribuinte.

Com isso o ente não possui apenas a faculdade, mas o dever de instituir os impostos de sua competência, onde sua instituição não pode ser realizada de forma negligente, haja vista a necessária observância aos princípios constitucionais, onde a própria constituição ao tratar dos impostos, ressalta a importância da capacidade contributiva em seu art. 145, vejamos:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

3 O IPTU À LUZ DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA:

A capacidade contributiva não é nada mais do que a observância do princípio da isonomia, onde o poder constituinte, dando sábia atenção aos impostos enfatiza sua necessidade. Assim, a fim de buscar a justiça social, deve ser utilizada a justiça fiscal, onde paga mais quem pode pagar mais.

A doutrina ainda não é pacífica quanto à aplicação efetiva do princípio aludido, se dividindo em duas posições. Uma acredita que a capacidade contributiva possui apenas a natureza de norma programática, a qual teria apenas função norteadora dentro do ordenamento. Seria uma norma mediata, precisando assim de lei que complementasse o seu efeito, demonstrando então a sua aplicabilidade. Para HELENA DINIZ as normas programáticas são:

aquelas em que o constituinte não regula diretamente os interesses ou direitos nela consagrados, limitando-se a traçar princípios a serem cumpridos

pelos Poderes Públicos (Legislativo, Executivo e Judiciário) como programas das respectivas atividades, pretendendo unicamente à consecução dos fins sociais pelo Estado (1998 pág. 371).

Em sentido diverso, uma doutrina minoritária, defende a aptidão do princípio em pauta em gerar efeitos imediatos, sendo assim um preceito constitucional que poderia ser invocado pelos contribuintes, uma vez que a capacidade contributiva gozaria de eficácia jurídica. De acordo com CANOTILHO:

Marcando uma decidida ruptura em relação à doutrina clássica, pode e deve dizer-se que hoje não há normas constitucionais programáticas. É claro que continuam a existir normas-fim, normas-tarefa, normas-programa que “impõem uma atividade” e “dirigem” materialmente a concretização constitucional. Mas o sentido dessas normas não é o que lhe assinalava tradicionalmente a doutrina, “simples programas”, “exortações morais”, “declarações”, “sentenças políticas”, “aforismos políticos”, “promessas”, “apelo ao legislador”, “programas futuros”, juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade. As “normas programáticas” é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico aos dos restantes preceitos da constituição. (1986p.132)

Concordamos com doutrina minoritária, não faria sentido, diante de uma realidade pós-positivista, um princípio constitucional ser vazio de juridicidade, uma vez que corresponde à própria razão fundamental de ser das normas positivadas. Jose Ricardo Cunha afirma que:

A grande virtude, pois, dos princípios é esta capacidade de condensar numa unidade operacional os aspectos axiológicos e deontológicos da normatividade jurídica, revelando que o dever ser das imperatividades do direito não pode ser dissociado de um núcleo ontológico que resguarde uma eticidade necessária à consecução dos fins do direito. Assim, o comando (dever ser) não pode ser separado do valor que lhe justifica, impedindo que o direito seja reduzido à pura força ou violência institucional, muito embora não prescindia dela. Dessa forma, os princípios jurídicos parecem ter uma extraordinária capacidade de aglutinar as dimensões constitutivas da própria teoria do direito: dever ser (deontologia), valor (axiologia) e finalidade (teleologia) se reúnem numa tessitura ontológica que forma identidade e validade do direito. (p. 34).

Desta forma seria inaceitável o não cumprimento do princípio na instituição do IPTU, devendo esse ser observado não apenas pelo legislador na sua constituição, mas também pela administração na execução de suas funções, assim como pelo poder judiciário.

Para sua execução, é necessário o entendimento do próprio termo. Para ALEXANDRE (2012) a utilização do termo utilizado pela constituição carece de técnica quando menciona o termo “capacidade econômica”, pois o mesmo daria a impressão que qualquer riqueza estaria

apta a ser atingida pelos tributos, o que seria errôneo, contudo a própria constituição esclarece ao continuar com a expressão “do contribuinte”, assim, a mera capacidade econômica não possui interesse ao dispositivo, apenas a capacidade do agente tributável.

De forma clara, percebe-se que a capacidade contributiva possui dois sentidos distintos: Absoluto, ou relativo. O primeiro versa sobre as aquisições econômicas do contribuinte, que corresponde as manifestações de riqueza previsto pelo legislador. O segundo preocupa-se com a aptidão do contribuinte em arcar com os custos exigidos pelo fato jurídico tributário.

3.1 CAPACIDADE ABSOLUTA

O absoluto, também conhecido como objetivo almeja o enquadramento do contribuinte em uma previsão legal. E a taxação de quem deve concorrer com os gastos públicos. Essa previsão, no que se refere ao IPTU, é realizada no art. 32 do CTN, que determina como fato gerador abstrato a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

A interpretação quanto ao que corresponderia a área urbana é autêntica, sendo definida no parágrafo primeiro e segundo. Um de forma taxativa indica referências de serviços mínimos, que quando fornecidos, em número não inferior a dois, pelo poder público caracterizam a zona como Urbana, o outro possibilita a lei municipal indicar zona como urbana, mesmo que não forneça tais serviços, desde que “sejam áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio” (art.32 § 2)

Importa perceber que este serviço não corresponde a uma contraprestação do serviço público para o contribuinte a fim de legitimar a cobrança do imposto. Este é cobrado por simples demonstração de riqueza que se enquadre na capacidade contributiva eleita pelo estado. O serviço prestado apenas define o que é entendido por zona urbana, elemento encontrado no fato gerador abstrato.

Ocorre que a delimitação da hipótese de incidência, possui ligação direta com os agentes passivos da relação, pensamento que pode ser abstraído da análise dos artigos 121 e 122 do CNT, que afirmam de forma geral, que o contribuinte de uma certa obrigação será aquele que seja determinado por disposição direta da vontade da lei, ou aquele que possua

relação pessoal e direta com o fato gerador. O art. 34 seleciona: “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

Alguns doutrinadores levantam controvérsias no que tange a possibilidade do titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, ser imputado na obrigação tributaria. O respaldo para tanto, é a manifestação suscita da CF, onde ao prever a competência do IPTU, se refere apenas a propriedade. PAULSEN defende a inconstitucionalidade nos seguintes termos:

Entendemos que os arts. 32 e 34 do CTN, no que desbordam do conceito de propriedade e de proprietário, são incompatíveis com o texto constitucional, não ensejando validamente a tributação do domínio útil e da posse, bem como a exigência do IPTU dos respectivos titulares. De fato, note-se que é a riqueza revelada pela propriedade que é dada à tributação. Assim, não se pode tributar senão a propriedade e senão quem revela tal riqueza. A titularidade de qualquer outro direito real revela menor riqueza e, o que importa, não foram os demais direitos reais previstos constitucionalmente como ensejadores da instituição de impostos.(2005, p. 421)

De forma esclarecedora, o Supremo Tribunal de Justiça, no que se refere ao possuidor, determinou que somente é contribuinte aquele “possuidor por direito real que exerce a posse com *animus* definitivo” (RE325.489/SP). Segue o voto da Ministra-Relatora Eliana Calmon, no referido RE:

Examinando-se o art. 34 do CTN, pode-se ter uma errônea ideia, por apontar o artigo como contribuinte o possuidor a qualquer título.

Doutrinariamente, distingue-se a posse oriunda de direito real, situação em que assume o possuidor o ônus do proprietário, da oriunda de direito pessoal, quando detém esse título pela só existência de um contrato, tal como a locação, o comodato etc.

O certo é que somente contribui para o IPTU o possuidor que tenha ***animus domini***, como ensina o professor Odmir Fernandes (Código Tributário Nacional, São Paulo: RT, p. 97).

Assim, jamais poderá ser chamado como contribuinte do IPTU o locatário ou o comodatário. (p. 217).

O STJ também não concorda com a inconstitucionalidade no que tange o domínio útil, demonstrando a constitucionalidade da tributação do enfiteuta pelo IPTU. A eminente ministra Eliana Calmon, novamente como Ministra relatora, informa:

De fato, o STJ afasta a inconstitucionalidade dos artigos questionados, e mais, ciente da diversidade de casos concretos envolvendo o proprietário, o titular de posse ou domínio útil, indica o município como responsável pela eleição de seu contribuinte, de forma que

facilite a arrecadação. Essa permissão é sumulada. “Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.” (Súmula 399). É notório que essa atribuição é exclusiva de lei complementar, que assim faz através do CTN, portanto, o que se permite aqui não é uma eleição aleatória dos municípios, e sim uma orientação que sane os casos concretos, senda essa escolha baseada nas alternativas fornecidas pelo próprio CTN.

3.2 CAPACIDADE RELATIVA

A capacidade Contributiva relativa ou subjetiva define-se pela busca da individualização do contribuinte no caso concreto a fim de verificar a possibilidade de absorver o impacto tributário. É um critério de graduação do imposto aplicado ao sujeito, com base no princípio da isonomia.

O valor específico do tributo é alcançado através do resultado de duas grandezas: A alíquota e a base de cálculo. Esta precisa possuir relação direta com o conteúdo econômico previsto pelo legislador, sendo definido no nosso ordenamento pelo art. 34 do CTN como o valor venal do imóvel. Já aquela é um percentual ou valor fixo, que será conjugada a base de cálculo gerando um quantum objeto da prestação tributária.

Quando essa alíquota é fixa, e a base de cálculo é variável, alcançamos a aplicação do princípio da proporcionalidade. Percebemos então a atribuição mais elevada daquele que possui uma base de cálculo maior. Técnica não suficiente para gerar isonomia. Apesar de ambos estarem pagando em proporções iguais, não se considera a capacidade de contribuir de cada um.

A alíquota pode ser utilizada como uma variável, sendo aplicada com valor divergente dependendo do caso concreto. Sendo assim, o legislador pode alcançar diversos valores diferentes, mesmo que aplicado sobre uma mesma base de cálculo. Essa fórmula permite uma graduação, gerando uma aplicação mais justa, apta a obedecer ao tão celebre princípio.

Essa graduação vem sendo utilizada para gerar uma progressividade, podendo ser fiscal (arrecadatória), extrafiscal (regulatória) A progressão fiscal é prevista pela CF em seu art.156 paragrafo primeiro inciso numero um. A autorização expressa foi realizada pela emenda constitucional 29/2000, permitindo que as alíquotas sejam progressivas em razão do valor do imóvel. A extrafiscal tem fundamentação no art.184 paragrafo quarto, o qual autoriza a progressão em razão do tempo. O intuito é de regular o devido uso da propriedade.

Mesmo antes da emenda, muitos municípios aplicavam a progressividade fiscal, tendo como base a capacidade econômica do contribuinte. O raciocínio era simples, quanto maior o

valor venal do imóvel, maior a capacidade contributiva. Sendo assim maior deveria ser o valor da alíquota.

O Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional todas as leis municipais instituídas antes da emenda 29/2000 que trouxessem IPTUS progressivos amparados por essa linha de raciocínio. Para o supremo a capacidade contributiva não podia ser aplicada para impostos reais, não podendo então ter gerado impostos progressivos, salvo a exceção trazida pela constituição para garantir o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Com a emenda, foi demonstrada a possibilidade de progressividade fiscal em impostos reais, contudo a nova possibilidade trazida tem caráter de exceção, onde seu entendimento não pode ser estendido. O STF continua proibindo qualquer outro tipo de progressão fiscal no IPTU. Como exemplo a proibição da progressividade com base no número de imóveis do contribuinte.

Concordamos que a aplicação da progressividade nos impostos reais não pode ser realizada apenas com análise de signos de riqueza da propriedade. Essa efetivação pode gerar a inversão da sua principal função, que é a observância ao princípio da capacidade, uma vez que a manifestação de capacidade econômica não se mistura com a capacidade contributiva.

Explico, mesmo o contribuinte sendo proprietário de imóvel que possua um valor venal alto, não significa que possui capacidade para contribuir com o valor imputado. Tendo em vista que quanto maior o valor da base de cálculo, maior será a alíquota, e assim vai ser gerado um resultado dispendioso.

Importa ressaltar que a capacidade contributiva não é um princípio que visa apenas gerar recursos à administração, pretende também ponderar a importante função fiscal do estado, com a possibilidade do contribuinte de arcar com aquele custo. De nada adianta gerar valores progressivos, se estes não serão absorvidos.

Assim, parte da doutrina galga a inconstitucionalidade da EC 29/2000. Defendem que o princípio da capacidade contributiva é um direito individual pético, o qual não poderia ser mitigado. A avaliação de um imposto real precisa ser objetiva, o que não condiz com a capacidade contributiva, uma vez que para tanto se faz inequívoca necessidade de avaliar fatores subjetivos e pessoais do contribuinte. Analise essa inexistente nas progressões trazidas pela EC.

Por outro lado, essa linha argumentativa me parece falha. Tanto a doutrina quanto, Supremo se apegam de forma demasiada a determinação da natureza do imposto como Real. É Inquestionável que o imposto é aplicado sobre demonstração de riqueza, e essa corresponde a um direito real. Entretanto o fato de trata-se de imposto real não inibi a aplicação do

princípio objeto de estudo. Contudo, para isso deve-se conceder pessoalidade ao imposto. Não significa que se deve alterar sua natureza real, mas considerar o indivíduo existente por trás da exação fiscal. “Parece-nos que a personalização do imposto há de ser observado sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência o comporte, mesmo que esteja diante dos chamados impostos reais.” (Regina Helena Costa apud Themístocles B. Cavalcanti)

Uma realidade possível, haja visto que os municípios receberam competência para tanto. A autonomia dos municípios objetiva oferecer uma melhor prestação de serviços públicos aos Municípios. Não devem aqueles se preocupar apenas com a arrecadação, mas como essa arrecadação será realizada. A principal função do município é à possibilidade de se ter um meio ambiente urbano capaz de amoldar o interesse privado aos ditames públicos.

Uma das formas de alcançar tamanho objetivo é autorizada expressamente pela CF através da mesma emenda (29/2000), que autorizou a diferenciação da alíquota com base no uso do imóvel e a localização do imóvel.

Mesmo não existindo progressividade, almeja-se alcançar a capacidade contributiva, onde através de tabelas com valores divergentes de alíquotas para cada zona da cidade, pode gerar uma imputação diferente mesmo tratando-se de mesma base de cálculo, favorecendo as zonas de classe baixa, onde presumisse residir pessoas com menos capacidade tributária, e onerando as zonas de classe alta. Claro que essa medida não é suficiente, mas configura mais um passo no sentido do almejado constitucionalmente.

Também é possível alíquotas divergentes quanto ao uso do imóvel, onde imóveis residenciais, em regra, não gerariam lucros ao proprietário, possuiria assim uma grandeza inferior aquele utilizado comercialmente. O STF já se posicionou nesse sentido, e ainda foi mais benéfico, com sumula cristalizada: “É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário que não possua outro.” (Súmula 539)

A súmula 539 do STF nos lembra que a capacidade contributiva não deve ser observado pela administração apenas como uma oportunidade de fruir renda ao erário de forma progressiva. Fica claro que a lei deve prever casos que reduza a alíquota no intuito de ser compatível com o destinatário do tributo.

2.3. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

Diante da inquestionável importância do princípio da capacidade contributiva, considerado *clausula pétrea* por parte da doutrina, se faz imprescindível perceber os efeitos de sua inobservância, assim como os seus paliativos.

Uma vez que o valor imputado seja superior à capacidade contributiva do agente passivo, ao ponto de comprometer a capacidade de sustento e desenvolvimento ou impeça direitos individuais e fundamentais, o fisco ultrapassa sua função e passa a ser confiscatório. É essencial que o estado ao exercer a sua arrecadação através da tributação, respeite o mínimo vital do sujeito tributado. Para CARAZZA:

Não se pode, em homenagem aos princípios da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade, assujeitar um mesmo fato econômico à incidência de tantos impostos, que acabem por retirar do contribuinte o mínimo vital a que estamos aludindo. (p.102)

O princípio do não confisco abrange duas proibições: o confisco por ato ilícito, assim como o efeito confiscatório do tributo. O primeiro pode ser percebido pela própria definição de tributo trazido pelo CTN art.3º que determina que o tributo não é oriundo de sanção de ato ilícito. O Segundo por determinação constitucional art. 150, IV que dispõe: “**Art. 150** - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: **IV** - utilizar tributo com efeito de confisco”.

A configuração do efeito confiscatório deve ser percebida em função da totalidade da carga suportada em decorrência dos tributos, pois a exação individual pode aparentar ser suportável, mas diante da existência de diversificados tributos em um mesmo período, torna frágil a capacidade do contribuinte. Vejamos trecho do acórdão proferido nos autos da ADC 8-MC:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo- resultante de múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal- afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. (p. 38)

A configuração de confisco não se faz clara, sendo difícil determinar quando uma tributação transgrede o limite da capacidade e alcança o efeito confiscatório. Ainda assim a

análise é possível, cabendo nos casos de negligência da administração, o uso da razoabilidade do transgredido, buscando, portanto o auxílio judiciário. Assevera ALEXANDRE:

O conceito de efeito confiscatório é indeterminado, sujeito a alto grau de subjetividade e varia muito de acordo com as concepções político-filosóficas do intérprete. Isso não impede, contudo, que, em casos de notória ausência de razoabilidade de uma exação ou de um conjunto de exações, o poder judiciário reconheça a existência de um verdadeiro abuso ou direito de tributar, tendo em vista a absorção de parcela substancial do patrimônio ou renda dos particulares. (2012 p. 119)

Também pode abstrair da capacidade contributiva a isenção do mínimo vital. Quantia intributável, pois por menor que seja a exação, causaria danos ao destinatário. “Trata-se, portanto, de uma isenção concedida por motivo técnico-fiscal, qual seja, a ausência de capacidade contributiva, não podendo destarte, ser revogada, já que a exigência de imposto, nessa situação, é inviável.” (HELENA COSTA, 1994, p.65)

Ocorre que eventualmente o legislador não atenta para capacidade contributiva relativa, deixando de editar normas que garantam a efetividade do princípio. E como o ordenamento jurídico de forma geral não oferece integração suficiente para viabilizar o exercício do direito, resta prejudicado o contribuinte.

O remédio para tanto é o Mandado de Injunção previsto na constituição art. 5 , inciso LXXI, que prescreve:

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

LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania;

3 O IPTU NO MUNICÍPIO DE NATAL

O município de natal instituiu o IPTU através do art. 18 do código municipal de Natal-lei 3.882 de 11/12/1989.

Art. 18 - 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 do Município, independente de sua forma, estrutura ou destinação

A lei 3.882 não apresenta nenhuma divergência do CTN na observância da capacidade contributiva objetiva, e por ser prévio aos posicionamentos do STJ, não abarca detalhes quanto ao contribuinte, contudo, no art. 22, demonstra a solidariedade de qualquer dos posseiros sejam diretos ou indiretos. “É considerado responsável pelo imposto, quando do lançamento, qualquer dos possuidores, diretos ou indiretos, sem prejuízo da responsabilidade solidária dos demais”

O código municipal explicita a obediência as limitações de tributar, e o respeito as imunidades, em consonância com a CF. Além disso através das leis esparsas N° 4.643, de 18 de Julho de 1995, e N° 5.901, de 04 de fevereiro de 2009, criaram isenções de imposto municipal. A primeira com finalidade extrafiscal de preservar bens históricos tombados:

Art. 1º Ficam isentos de pagamento de Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, os proprietários de imóveis assim reputados de interesse histórico, e que tenham sido regulamente tombados, exclusivamente no que concerne aos imóveis nesta situação.

O outro com fim de incentivo fiscal, diante da condição do município de natal ser escolhido como sede da Copa Mundial da FIFA de 2014:

Art. 1º - Ficam isentas dos tributos de competência municipal as operações necessárias para a organização ou realização da Copa Mundial da FIFA de 2014, quando em algum dos polos da operação figure:

I – a Fédération Internationale de Football Association (FIFA).

II – pessoa física ou jurídica ou delegação diretamente vinculada à organização ou à realização do evento, desde que expressamente relacionada pela FIFA em documento oficial a ser entregue na Secretaria Municipal de Tributação.

Parágrafo Único – A isenção prevista no inciso II não desobriga o outro polo da operação do cumprimento das obrigações acessórias previstas em Lei e não exime o pagamento do tributo nas operações que, embora envolvam as pessoas referidas, não estejam relacionadas com a organização ou a realização do evento.

Já a capacidade Contributiva relativa é observada pelo CTM em diversos momentos. A base de cálculo já apresenta uma previsão, onde o poder executivo é autorizado a diminuir

esta grandeza para aqueles imóveis que possuem utilização residencial, e que seu titular ou cônjuge nele resida, além de não possuir outro Imóvel. Essa previsão aparece no art. 23:

Art. 23 - A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

§ 2º - O Poder Executivo poderá reduzir a base de cálculo do imposto para os imóveis com destinação exclusivamente residencial em:

I - até 75% (setenta e cinco por cento) para os imóveis cujo valor venal seja inferior ou igual a trinta e sete mil e cinquenta reais e vinte e oito centavos (R\$ 37.050,28);

II - até 50% (cinquenta por cento) para os imóveis com valor venal superior a trinta e sete mil e cinquenta reais e vinte e oito centavos (R\$ 37.050,28); e inferior ou igual a quarenta e quatro mil, setecentos e sessenta e nove reais e nove centavos (R\$ 44.769,09);

III - até 25% (vinte e cinco por cento) para os imóveis com valor venal superior a quarenta e quatro mil, setecentos e sessenta e nove reais e nove centavos (R\$ 44.769,09); e inferior ou igual a cinquenta e seis mil, seiscentos e quatro reais e cinquenta e nove centavos (R\$ 56.604,59).

§ 3º - Para que os imóveis tenham o benefício deste artigo, é necessário que o proprietário, titular do domínio útil ou seu cônjuge, não possua outro e nele resida.

É certo que esta previsão não engloba uma diversidade grande de valores, o que permitiria uma quantidade maior de contribuintes que seriam beneficiados. Todavia me parece uma graduação “regressiva” onde quanto menor o valor da manifestação de riqueza, maior o desconto que poderá ser beneficiado o contribuinte. O imposto possui a função de retribuição de renda, se sustenta sobre a ótica da solidariedade social. Nesse sentido nada seria mais coeso do que a observância da capacidade contributiva para beneficiar aqueles que mais precisam.

Ao dispor sobre as alíquotas, o CTM não determina progressividade em razão do valor do imóvel, uma vez que a lei é anterior a emenda que autoriza tal possibilidade. Todavia apresenta diferença de alíquota quanto a utilização do imóvel, onde determina 1 % para imóveis não exclusivamente residencial, com área construída acima de mil metros quadrados e para imóveis não edificadas, e alíquota de seis décimos por cento para os demais imóveis edificadas.

Art. 44 - O imposto é calculado sobre o valor venal do imóvel, a uma alíquota de:

I - um por cento (1%) para os imóveis edificadas com destinação não exclusivamente residencial e área construída superior a um mil metros quadrados (1.000 m²);

II - seis décimos por cento (0,6%) para os demais imóveis edificadas;

III - um por cento (1%) para os imóveis não edificadas.

Um passo importante na direção da Capacidade Contributiva é encontrado no art. 17. Este, em consonância com o art. 172 do CTN, permite ao poder executivo extinguir o crédito tributário, ao conceder remissão, com observância direta da capacidade econômica tributária. Essa remissão só alcança o valor de duzentos e treze reais e quarenta e um centavos por agente, e uma única vez por período fiscal. Medida coerente, uma vez que o perdão só deve alcançar aquele que de fato possua necessidade, não sendo hábil de sustentar o débito. O parágrafo segundo acresce uma exceção ao artigo, vejamos:

§ 2º - Fica o Poder Executivo autorizado a conceder remissão parcial ou total, nos casos de desmembramento de imóvel, para fins de regularização fiscal, independente do valor, observando o período decadencial, e considerando o que prevêm os incisos I a V, deste artigo.

Também é medida que visa a capacidade contributiva relativa quando o município atenta a um comportamento subjetivo do contribuinte, que apesar de realizado por disposição de vontade, baseada em direitos individuais, percebe uma oneração pessoal do munícipe, e por entender que esse comportamento vai de frente com as funções sociais do município o isenta de carga tributária.

Essa isenção além de ter o condão de excluir o crédito tributário, impedido o lançamento, atribui função extrafiscal ao IPTU. O imposto, ou a falta dele, está sendo utilizado para incentivar o contribuinte a agir conforme deseja o município.

Essa medida é adotada pela lei nº 117/94. Esta isenta do pagamento de IPTU o contribuinte que adotar ou assumir a guarda de menor carente. Assim prescreve:

Art. - 1º Fica isento de pagamento de IPTU incidente sobre o imóvel de sua propriedade e em que residir o contribuinte que venha adotar, legalmente, criança carente.

Art. 2º - O mesmo benefício será concedido ao contribuinte que assumir a guarda legal de criança carente enquanto perdurar essa guarda.

Art.3º - A isenção prevista no art.1º será requerida após a adoção e com a comprovação do fato, enquanto a isenção prevista no art.2º deverá ser requerida com a prova da guarda, devendo ser renovada anualmente, até o terceiro mês do exercício fiscal.

Apesar do brilhantismo do legislador ao determinar a isenção supracitada, o poder executivo do município de natal não aderiu facultativamente ao dispositivo em questão. Foi necessário processo judicial para assegurar o direito da munícipe. O Relator Desembargador Cristovam Praxedes na AC 6594 RN 2009.006594-8, Julgamento dia 12/01/2010

É notório o fim extrafiscal com o qual operou o legislador da presente norma. E agiu o legislador, ao proceder de tal maneira, em prol de estimular a realização de um princípio expresso na Lei Maior, mais precisamente em seu artigo 226, inciso VI do § 3º, que contempla a ampla proteção à criança e ao adolescente, tido como prioridade em nosso ordenamento constitucional. Tal dispositivo aponta para a necessidade de adoção de medidas pelo próprio poder público no sentido de estimular, através, inclusive, de *deincentivos fiscais* - tal como é classificada a isenção -, que a sociedade promova a convivência familiar da universalidade das crianças e adolescentes, em especial daqueles que se encontrem em situação de carência. (AC 6594 RN 2009.006594-8, Julgamento dia 12/01/2010)

Desde 2010 o IPTU do município de Natal vem passando por diversas atualizações tributárias. O poder executivo, no poder de suas funções, vem atualizando a grandeza denominada Base de cálculo. Ocorre que a atualização aparenta ser legal, onde cabe ao poder executivo verificar o valor venal dos imóveis localizados na zona urbana, a fim de permitir uma tributação coesa.

Ocorre que muitas residências, que inicialmente faziam parte da periferia da cidade, sofreram uma valorização com base no próprio desenvolvimento urbano. De fato, com a dilatação do tempo, a cidade de Natal vem se desenvolvendo, e zonas que antigamente poderiam ser consideradas de difícil acesso, hoje se tornaram bem acessíveis. Essa facilidade fez com que os imóveis nessas áreas sejam considerados mais valiosos que porventura eram antes.

Contudo, é imperioso notar que o desenvolvimento econômico do contribuinte não acompanha o desenvolvimento de sua propriedade, ele nem sequer auferir renda acima dessa valorização do imóvel. A aplicação da cobrança por mais legal que aparente, haja visto a regularidade formal do procedimento, afronta de forma direta a capacidade contributiva do destinatário da exação.

Essa cobrança possui efeito confiscatório, onde o proprietário, sem condição de arcar com o imputado, terá que se desfazer do seu bem. Mesmo que o tributo esteja formalmente válido em face das grandezas que o configuram, quando medido perante a totalidade que pode ser suportado pelo destinatário se faz onerosa.

Neste momento existe não só um desrespeito ao aludido princípio, mas também a todo um sistema constitucional. "Dura lex, sed lex", não me parece que em plena realidade pós positivista o interesse público tenha que sobrepor o interesse privado de forma inevitável. Claro que a arrecadação ao erário é uma importante tarefa do município com fins de redistribuição de renda e desenvolvimento das atividades municipais, todavia não se faz contundente uma exação fiscal que imponha uma desapropriação indireta.

Esse tipo de tributação vai de frente aos princípios constitucionais como o direito a propriedade, dignidade da pessoa humana, razoabilidade, isonomia. Tributações como essa gera a eterna marginalização da sociedade. Onde o munícipe que tenha sua propriedade valorizada será coagido a vendê-la e buscar uma residência mais afastada, nas margens da sociedade, onde não será alcançado pela insocial tributação.

É a contradição ao próprio fim social do imposto. A tributação atinge de forma mais agravosa aqueles que deveriam ser beneficiados pelo sistema. Se a logica do tributo aludido é gerar renda ao município, permitindo que o mesmo, disponibilize saúde, educação, lazer, e habitação aos munícipes, alcançando assim uma redistribuição de renda, amenizando a desigualdade social. E se sua tributação excessiva a uma determinada classe social gera exatamente o afastamento desses direitos vitais. Então não se faz viável a exação.

Nestes casos, é mister a ponderação dos princípios, onde o clássico interesse público deve ser mitigado em relação ao interesse do particular. Clássico interesse, pois partimos de um padrão ao qual o interesse público seria arrecadatário. Mas não podemos esquecer, que o verdadeiro interesse público deve ser o reflexo do interesse social, onde de nada adiantaria uma aplicação severa do imposto, que retiraria o básico do destinatário, fazendo com que o mesmo necessitasse de um auxilio do governo.

A lei orgânica do município apresenta os princípios que devem ser zelados pela administração, o que também contrapõe com as medidas do executivo ao lembrar mais uma vez que a vontade do município se confunde com a própria função social dos tributos, e que uma exação que atinja sua função não seria logica. Vejamos o art. 102:

Art. 102 - Na organização de sua economia, em cumprimento do que estabelecem a Constituição Federal e a Constituição Estadual, o Município zela pelos seguintes princípios;

IX - integração das ações do Município com as da União e do Estado, no sentido de garantir a segurança social, destinadas a tornar efetivos os direitos ao trabalho, à educação, à cultura, ao desporto, ao lazer, à saúde, à habitação e à assistência social;

Cumprir informar que há previsão legal no Código tributário nacional que tem função de integração normativa. Sendo assim, sempre que o legislador municipal não alcançar a especificidade do contribuinte, cabe ação judicial com fulcro no art. 108 de forma que a capacidade do contribuinte seja respeitada:

Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

Interessa atenção a ordem de prioridades apontadas pelo código tributário, onde os princípios tributários recebem privilégios perante os princípios do direito público. Nesse ponto é evidente o reforço dado a própria capacidade contributiva, princípio tributário que deve ser priorizado na ponderação principiológica.

Por fim é mister apresentar o posicionamento do STJ na sumula 160: “É defeso ao município atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.” O que o impede de atualizações absurdas, por mais que formalmente legais.

CONCLUSÃO

Para a devida exação do tributo, se faz necessário a observância da capacidade contributiva em seus dois aspectos. O absoluto oportuniza verificar a devida tipicidade e legalidade do agente passivo da relação tributaria, e o relativo permite uma individualização do destinatário do tributo aferindo sua capacidade de absorção, reflexo do princípio da isonomia.

A capacidade econômica tem relação direta com as grandezas determinadoras do quantum alcançado pelo IPTU, por isso são componentes que quando devidamente observados, estão aptos a propiciar o encontro da capacidade contributiva com o Imposto Predial e Territorial Urbana.

A progressividade é meio apto para garantir a tributação a luz da capacidade contributiva, mas pra tanto não pode ser realizada de forma aleatória, precisa respeitar as possibilidades prevista na constituição federal. Ainda assim é indispensável atribuir alguma pessoalidade ao imposto, ou seja, enxergar o individuo por trás da imputação.

Do princípio da capacidade contributiva compreende a proibição de imposto com efeito confiscatório, que possui proibição expressa na constituição federal. Corolário da justiça fiscal, e social.

A previsão para tanto não é derivada apenas do art.145 da constituição federal, vários dispositivos do ordenamento têm auxiliado o princípio, gerando a sua observância.

O município de natal apresenta algumas possibilidades legais que visam a devida observância ao princípio constitucional em tela, que mesmo não sendo suficientes para garantir o mesmo, já apresenta um reconhecimento de sua importância. Ainda assim percebe-se a preocupação com arrecadação em grau bem maior do que o possível dano que é gerado ao destinatário do tributo. Realidade que afronta os preceitos constitucionais, não apenas a capacidade contributiva, mas todo o manto de princípios individuais, como o direito a propriedade e dignidade humana.

Na falta de norma que seja adequada a condição econômica do contribuinte, o mesmo poderá recorrer ao poder judiciário, que com fulcro no art. 108 da CTN, devera relativiza a exação municipal. E ainda, o remédio constitucional, mandado de injunção.

REFERENCIAS:

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2012

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993

CUNHA, José Ricardo. **Sistema aberto e princípios na ordem jurídica e na metódica Constitucional: Os princípios da Constituição de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen juris, 2006.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**, vol. 3, São Paulo: Saraiva 1998,

GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional**. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 1986.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2005

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Direito Tributário E Finanças Publicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. Edição exclusiva ANFIP. São Paulo: Saraiva, 2008

STF, Tribunal Pleno, **ADC-MC** 8/DF, Rel. Min. **Celso de Mello**, julgamento em 13-10-1999, *DJ* de 04-04-2003.

STJ, 2.a T., REsp 325.489/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 19.11.2002, DJ 24.02.2003.

REsp 267.099/BA, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16.04.2002, DJ 27.05.2002