

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS

CELINA GONTIJO LEÃO

**ITR E IPTU: O CONTRASTE ENTRE AS FINALIDADES SOCIAIS E A GESTÃO
PRATICADA**

Varginha/MG

2015

CELINA GONTIJO LEÃO

**ITR E IPTU: O CONTRASTE ENTRE AS FINALIDADES SOCIAIS E A GESTÃO
PRATICADA**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Gestão Pública e Sociedade pela Universidade Federal de Alfenas, *campus* Varginha. Área de concentração: Gestão Pública e Sociedade.
Orientador: Lincoln Thadeu Gouvêa de Frias.

Varginha/MG
2015

Leão, Celina Gontijo.

ITR e IPTU : o contraste entre as finalidades sociais e a gestão praticada / Celina Gontijo Leão. - 2015.

144 f. -

Orientador: Lincoln Thadeu Gouvêa de Frias
Dissertação (mestrado em Gestão Pública e Sociedade) -
Universidade Federal de Alfenas, *campus* Varginha, 2015.
Bibliografia.

1. Brasil - Tributação. 2. Imposto Territorial Rural - ITR. 3.
Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU. 4. Políticas públicas -
Tributação. I. Frias, Lincoln Thadeu Gouvêa. II. Título.

CDD: 336.2

CELINA GONTIJO LEÃO

ITR E IPTU: O CONTRASTE ENTRE AS FINALIDADES SOCIAIS E A GESTÃO PRATICADA

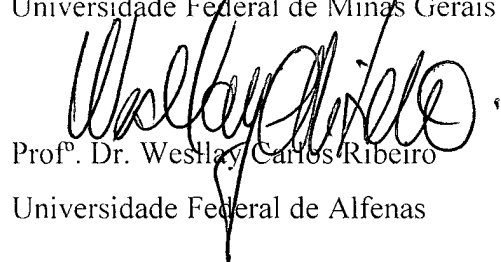
A Banca examinadora abaixo-assinada aprova a dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Gestão Pública e Sociedade da Universidade Federal de Alfenas, *campus* Varginha. Área de concentração: Gestão Pública e Sociedade.

Aprovada em: 14/12/2015



Prof. Dr. Marco Antônio Souza Alves

Universidade Federal de Minas Gerais



Prof. Dr. Wesley Carlos Ribeiro

Universidade Federal de Alfenas

Lincoln Frias
Orientador: Prof. Dr. Lincoln Thadeu Gouvêa de Frias

Universidade Federal de Alfenas

AGRADECIMENTOS

À Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), em especial aos colegas da PSFN/Varginha, por viabilizar o tempo de dedicação exclusiva imprescindível para a conclusão do meu trabalho.

Aos professores Weslley Carlos Ribeiro e Marco Antônio Souza Alves, pelas sugestões e debates que contribuíram para o aprimoramento da minha dissertação.

Ao Lincoln, orientador de generosidade e de dedicação inigualáveis, por abrir meus estudos para além do “mundo jurídico”.

À minha família, pelas orações que me encorajam.

Ao Júnior, por entender a ausência decorrente dos estudos e por ser meu suporte em todos os momentos.

A pesquisa na área das ciências sociais é e sempre será balbuciante e imperfeita. Ela não tem a pretensão de transformar a economia, a sociologia e a história em ciências exatas. Contudo, ao procurar com cuidado fatos e regularidades e ao analisar de modo sóbrio os mecanismos econômicos, sociais e políticos que os expliquem, ela pode tornar o debate democrático mais bem informado e dirigir a atenção para as questões corretas.

(THOMAS PIKETTY, 2014, p.11)

RESUMO

A tributação é uma política pública determinante para a atuação do Estado, pois as demais políticas dependem da arrecadação dela resultante. Mas a tributação não é apenas fonte de custeio para o Estado; a forma como é realizada a gestão da tributação traz consequências diversas para a sociedade, a chamada função extrafiscal do tributo. Em ambas as feições, fiscal e extrafiscal, a política de tributação está submetida aos princípios constitucionais, dentre os quais se destacam a função social da propriedade e a contribuição conforme a capacidade contributiva que têm por finalidade alcançar o objetivo estatal de construção de uma sociedade mais justa e solidária. O objetivo deste trabalho é analisar a qualidade da tributação brasileira sob a ótica dos tributos ITR (imposto territorial rural) e IPTU (imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana), desde a gestão legislativa até a gestão da fiscalização e da arrecadação, para verificar se estão sendo respeitados os princípios mencionados. A hipótese levantada é que o sistema tributário brasileiro é regressivo, isto é, um sistema no qual o cidadão que possui menor capacidade financeira é taxado de forma mais penosa do que aquele que acumula patrimônio, em especial, patrimônio imobiliário, pois é cobrado proporcionalmente mais tributos sobre o consumo do que sobre a propriedade. Essa característica estaria provocando consequências extrafiscais de concentração de patrimônio e de renda e o uso improdutivo do território, consequências contrárias ao objetivo constitucional da solidariedade e da função social da propriedade. Para fazer essa análise, por meio de revisão bibliográfica, no segundo capítulo será discutida a questão pano de fundo para o objetivo do trabalho que é saber qual a relação entre Estado e propriedade privada que justifica a tributação e se esta pode conduzir à solidariedade fiscal. A depender da resposta a essa indagação, pode-se implantar uma tributação que vise apenas arrecadar, independentemente de quem paga, ou uma tributação que considere todas as implicações sociais da cobrança de tributos. No terceiro capítulo será realizado o estudo dos princípios da função social da propriedade e da capacidade contributiva, as alterações de seus significados ao longo da história, suas previsões em outros países, para chegar à interpretação desses princípios que melhor realiza os objetivos estatais constitucionais. Por fim, nos capítulos quarto e quinto serão analisados os tributos sobre o patrimônio imobiliário, ITR e IPTU, para verificar se as suas incidências, na prática, respeitam os princípios constitucionais. De todo o exposto, conclui-se que a gestão da tributação no Brasil é ineficiente, contrária aos princípios a que deve obediência, pois a tributação sobre o patrimônio imobiliário não alcança os cidadãos que realmente apresentam capacidade contributiva, além de permitir o uso especulativo do solo urbano e rural, deixando as finalidades de moradia, alimentação e equidade em segundo plano. A atual política de tributação, fortemente regressiva, contribui para o aumento da desigualdade social no país e para a ausência de cidadania tributária da população brasileira.

Palavras-chave: Tributação. ITR. IPTU. Extrafiscalidade. Regressividade.

ABSTRACT

The taxation is a crucial public policy to the performance of the State, because all other public policies depend on the revenues resulting from it. But taxation is not only the source of funding for the state; how taxation management performed brings several consequences for society, the function called extrafiscal tribute. In both features, fiscal and extrafiscal, taxation policy is subject to the constitutional principles, among which stand out the social function of property and the contribution as of the contributive ability which are intended to reach the state goal of building a society more justice and solidarity. The objective of this study is to analyze the quality of Brazilian taxation from the perspective of ITR (rural property tax) and IPTU (building and urban land ownership tax), from legislative management until the supervision and collection management, to ensure if they are respecting the principles mentioned. The hypothesis is that Brazilian tax is a regressive system, a system in which a citizen who has less financial capacity is tax more painfully than that accumulates assets, especially real estate heritage, because charges proportionately more taxes on consumption than on the property. This feature would be causing extrafiscal consequences of concentration of heritage and income and an unproductive use of land, consequences contrary to the constitutional goal of solidarity and the social function property. To do this analysis, through literature review, the second chapter will be discussed the issue backdrop for the purpose of work is to know what is the relationship between state and private ownership that justifies taxation and if this can lead to fiscal solidarity. Depending on the answer to that question, it can deploy a taxation aiming only raise, regardless of who pays, or taxation that considers all the social implications of tax collections. In the third chapter will be carried out the study of the principles of the social function of property and fiscal capacity, the changes their meanings throughout history, their predictions in others countries, to get the interpretation of these principles that better fulfills the constitutional state goals. Finally, in the fourth and fifth chapters will be reviewed taxes on real estate assets, ITR and IPTU, to check if its impact, in practice, respect the constitutional principles. From all the above, it is conclude that taxation management in Brazil is inefficient, contrary to the principles those should be obedience, because the taxation of real estate heritage does not reach the people who really have ability to pay, in addition to allowing the speculative use of urban and rural land, leaving the purposes of housing, feeding and equity in the background. The current taxation policy, highly regressive, contributes to increasing social inequality in the country and the absence of tax citizenship of the Brazilian population.

Key words: Taxation. ITR. IPTU. Extrafiscality. Regressive.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	- Associação Brasileira de Normas Técnicas
ADI	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
AI	- Agravo de Instrumento
Art.	- Artigo
CDES	- Conselho do Desenvolvimento Econômico e Social
CEF	- Caixa Econômica Federal
CEPAF	- Conselho Estadual de Política Agrícola, Agrária e Fundiária
CEPAL	- Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CF/88	- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CNPJ	- Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CPF	- Cadastro de Pessoa Física
CPMF	- Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	- Código Tributário Nacional
DIEESE	- Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos
EC	- Emenda Constitucional
FAO	- Organização das Nações Unidas para Alimentação e a Agricultura
FMI	- Fundo Monetário Internacional
FUNAI	- Fundação Nacional do Índio
IBAMA	- Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBOPE	- Instituto Brasileiro de Opinião Pública e Estatística
Inc.	- Inciso
INCRA	- Instituto Nacional de Colonização e de Reforma Agrária
IPCA-e	- Índice de Preço ao Consumidor Amplo
IPEA	- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IP TU	- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	- Imposto sobre Veículos Automotores
IRPF	- Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	- Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISS	- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	- Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	- Imposto Territorial Rural
OCDE	- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PGV	- Planta Geral de Valores ou Planta Genérica de Valores
POF	- Pesquisa de Orçamentos Familiares
Rcl	- Ação Reclamatória
RE	- Recurso Extraordinário
REsp	- Recurso Especial
RFB	- Receita Federal do Brasil
SINDIFISCO	- Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil
SNCR	- Sistema Nacional de Cadastro Rural

STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça
STN	- Secretaria do Tesouro Nacional
VTN	- Valor da Terra Nua
VTNt	- Valor da Terra Nua Tributável
ZH	- Zona Homogênea

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Carga Tributária no Brasil em 2013	19
Tabela 2 - Alíquotas do ITR	66
Tabela 3 - Proporção de domicílios pagantes de IPTU por região e extrato geográfico em 2008/2009 (Em %)	96
Tabela 4 - Evolução da relação do montante arrecadado do IPTU e do PIB regional e a Taxa de Crescimento Médio Anual (TCMA) da arrecadação do IPTU e do PIB por grandes regiões 1998-2000 (Em %)	101
Tabela 5 - IPTU em algumas capitais do Brasil até 2008	105

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 -	Distribuição da carga tributária em alguns países em 2012, por base de incidência	113
Gráfico 2 -	Percentual de tributação X renda familiar, com base nos dados POF 2008-2009	114

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
2	DUAS INTERPRETAÇÕES DA PROPRIEDADE PRIVADA E SUAS CONSEQUÊNCIAS SOCIAIS	23
2.1	A TEORIA DE JOHN LOCKE: A INTERPRETAÇÃO LIBERAL .	23
2.2	O NEOLIBERALISMO: A RELEITURA CONTEMPORÂNEA DA INTERPRETAÇÃO LIBERAL	26
2.3	A INTERPRETAÇÃO SOLIDÁRIA: A TEORIA DE MURPHY E NAGEL	29
2.4	EXTRAFISCALIDADE	34
2.4.1	A Extrafiscalidade na Teoria Finalista do Tributo	36
2.5	O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E A TRIBUTAÇÃO	38
3	OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO	42
3.1	A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE	42
3.1.1	A propriedade privada e o desenvolvimento econômico	43
3.1.2	A função social da propriedade no Direito Comparado	46
3.1.3	A função social da propriedade na legislação brasileira	49
3.1.4	Conceito e divergências doutrinárias	50
3.2	CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	56
3.2.1	O posicionamento do Supremo Tribunal Federal	58
4	O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR)	64
4.1	A REGULAMENTAÇÃO DO ITR	64
4.2	A CONCENTRAÇÃO DA PROPRIEDADE RURAL E A BAIXA	

	ARRECAÇÃO DO ITR	67
4.3	OS EQUÍVOCOS NA POLÍTICA PÚBLICA DE TRIBUTAÇÃO DA TERRA	69
4.4	O ITR E O DESCUMPRIMENTO DE SUAS FINALIDADES	74
5	O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU) ..	79
5.1	ASPECTOS GERAIS DO IPTU	80
5.2	PROBLEMAS NA GESTÃO DO IPTU	83
5.2.1	Desconhecimento do território a ser tributado	84
5.2.2	Problemas relacionados à Planta Geral de Valores (PGV)	86
5.2.3	Atualização da PGV	91
5.2.4	Aprovação da PGV por processo político	94
5.2.5	A ausência de cobrança efetiva do IPTU	95
5.3	O NÃO CUMPRIMENTO DAS FINALIDADES FISCAL E EXTRAFISCAL PELO IPTU	99
5.3.1	Pequena arrecadação	100
5.3.2	As finalidades extrafiscais	103
5.3.3	A iniquidade do IPTU	107
6	CONCLUSÃO	112
6.1	BREVE COMPARATIVO ENTRE A TRIBUTAÇÃO DA PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	112
6.2	A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	118
	REFERÊNCIAS	123

1 INTRODUÇÃO

A gestão da tributação é um ponto sensível e decisivo para uma Administração Pública que visa a ser eficiente com justiça social. Isso porque a arrecadação tributária é necessária para a manutenção do Estado e de todas as políticas públicas que se pretenda desenvolver; mas, não é só isso. Ao lado de sua feição fiscal, arrecadatória, a tributação possui a todo instante uma feição extrafiscal que engloba as demais consequências que o sistema tributário traz para a vida em sociedade que não seja a mera obtenção de dinheiro para o Estado. Trata-se de uma interface latente entre o público e o privado.

Os tributos criados e cobrados apenas considerando a finalidade de arrecadação, sem questionamentos, por exemplo, de por que se paga, quem paga e quanto pode pagar, não se coadunam com o objetivo constitucional de construção de uma sociedade justa e solidária, pois o dinheiro arrecadado pode estar sendo recolhido de forma proporcionalmente maior daquele que não possui patrimônio, acirrando a desigualdade social existente no país. Desta feita, a política de tributação, submetida que está aos princípios constitucionais, deve ser formulada para que sua aplicação seja a concretização dos valores sociais consagrados na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), não apenas arrecadando, mas sendo indutora da sociedade pretendida.

O objetivo do presente trabalho é analisar a qualidade da gestão pública do sistema tributário (normas e estrutura de arrecadação e fiscalização), sob a ótica dos tributos sobre o patrimônio imobiliário, Imposto Territorial Rural (ITR) e Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), para verificar se a política pública de tributação está conforme os objetivos estatais traçados pela CF/88. Por meio dos tributos em enfoque, verificar-se-á se a gestão de tais tributos respeita os princípios da capacidade contributiva e da função social da propriedade, com a finalidade de construção de uma sociedade menos desigual. Busca-se com este trabalho, que analisa a tributação enquanto política que tanto influencia na dinâmica social, contribuir para que a gestão pública tenha um impacto positivo na justiça social.

O gestor público deve primar por um sistema tributário de qualidade, isto é, em relação à propriedade privada imobiliária, um sistema que respeite a capacidade contributiva do cidadão e a função social da propriedade, promovendo os valores sociais, os princípios constitucionais e respeitando os direitos fundamentais estabelecidos na Carta Constitucional.

Para analisar a qualidade da política de tributação é preciso, em um estudo preliminar, indagar-se por que se paga tributo e qual é a relação entre Estado e propriedade privada que permite àquele impor ao cidadão que contribua com seu patrimônio para sua manutenção. Tal indagação é necessária, pois, a depender da resposta, tem-se a defesa de uma sociedade que deve apenas contribuir para a manutenção das atividades básicas do Estado, com cada um mantendo o patrimônio que conquistou, ou, por outro lado, a defesa de que a tributação pode ser utilizada para atingir uma sociedade menos desigual, com repartição das riquezas, por meio de exações diferenciadas para pessoas em situações distintas.

A interpretação liberal da relação Estado e propriedade privada que teve origem com John Locke (2005) no século XVII apregoa que a propriedade é um direito natural do homem que a conquistou como fruto exclusivo de seu trabalho. A tributação seria uma parte do patrimônio privado que o Estado retira do indivíduo para se manter, devendo essa expropriação ser na menor quantia possível para que fossem custeados os serviços estatais básicos (MURPHY; NAGEL, 2005), como infraestrutura rodoviária e portuária e segurança pública. Essa foi uma das diretrizes fundamentais do Estado Liberal, no qual se apregoava a separação bem definida entre público e privado, com intervenção estatal mínima na vida de cada cidadão. Esse posicionamento é ainda comumente defendido e foi reafirmado pelo neoliberalismo e libertarismo no século XX, que apregoam ser justo que o indivíduo mantenha consigo todo o patrimônio que conquistou no livre mercado, independentemente da desigualdade social que a disparidade de riqueza possa provocar na sociedade (NOZICK, 1991). A diretriz das políticas públicas era não interferir naquilo que era uma propriedade exclusiva do cidadão.

Com o passar dos anos, foi sendo implantado em alguns países, principalmente na Europa Central após a 2ª Guerra Mundial, um tipo de Administração Pública denominada Estado Social, na qual foram transferidas para a esfera pública diversas competências e atividades que antes eram tidas apenas como interesse individual privado. O Estado passou a ser provedor de serviços como saúde e educação, necessidades básicas como moradia e alimentação, que antes ficavam a cargo apenas do particular (ACUNHA, 2013). As interfaces pública e privada vão deixando de ser realidades estanques para serem realidades com diversos pontos de superposição. Essa diferenciação do que é público e o que é privado fica ainda mais diluída com a implantação em alguns países, como no Brasil, do Estado Democrático de Direito, no qual é atribuição estatal não apenas prover os serviços necessários

à população, mas também induzir e promover junto com a sociedade atividades para o melhor desenvolvimento desta (ACUNHA, 2013).

Sob esses paradigmas estatais sociais fica afastada a defesa de que o homem tem direito a reter consigo tudo aquilo que obteve no livre mercado, pois o individualismo exacerbado do Estado Liberal já não tem mais lugar no Estado Social e no Estado Democrático de Direito. Ganha força, então, uma posição que destaca que o homem somente consegue ter patrimônio porque há um Estado que o possibilita. Nesse diapasão, a propriedade privada não é um direito natural, mas sim uma convenção jurídica: o patrimônio individual é o resultado daquilo que se obtém no mercado, em razão de seu trabalho, após a incidência da tributação (MURPHY; NAGEL, 2005). A propriedade privada terá o contorno que lhe determinar o ordenamento jurídico posto pela sociedade, por meio do Estado. Trata-se de uma interpretação solidária que permite ao Estado impor uma tributação diferenciada, com fins extrafiscais, dependendo dos valores e objetivos que estejam consagrados na Carta Constitucional. Nesse contexto, a diretriz da política pública é que a propriedade impõe obrigações sociais a seu dono, que deve exercer e utilizar seu patrimônio de forma responsável. Exige-se um agir do proprietário, em contraponto à visão liberal de se exigir uma abstenção do Estado em relação ao particular. A necessidade de uma política pública impositiva ao detentor de patrimônio é justificada quando se verifica que a desigualdade na distribuição de riqueza ainda permite que o 1% mais rico da população mundial seja proprietário de quase 50% do patrimônio mundial, ao passo que os 50% mais pobres possuem apenas 5% desse patrimônio (PIKETTY, 2014).

A CF/88 elevou a solidariedade a objetivo estatal e determinou que a política de tributação seja formulada respeitando a função social da propriedade e a capacidade contributiva de cada cidadão. A funcionalização da propriedade privada estabelece que o homem não tem direito a uma propriedade individualista, mas sim a uma propriedade que sirva às necessidades da sociedade em que inserida, necessidades de produção, trabalho, moradia e preservação do meio-ambiente. Com base nesse direito fundamental, procura-se combater o latifúndio improdutivo, ao mesmo tempo em que se protege o pequeno proprietário rural, tributando de forma diferenciada propriedades de grandezas diferentes, sejam elas urbanas ou rurais. O gestor público precisa agir de forma positiva sobre a propriedade privada, isto é, ao mesmo tempo, precisa respeitar o direito individual do proprietário e lhe impor obrigações que dêem à propriedade uma utilização socialmente

benéfica, desenvolvendo políticas públicas que induzam à fruição do patrimônio individual com a conformação que melhor atenda aos interesses sociais.

Já a capacidade contributiva é um princípio que estabelece que cada um deve ser cobrado na medida de sua força para contribuir, dependendo da quantidade de signos de riqueza que possua. Aplica-se a máxima aristotélica de tratar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. A grande diferença entre o patrimônio dos contribuintes permite que se estabeleçam alíquotas diferenciadas de exação para cada patamar de riqueza.

Assim, nos capítulos segundo e terceiro deste trabalho serão apresentadas as questões teóricas que servem de substrato para uma gestão da tributação que dê primazia à eficiência com equidade. A relação entre Estado e propriedade privada, da interpretação liberal à interpretação solidária, a solidariedade como vetor das políticas públicas, em especial, da política tributária, bem como o significado que a função social da propriedade e a capacidade contributiva devem ter para estarem conforme os objetivos estatais constitucionais são o pano de fundo da análise qualitativa da política de tributação hoje posta no Brasil e serão tratadas nos Capítulos 2 e 3.

É por meio desse arcabouço teórico que se demonstrará que a forma como é feita a gestão da tributação no Brasil não concretiza os objetivos constitucionais e os direitos fundamentais acima mencionados, que são de observação obrigatória por qualquer política pública e, em especial, pela política de tributação que tanto interfere na vida da sociedade. Será provado nos capítulos seguintes que o sistema tributário brasileiro é regressivo, isto é, tributa de forma mais acentuada aquele que detém menor capacidade financeira. Tal situação é reflexo de uma tributação que incide de forma desproporcional sobre o consumo, alcançando todos os cidadãos, inclusive aqueles que gastam toda a sua renda em produtos e serviços de primeira necessidade. A tributação sobre o patrimônio imobiliário é relativamente pequena, o que induz a uma arrecadação menor proporcionalmente advinda daquele que tem capacidade contributiva imobiliária do que daquele que gasta tudo que possui consumindo produtos de primeira necessidade; ao mesmo tempo, esse tipo de política tributária permite a acumulação de imóveis com mera finalidade de especulação financeira, seja na cidade, seja pelos latifúndios improdutivos.

Este trabalho, por meio de revisão bibliográfica, tem por finalidade demonstrar a iniquidade da política pública de tributação que hoje, desrespeitando os princípios da capacidade contributiva e da função social da propriedade, onera em demasia o consumo, independentemente de quem seja o contribuinte, e dá um tratamento mais benéfico para

aquele que possui patrimônio imobiliário, situação que pode criar ou piorar problemas sociais decorrentes da concentração de patrimônio e de renda. Essa demonstração será feita por meio dos dados da arrecadação do ITR e do IPTU e da identificação das falhas na gestão dessa política pública que informam que tais tributos não cumprem as finalidades fiscal e extrafiscal a eles atribuídas pela CF/88. Segundo dados da Receita Federal do Brasil (RFB) referentes ao ano de 2013, a carga tributária brasileira corresponde a 36% do PIB e está assim distribuída:

Tabela 1 – Carga Tributária no Brasil em 2013

<i>Tipo de Base</i>	<i>% da Arrecadação</i>
Renda	18,10%
Folha de Salários	24,98%
Propriedade	3,93%
Bens e serviços	51,28%
Transações Financeiras	1,67%
Outros	0,04%

Fonte: BRASIL (2014, p. 7).

Esses dados mostram que, apesar do Brasil ser um país de proporções continentais, apenas uma pequena parte da arrecadação vem do patrimônio imobiliário dos cidadãos. A maior parte da carga tributária incide sobre o consumo, tornando o sistema tributário brasileiro regressivo, pois a população mais pobre precisa gastar uma proporção maior de sua renda para obter suas necessidades básicas (alimentação, vestuário, habitação etc.), não sendo capaz de acumular patrimônio.

Nos capítulos 4 e 5 será analisada a política de tributação sobre o patrimônio imobiliário por meio do ITR e do IPTU. O estudo abarca os problemas da legislação e demonstra que a política de tributação falha na estrutura de fiscalização e de arrecadação. Em que pese serem tributos de competências diferentes, sendo o ITR atribuição da União e o IPTU atribuição dos municípios, ambos os impostos incidem sobre o mesmo tipo de riqueza – a propriedade imobiliária – e devem respeito aos princípios da capacidade contributiva e da função social da propriedade. Além disso, a CF/88 os estabelece como importantes instrumentos da gestão pública fundiária no intuito de melhor aproveitamento do solo, na

zona rural e na zona urbana, atribuindo-lhes a possibilidade de uma tributação progressiva e seletiva para evitar a acumulação de propriedade de forma inadequada e para melhor ordenar a ocupação da terra. Assim, respeitando suas particularidades, a análise feita nesse trabalho demonstrará que esses impostos, dentro de seu âmbito específico de atuação, não promovem, hoje, as finalidades para os quais foram criados.

A tributação sobre a propriedade rural existe desde a 1ª Constituição da República do Brasil, de 1891 (BRASIL, 1891). O formato descoordenado como foi feita a ocupação do território brasileiro e o histórico poder político dos grandes proprietários de terras foram determinantes para que em um país de extenso território, como é o Brasil, tenha-se a inquietante situação de ser o ITR o imposto de menor arrecadação. Nunca foi realizado um estudo geopolítico que abrangesse todo o território nacional, identificando as características das propriedades rurais e de seus proprietários, o que faz com que se tenha uma política pública sobre um patrimônio rural desconhecido. Essa falta de informação, aliada ao fato de que o lançamento do imposto é feito com base nas declarações dos contribuintes, determinam uma impressionante sonegação fiscal, que permite a manutenção dos latifúndios improdutivos e um diminuto retorno fiscal para o Estado que, cada vez mais, aumenta a tributação sobre o consumo, que é de mais fácil arrecadação.

A legislação do ITR é ultrapassada e tributa a propriedade considerando índices de produtividade baseados em uma pesquisa de 1975 (SILVA; BARRETO, 2014); a arrecadação é prejudicada pela ausência de um banco de dados estatal que possa confrontar as informações prestadas pelo contribuinte (ARAÚJO et al., 2014), a exemplo do que ocorre com as declarações de imposto de renda; a fiscalização é precária, feita por amostragem e insuficiente para um país tão extenso e diverso (REYDON; OLIVEIRA, 2012). Todas essas circunstâncias fazem da gestão do ITR um convite à acumulação de terras, ao uso inadequado da propriedade e à sonegação fiscal, descumprindo de forma clara a finalidade social da tributação e da propriedade.

Já o IPTU é objeto de uma política tributária que recebe contornos bastante diferenciados nos milhares de municípios brasileiros. Nos municípios maiores, em especial nas capitais dos Estados e nas regiões metropolitanas, observam-se as maiores alíquotas do imposto e a implantação de estrutura para fiscalização e cobrança (ORAIR; ALENCAR, 2010). Porém, mesmo nesses municípios, esse imposto sobre o patrimônio imobiliário é bastante aquém dos tributos que incidem na cadeia produtiva. Situação ainda mais grave é observada em municípios menores nos quais o tributo é apenas instituído por lei, por ser

medida obrigatória de responsabilidade fiscal, mas não é efetivamente cobrado ou arrecadado, ficando o município dependente dos repasses fiscais dos Estados e da União (CARVALHO JÚNIOR, 2006).

Além disso, observa-se que o valor do imóvel considerado para o cálculo do tributo não corresponde ao valor de mercado e passa muitos anos sem ser atualizado, o que diminui consideravelmente a arrecadação (CARVALHO JÚNIOR, 2012). Outra característica marcante da gestão do IPTU é a ausência de diferenciação de alíquotas do imposto conforme as características de cada propriedade (AFFONSO; ARAÚJO; NÓBREGA, 2008), a depender, por exemplo, de estar localizada em um bairro com melhor infraestrutura pública ou ser propriedade de alguém que possua outros imóveis urbanos, apenas para fins especulativos. Esse tipo de gestão faz com que aquele que detém uma casa simples de morada, em um bairro distante com infraestrutura precária, pague proporcionalmente a mesma quantidade de tributo daquele que possui um imóvel de luxo, com acesso a melhor infraestrutura pública, ou possui diversos imóveis. Mais uma vez, é a política tributária sendo fator de acirramento da desigualdade social.

Essas circunstâncias constatadas na política de tributação pelo IPTU acentuam a regressividade da tributação no país e permitem uma ocupação descoordenada do solo urbano. Apresentados nos capítulos 4 e 5 os dados da arrecadação do ITR e do IPTU, será comprovado, ao final, que aquele que possui patrimônio imobiliário, ou seja, aquele que é detentor de capacidade contributiva, paga proporcionalmente menos tributo ao Estado do que aquele que gasta toda sua renda consumindo produtos e serviços. Essa iniquidade é fator determinante para que sejam acentuadas a concentração de renda e a desigualdade social, situações cujo combate foi elencado como objetivo do Estado brasileiro. É preciso deixar de lado o senso comum de que os tributos servem apenas como fonte de custeio do Estado, pois a forma como a tributação vem sendo aplicada no país pode estar induzindo a problemas sociais diversos que poderiam ser evitados com uma política pública melhor planejada. Não se cogita por meio desse trabalho o mero aumento do valor cobrado por meio do IPTU ou do ITR, visto que não há comprovação econômica da necessidade ou do benefício de elevação da carga tributária total do país; o que se defende aqui é a necessidade de redistribuição da carga tributária, respeitando a incidência sobre o consumo, a propriedade e a renda os princípios da função social da propriedade e da capacidade contributiva.

Para formular a política pública, o gestor deve ter conhecimento de todos os objetivos e direitos constitucionais que limitam e dão norte para a atuação estatal, ao mesmo

tempo em que precisa considerar todas as consequências fiscais e extrafiscais de cada política de tributação, buscando-se a eficiência e a diminuição das desigualdades sociais. Por outro lado, a complexidade do sistema tributário vigente induz a uma falta de cidadania tributária na sociedade brasileira, ou seja, induz ao desconhecimento sobre a política tributária e seus efeitos, provocando a ausência de participação popular na formulação e fiscalização de tal política. Esse cenário deixa na população uma visão distorcida da tributação – seja em relação a sua finalidade, seja no desconhecimento de onde verdadeiramente está o maior peso dos tributos – visão esta que precisa ser alterada por meio de estudos que demonstrem a ausência de qualidade no sistema fiscal arrecadatório, de forte feição regressiva.

Tem este trabalho a finalidade de demonstrar que o atual sistema tributário brasileiro, enquanto política pública de papel central na relação entre público e privado, não está contribuindo para o desenvolvimento social, pois a iniquidade da tributação por meio do ITR e do IPTU agrava a concentração de riqueza e contraria a justiça social. Há uma distorção entre as finalidades sociais previstas na CF/88 para tais tributos e a gestão sobre eles praticada.

2 DUAS INTERPRETAÇÕES DA PROPRIEDADE PRIVADA E SUAS CONSEQUÊNCIAS SOCIAIS

Permeia o senso comum uma interpretação liberal da propriedade privada que preconiza ser o patrimônio individual exclusivo de seu proprietário, que a ele pode dar a destinação que melhor lhe convier. Nesse sentido, o tributo seria um montante desse patrimônio privado que o Estado retiraria do proprietário para realizar suas atividades, não podendo a arrecadação ser superior àquilo que seria necessário para a manutenção das atividades estatais essenciais, pois essa seria a única função do tributo.

Tal pensamento não condiz hoje com o objetivo constitucional de uma sociedade justa e solidária, nem tampouco com o incremento da função da tributação, que passou a dar maior ênfase a objetivos extrafiscais. Nesse capítulo apresentar-se-á a teoria liberal da propriedade privada, chamada de interpretação liberal, que ainda encontra considerável respaldo popular, e, em contraposição, a interpretação solidária, que relaciona Estado, tributação e propriedade privada de forma a dar a esta última uma finalidade construtiva, em prol do bem comum, nos termos que o ordenamento jurídico determinar. Para entender as raízes daquele pensamento padrão liberal e os fundamentos jurídicos para uma tributação equitativa por meio da utilização social da propriedade privada é preciso entender o desenrolar histórico da teoria liberal até os dias atuais.

Esse estudo é importante porque dele decorre a definição da finalidade da tributação e o uso que dela pode fazer o Estado para alcançar seus objetivos traçados na CF/88, concretizando a solidariedade tributária por meio da extrafiscalidade.

2.1 A TEORIA DE JOHN LOCKE: A INTERPRETAÇÃO LIBERAL

O século XVII na Inglaterra foi marcado pelo antagonismo entre o reinado absolutista da dinastia Stuart em oposição ao Parlamento fortificado pelos interesses da burguesia, em clássico confronto entre absolutismo e liberalismo. Após uma guerra civil e um breve período republicano sob o comando de Cromwell, a Revolução Gloriosa de 1688 reinstaurou a monarquia com Guilherme de Orange. Porém, o monarca tinha poderes

limitados pelo Parlamento de inspiração liberal. De origem burguesa liberal, John Locke foi oposição à dinastia Stuart e somente retornou à Inglaterra do exílio na Holanda após a Revolução Gloriosa (MELLO, 2000).

Esse contexto histórico é importante para entender o pensamento de Locke e sua defesa da propriedade privada que tem em sua obra *Segundo Tratado sobre o Governo Civil* reconhecido o maior trabalho de defesa do Estado Liberal (MELLO, 2000). Locke, juntamente com Hobbes e Rousseau, também foi um dos grandes pensadores do jusnaturalismo. Segundo o pensamento jusnatural, os direitos básicos de vida, liberdade e propriedade pertencem naturalmente às pessoas; não precisam de regulamentação para existir.

Diferente de Hobbes, para o qual no “estado de natureza” os homens viviam em constante conflito, no “estado de natureza” lockiano os homens teriam vivido em perfeita liberdade e igualdade e, àquela época, o homem já detinha a propriedade privada. No *Segundo Tratado sobre o Governo Civil*, o termo “propriedade” ora é utilizado em sentido estrito, referindo-se aos bens materiais pertencentes ao homem, ora é utilizado para designar a tríade vida, liberdade e bens (ALVES, 2010), os quais seriam direitos naturais, inerentes à condição humana (jusnaturalismo) e, portanto, invioláveis (MELLO, 2000).

Para Locke, por meio da força de trabalho dada por Deus, o homem conseguiria retirar a matéria bruta que se encontrava na natureza e transformá-la em sua propriedade; logo, a propriedade privada era justificada pelo trabalho que o homem empregou para obtê-la, sendo a apropriação privada uma decorrência natural da razão humana (ALVES, 2010). Nas palavras de Locke (2005, p. 423-424),

[...] embora as coisas da natureza sejam dadas em comum, o homem (sendo senhor de si mesmo e proprietário de sua própria pessoa e de suas ações ou de seu trabalho) tinha já em si mesmo o grande fundamento da propriedade, e que o que formava a maior parte do que ele empregava para o sustento ou conforto do seu próprio ser, quando a invenção e as partes aperfeiçoaram as conveniências da vida, era perfeitamente dele, e não pertencia em comum aos demais.

No liberalismo, assim como o homem é proprietário exclusivo de seu corpo, ele também é proprietário do seu trabalho e da obra fruto do seu trabalho (LOCKE, 2005). Qualquer coisa que o homem tirasse do estado bruto ou comum da natureza e ao qual acrescentasse seu trabalho seria sua propriedade. Somente enquanto estivesse na natureza, a coisa seria comum a todos os homens. Como todos os homens possuem força de trabalho, a diferença na propriedade seria resultado do uso diferenciado que cada um faz de sua força. A propriedade sobre terras seria justificada pelo trabalho que o proprietário nela realizou,

produzindo frutos, pois é o trabalho que agrega valor à terra. A teoria liberal da propriedade é uma teoria deontológica (MURPHY; NAGEL, 2005), ou seja, o importante é a legitimidade da ação que origina a propriedade, no caso, o trabalho, independentemente da consequência social que a propriedade possa trazer. Pela teoria deontológica

[...] os direitos de propriedade são determinados em parte pela nossa soberania sobre a nossa própria pessoa, que inclui o direito fundamental ao livre exercício de nossas capacidades, o direito de cooperar livremente com os outros em vista de um benefício recíproco e o direito de dispor livremente daquilo que legitimamente adquirimos. Sob esse ponto de vista, os direitos de propriedade são substancialmente moldados por um direito de liberdade individual que não precisa de uma justificção consequentialista (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 59).

A propriedade era limitada inicialmente pela força do trabalho de cada homem. Com o passar do tempo, com a ocorrência de troca de bens e a invenção da moeda, foi possível adquirir uma propriedade ilimitada, inclusive uma propriedade maior do que aquela em que o proprietário conseguiria empregar diretamente sua força de trabalho.

O Estado e a sociedade politicamente organizada surgem com o contrato social estabelecido entre os homens pois, apesar da relativa paz que havia no “estado de natureza,” era preciso uma instituição que cuidasse dos conflitos de violação da propriedade privada. Esse contrato seria um pacto de consentimento entre os homens para preservar o que possuíam (MELLO, 2000), para evitar um “estado de guerra” (MELLO, 2000). O consentimento expresso dos governados seria a única fonte possível de legitimação do poder. De acordo com a interpretação liberal do pensamento lockiano, enquanto Hobbes procura legitimar o Estado Absoluto, Locke busca limitá-lo, dando primazia ao interesse privado (BELLO, 2009).

Chega-se, assim, ao ponto mais importante da teoria de Locke (2005) para a discussão do presente trabalho que é a defesa de que a propriedade privada é anterior ao Estado e este é aceito unicamente para conservar essa propriedade privada. O Estado é posterior à existência humana, logo não poderia violar aquilo que é um direito natural do homem, uma condição inata do ser humano: a vida, a liberdade e a propriedade privada. Esses são os pilares da teoria jusnaturalista.

Para o liberalismo o Estado não poderia intervir na propriedade privada do indivíduo ou na quantidade de patrimônio que cada um possui legitimamente, tendo cada homem direito àquilo que conquistou com seu trabalho. A tributação seria um valor que o Estado retiraria do patrimônio privado para se manter, não podendo ela alterar o estado pré-tributação da distribuição de propriedade privada. O único papel da tributação é a manutenção

do Estado que o homem consentiu que existisse para a conservação de sua propriedade privada, sendo a tributação apenas a necessária para efetivar as tarefas públicas “naturais”, quais sejam, segurança nacional, ordem pública e serviços públicos indivisíveis (tais como construção de infraestrutura rodoviária e portuária, atividades judiciais etc.).

O tributo é, ao mesmo tempo, uma fonte de recursos para o Estado e a garantia para o cidadão de que viverá em um estado fiscal, ou seja, viverá em um Estado que se sustenta pela arrecadação de tributos e permite ao cidadão ter propriedade privada, ao contrário do que ocorria no regime absolutista anterior ao liberalismo, em que o Estado era proprietário de todas as terras e da exploração desse patrimônio retirava seu sustento (NABAIS, 2012).

2.2 O NEOLIBERALISMO: A RELEITURA CONTEMPORÂNEA DA INTERPRETAÇÃO LIBERAL

O liberalismo inspirou códigos de regência das relações privadas, como o Código Civil Napoleônico de 1804 e o Código Civil Brasileiro de 1916, sendo que neste último a conceituação da propriedade privada se restringe a estabelecer os direitos do proprietário no art. 524, *caput*¹. A grande difusão e aceitação do liberalismo pela maioria dos países lhe deram força para influenciar um pensamento econômico que ganhou grande destaque nas últimas décadas do século XX: o neoliberalismo.

O neoliberalismo surge como uma reação ao Estado Intervencionista ou Estado do Bem-Estar Social que, diferente do Liberal, vê a atuação estatal como necessária para o desenvolvimento, sendo a diretriz que dominava os governos da Europa Central após a 2ª Guerra Mundial.

Friedrich August Von Hayek, um dos precursores do neoliberalismo, defendeu em sua obra *O Caminho da Servidão*, de 1944, que os indivíduos deveriam ser livres para agir como quisessem, devendo o Estado criar condições favoráveis ao progresso, mas não planejar como deve ser o progresso, determinando obrigações aos cidadãos. O sistema da livre

¹ Art. 524. A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar, usufruir e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua (BRASIL, 1916).

concorrência, ideia central do livro, seria o único em que a aquisição da propriedade privada não é um privilégio ou um “favor dos poderosos” (HAYEK, 2010, p. 114), mas sim uma decorrência do esforço de cada um, sendo o capitalismo o único sistema viável para a sobrevivência da democracia.

Para Perry Anderson (1995, p. 9), opositor de Hayek, a teoria neoliberal acima exposta teria como base o argumento de que

[...] o novo igualitarismo (muito relativo, bem entendido) deste período, promovido pelo Estado de bem-estar, destruiu a liberdade dos cidadãos e a vitalidade da concorrência, da qual dependia a prosperidade de todos. Desafiando o consenso oficial da época, ele argumentava que a desigualdade era um valor positivo – na realidade imprescindível em si –, pois disso precisavam as sociedades ocidentais.

As ideias neoliberais ganharam força a partir da recessão da década de 70 e apontavam como fatores determinantes da crise o aumento dos salários dos trabalhadores exigido pelos sindicatos e o aumento dos gastos sociais pelo governo. Para incentivar os agentes econômicos, considerados necessários para a retomada do crescimento, o neoliberalismo apregoava a redução da tributação sobre os altos rendimentos e renda, acompanhada de uma “saudável desigualdade” (ANDERSON, 1995, p. 10).

Um dos componentes centrais do neoliberalismo é sua visão ético-política – o libertarismo (ou libertarianismo) – que preceitua ter cada um o direito incondicional de dispor de sua renda e de sua propriedade como quiser, pois elas são frutos de sua conquista, na livre atuação do mercado (MURPHY; NAGEL, 2005). O homem teria valor em si próprio e não poderia ter seu interesse violado em prol da sociedade.

Em uma releitura de Locke, Nozick (1991), um expoente do libertarismo, defende que justa é aquela propriedade que foi adquirida de forma legítima. Sua teoria da propriedade é composta de três princípios: o da aquisição – o que importa é saber se o modo de aquisição da propriedade é legítimo; o da transferência – é justa toda transação da propriedade feita sem coerção – e o da compensação, que consiste na obrigação de ressarcir aquele cujo direito legítimo de propriedade adquirido pela apropriação original ou pelas sucessivas transferências foi violado por um roubo, por exemplo.

De cada um segundo o que ele resolver fazer, a cada um segundo o que ele faz por si mesmo (talvez com ajuda contratada de outros) e o que os outros resolvem fazer por ele e dar-lhe parte daquilo que receberam antes (de acordo com esta máxima) e ainda não gastaram ou transferiram. [...] Assim, como sumário e grande simplificação (e não como máxima com qualquer sentido independente), temos: de cada um, como eles escolherem, a cada um, como foram escolhidos (NOZICK, 1991, p. 180-181).

Segundo Nozick (1991, p. 170), em sua obra *Anarquia, Estado e Utopia*, “o Estado mínimo é o mais extenso que se pode justificar”. Considerando que os indivíduos seriam fins em si mesmos e não meios, eles não poderiam ser utilizados como meios para atingir objetivos que não são seus. Dessa forma, o Estado não poderia impor que um cidadão contribuísse para com outro, abrindo mão de parte daquilo que conquistou com seus esforços (PIZZETA, 2009). “A cooperação social turva as águas e torna obscuro ou indeterminado quem tem direito ao quê” (NOZICK, 1991, p. 204-205).

O sistema de propriedade, assim, seria retributivo, tendo cada um aquilo que legitimamente conquistou com seu trabalho, não sendo legítima nenhuma tentativa estatal de redistribuição da propriedade. A redistribuição tolheria o direito das pessoas de disporem como quiserem daquilo que lhes pertence e imporiria uma cooperação social injusta.

De todas as formulações liberais ou libertárias aqui expostas, é importante que seja compreendido que para essa teoria seria legítima a propriedade privada que cada um obtém, independente do grau de concentração ou do uso desse patrimônio. Tratar-se-ia de um direito absoluto. Ao Estado caberia proteger essa realidade, retirando do indivíduo patrimônio por meio da tributação apenas para manter os serviços governamentais essenciais e indivisíveis, como a segurança pública. A desigualdade seria natural e necessária ao sistema produtivo.

Tais pensamentos ainda hoje estão presentes e concretizados pela legislação de vários países, ainda que de forma não declarada, como, por exemplo, na pequena tributação sobre a herança no Brasil², a qual permite que a propriedade permaneça concentrada durante gerações. Como observa Piketty (2014, p. 88), “em um mundo com crescimento demográfico cada vez mais lento e até em taxas regressivas, o peso da propriedade recebida por herança se torna maior, pois o patrimônio tende a se acumular nas mãos de poucos”.

Seja pela defesa de um sistema tributário neutro – que não interfere no status inicial da distribuição social de riquezas, seja por meio de uma tributação regressiva – que incidindo de forma mais acentuada sobre o consumo cobra proporcionalmente mais tributos daqueles que gastam toda sua renda com produtos e serviços de primeira necessidade, a maioria dos países, principalmente aqueles ainda em desenvolvimento, perpetuam na

² No Brasil, por ser um imposto estadual, as alíquotas do imposto sobre a herança (ITCMD) variam entre 3 e 6%, tendo autorização para atingir até 8% do patrimônio transmitido, conforme a Resolução do Senado Federal nº 9/1992 (BRASIL, 1992).

sociedade os ideais liberais de uma propriedade privada intocável, sem qualquer função social.

Um último elemento essencial da interpretação liberal é a defesa de que o sistema tributário deve ser baseado no princípio do benefício, donde cada um deve contribuir conforme o benefício que recebe do Estado em forma de serviços estatais, de segurança e de infraestrutura, por exemplo (MURPHY; NAGEL, 2005). Essa ideia está no senso comum da população que apregoa ser injusto pagar impostos diante de corriqueiras situações de atividade estatal não corretamente prestada, materializadas em vias públicas com buracos e segurança pública deficiente para proteção do patrimônio individual, como exemplos.

Maior resistência ainda enfrenta atualmente um sistema progressivo de tributação, pois aquele que acumulou riqueza se vê como sendo tolhido de seu direito ao pagar tributos proporcionalmente maiores.

Em resumo, são elementos essenciais do liberalismo para o entendimento do presente trabalho a defesa de uma propriedade privada e absoluta, independente de seu grau de concentração, e a tributação mínima, proporcional à prestação de serviços que cada cidadão recebe do Estado.

2.3 A INTERPRETAÇÃO SOLIDÁRIA: A TEORIA DE MURPHY E NAGEL

Historicamente, para que o Estado, como organização social, fosse viável era necessária uma fonte de recursos financeiros para criação e manutenção da estrutura estatal e dos serviços que o governo reputasse dever prestar à população para o desenvolvimento social, sendo o tributo o principal meio de custeio. Ao longo do tempo e também conforme as peculiaridades de cada país, a carga tributária imposta ao cidadão variou consideravelmente, sensível às alterações de paradigmas do Estado (MARINS; TEODOROVICZ, 2010).

No Estado Liberal buscou-se a intervenção estatal mínima, a máxima liberdade, a proteção da propriedade e da vida privada, donde os serviços públicos eram apenas aqueles vitais e intransferíveis, não sendo necessária grande fonte de arrecadação de recursos. Prevalencia a neutralidade da tributação, de forma que a atuação do Estado não interferisse na atividade privada, que possuía ampla liberdade para empregar seus recursos. A finalidade da tributação era apenas fiscal (MARINS; TEODOROVICZ, 2010).

Com a 1ª Guerra Mundial e a crise econômica na década de 30, percebeu-se que as relações de mercado, sozinhas, não seriam capazes de prover tudo que a sociedade demandava.

Esse contexto possibilitou o reconhecimento de que os objetivos de crescimento econômico, pleno emprego, equilíbrio na balança de pagamentos e estabilidade monetária não poderiam ser alcançados somente com o livre jogo da oferta e da procura, sendo de grande utilidade a aplicação de uma adequada política fiscal (LEAL, 2012, p. 154).

Decorrente deste cenário, o Estado do Bem-Estar Social atua como agente promotor e de forma direta das atividades que entende serem necessárias para minorar a desigualdade social, trazendo então para si a competência para prestar todos os serviços e construir toda a infraestrutura que julgava indispensável para o desenvolvimento humano. Para fazer frente a tamanha função, o Estado aumenta sua estrutura e requer maior arrecadação de seus cidadãos, chamados a repartir seu patrimônio por meio dos tributos.

Crises econômicas abalaram todo o mundo e conduziram o Estado para uma nova feição com atuação diferenciada no Bem-Estar Social, por meio do Estado Democrático de Direito. Tal feição estatal, consagrada na CF/88, tem a função de promover, juntamente com a sociedade, o desenvolvimento social com a diminuição da desigualdade, a erradicação da pobreza, as atividades econômicas e financeiras com respeito ao meio-ambiente, dentre outros objetivos. Mas tudo isso, ressalte-se, não tendo o Estado como único promotor e financiador, mas como indutor ao lado da sociedade, prestando de forma exclusiva os serviços estatais indisponíveis e prestando em parceria com a iniciativa privada os demais (ACUNHA, 2013).

Sob o paradigma do Estado Democrático de Direito não basta a atividade de retirar prestação pecuniária do cidadão e repassá-la ao Estado para que este realize todos os serviços e as obras necessárias.

A experiência histórica do liberalismo econômico provou a imperatividade da intervenção do Estado no domínio econômico. Entretanto, esta mesma experiência, no Estado Social, demonstrou a ineficiência de uma intervenção direta na economia. Com este respaldo histórico, faz-se urgente que a atividade tributante atual ultrapasse os limites meramente fiscais e se converta em um instrumento de política socioeconômica por parte do Estado [...]. A tributação moderna não está mais adstrita ao orçamento fiscal – ou seja, não é simplesmente um meio de obter recursos para o Estado – e sim constitui, hoje, um dos principais instrumentos de repartição de riquezas e de desenvolvimento econômico [...] (SPAGNOL, 2002, p. 17-18).

Na contramão do pensamento liberal, Murphy e Nagel (2005), na obra *O Mito da Propriedade*, propõem uma nova concepção da relação propriedade privada, Estado e

tributação para que sociedades menos desiguais, com maior bem-estar para todos, possam ser alcançadas. O objetivo de construção de uma sociedade mais justa e solidária, com diminuição da desigualdade social e a previsão de uma tributação que respeite a capacidade econômica de cada cidadão e induza à utilização da propriedade privada com função social indicam que essa nova concepção da propriedade está presente na atual Carta Constitucional brasileira (BRASIL, 1988).

Para os citados autores, ao contrário do que defende o liberalismo, a propriedade privada é *resultado* do ordenamento jurídico vigente, em especial do sistema tributário de cada país, sendo aquilo que a legislação *permite* que exista. Nessa visão, o direito à propriedade privada não é um direito natural; ao contrário, ele é uma convenção jurídica (MURPHY; NAGEL, 2005). Não há como se afirmar que é um direito inato, que sempre existiu, pois há realidades em que o direito à propriedade privada não existe.

Cada homem somente pode exercer o direito à propriedade privada porque há um Estado e uma legislação que protegem tal direito; logo a propriedade é resultante da convenção social manifestada na legislação. Trata-se da interpretação solidária sobre a natureza da propriedade privada. Desta feita, a propriedade privada é aquilo que o homem possui após a incidência da tributação, após a conformação que lhe é dada pela legislação. Nessa diretriz, o sistema tributário será o instrumento por meio do qual o Estado concretiza determinada concepção de justiça econômica ou distributiva (MURPHY; NAGEL, 2005).

A depender da indagação sobre quais são os direitos e deveres do Estado para com seus cidadãos e vice-versa, e ainda quais são os direitos e deveres dos cidadãos em relação aos outros cidadãos, o sistema tributário deverá ser delineado para permitir que o indivíduo retenha consigo todo o patrimônio que alcançou na economia de mercado ou para estabelecer que o indivíduo tenha o dever de contribuir para diminuir a desigualdade da população na situação pós-tributária.

O imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado (NABAIS, 2012, p. 185).

Para Murphy e Nagel (2005), o sistema tributário deve tratar todos de forma equitativa, isto é, respeitando a máxima aristotélica de dar tratamento desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades. A diferença pré-tributária no patrimônio dos cidadãos permite uma carga tributária diferenciada. A justiça da tributação não está apenas na carga

tributária diferenciada, mas também na destinação que o governo dá ao valor arrecadado, o qual pode ser, inclusive, empregado em programas de transferência de renda para diminuir as desigualdades sociais.

Para Locke, como dito na seção anterior, a tributação justa seria aquela baseada na quantidade de benefício que cada um auferir por meio dos serviços governamentais, independentemente da quantidade de patrimônio que possua, devendo a tributação ser pautada no princípio do benefício (MURPHY; NAGEL, 2005). No mesmo sentido, Adam Smith defende que os tributos possuem uma natureza remuneratória, devendo os cidadãos contribuir na proporção do influxo de benefícios estatais que recebem (NABAIS, 2012). Já para Murphy e Nagel (2005), a tributação justa é aquela que considera a capacidade contributiva de cada cidadão, tendo uma alíquota progressiva conforme a quantidade de patrimônio, para exigir tributos com igualdade de sacrifícios relativos para pessoas com realidades patrimoniais tão diferentes. A justiça da tributação seria um meio legítimo de redistribuição de renda, por meio das ações estatais.

Por esse novo olhar, a tributação existe para diminuir a desigualdade patrimonial implementada pelo mercado (realidade pré-tributária). Em *O Mito da Propriedade*, os autores desconstruem a teoria liberal (ou libertarista, como designam no livro) da justiça do mercado, pela qual seria justo o indivíduo manter o patrimônio que conquistou por seus esforços no mercado livre, não podendo a tributação interferir no patrimônio de cada um. Para eles essa ideia seria contraditória porque o mercado só existe porque há um Estado que promulga as leis que o possibilita e, por sua vez, o Estado só existe porque há uma tributação que o sustenta.

Por isso, é logicamente impossível que as pessoas tenham algum tipo de direito sobre a renda que acumulam antes de pagar impostos. Só podem ter direito ao que lhes sobra depois de pagar os impostos sob um sistema legítimo (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 46).

Diferentemente da visão deontológica sobre a legitimidade da propriedade privada, a interpretação solidária da propriedade é consequencialista, isto é, defende que a propriedade individual deve ser avaliada de acordo com seus efeitos sobre a sociedade. A propriedade é uma consequência da lei e como tal deve ser regulada dependendo da promoção dos valores que se almeja, como prosperidade, justa satisfação das expectativas etc. (MURPHY; NAGEL, 2005).

Essa perspectiva da propriedade privada defendida por Murphy e Nagel (2005) justifica ser possível que a legislação estabeleça como direito fundamental que a propriedade

privada possui uma função social e que o direito de propriedade só é legitimamente exercido se contribuir para alcançar os objetivos de construção de uma sociedade justa e solidária, como estabelecido na CF/88, nos arts. 3º e 5º:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

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:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

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

A sociedade é o meio de realização do indivíduo e a atual Constituição Brasileira, em sintonia com os objetivos traçados para o Estado, estabelece os direitos e deveres fundamentais do cidadão que formam o arcabouço protetivo do indivíduo perante o Estado (eficácia vertical dos direitos fundamentais) e perante os semelhantes (eficácia horizontal dos direitos fundamentais), sob o princípio do direito à igualdade de repartição dos encargos comunitários, principalmente tributários, que o funcionamento do Estado demanda (NABAIS, 2012).

A desigualdade na distribuição das riquezas mundiais atualmente é comparável à desigualdade do início do século XX, sendo que aqueles que compõem o 1% mais rico da população mundial detêm quase 50% do patrimônio total e a metade economicamente inferior da população possui menos de 5% do patrimônio, segundo Piketty (2014). “[...] é ilusório pensar que existam, na estrutura do crescimento moderno, ou nas leis da economia de mercado, forças de convergência que conduzam naturalmente a uma redução da desigualdade da riqueza ou a uma estabilização harmoniosa” (PIKETTY, 2014, p. 367).

Diante desses dados, para que se almeje uma sociedade mais igualitária, é preciso que o Estado lance mão de todos os instrumentos gerenciais de diminuição da disparidade econômica e social, dentre eles o tributo. Para concretizar os objetivos estatais constitucionais e os direitos fundamentais, dá-se à tributação uma função para além da arrecadação, uma função que lhe permite, por exemplo, desenhar os contornos de como deve ser exercida a propriedade imobiliária socialmente responsável e promover a redução da desigualdade social, por meio de tributos que identifiquem pelas características do patrimônio imobiliário a capacidade contributiva de cada cidadão. Trata-se da extrafiscalidade.

2.4 EXTRAFISCALIDADE

A extrafiscalidade é a consequência da norma tributária que ultrapassa a mera arrecadação de tributo. “A noção de extrafiscalidade significa tudo que, dentro do âmbito de atuação dos tributos, alcance objetivos que escapem, primária ou secundariamente, à meta de arrecadação ou finalidade fiscal” (MARINS; TEODOROVICZ, 2010, p.76).

O agir do Estado por meio de normas tributárias visando o desenvolvimento social e a realização dos objetivos sem necessariamente a cobrança de um valor em pecúnia do cidadão, promovendo propósitos paralelos ao arrecadatório, é a extrafiscalidade, um instrumento de transformação social. Trata-se de um aspecto legitimador da tributação, na medida em que também justifica o dever de cada cidadão de pagar tributos para alcançar o bem comum, sob a ótica da interpretação solidária da propriedade privada.

O ente tributante pode utilizar sua competência constitucional tributária para impor normas que tenham um objetivo além do arrecadatório. Mesmo que a norma imponha tributação, pode gerar outro impacto além da arrecadação, protegendo o mercado interno, induzindo ou inibindo uma atividade comercial, estimulando a exportação de determinado produto, permitindo a forma federativa de Estado, dentre tantos outros exemplos. “As possibilidades de persecução direta dos objetivos do Estado, e, por conseguinte, da própria sociedade, por meio da tributação com finalidade extrafiscal são incomensuráveis” (LEAL, 2012, p. 157).

A extrafiscalidade manifesta-se por meio de isenções, benefícios fiscais, parcelamentos, progressividade ou regressividade de alíquotas, para, criando diferenças entre os atores econômicos, buscar atingir uma maior justiça fiscal com desenvolvimento econômico para toda a nação. Os efeitos não fiscais dos tributos existem em maior ou menor grau na exação, independentemente se estes efeitos não fiscais foram ou não considerados quando da elaboração do enunciado normativo; em uma mesma norma há a convivência dos efeitos fiscal e extrafiscal.

“[...] o princípio do Estado Social exige uma desigualdade fiscal, igualdade pelo imposto ou igualdade geométrica ordenada à justiça distributiva, que reclama que o imposto sirva de instrumento a uma igualdade social ou de resultados” (NABAIS, 2012, p. 494), concretizando o objetivo constitucional de construção de uma sociedade justa e solidária. A extrafiscalidade, como intenção do Estado Social, é explicitada no art. 103 da Constituição

Portuguesa que estabelece ser objetivo do sistema fiscal uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (PORTUGAL, 1976).

Nas normas de índole extrafiscal é preciso se ater ao resultado que está sendo alcançado com aquela determinação, visto que o conteúdo da norma, na maioria das vezes, continua sendo a fiscalidade, donde a arrecadação é um fato objetivamente mensurável e a extrafiscalidade, por poder atuar indiretamente, demanda atenta e mais profunda análise para verificar se a norma está sendo eficaz e adequada para o fim almejado.

Na norma tributária, usualmente, não é expresso em seu conteúdo se ela é de índole fiscal ou extrafiscal. Tal classificação decorre do teor da norma e da sua finalidade, do “modo como se dá a utilização do instrumental jurídico-tributário” (CARVALHO, 2005, p. 234). Isso ocorre no sistema pátrio e no Direito Comparado, conforme sentença n. 37 proferida pelo Tribunal Constitucional Espanhol (1997 apud SPAGNOL, 2002, p. 28-29):

[...] la función extrafiscal del sistema tributario no aparece explicitamente reconocida em la constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales, en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, art. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario em su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados [...]. A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido em el artículo 31.1 de la constitución, pues el respeto a dicho principio no impede que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo em cuenta consideraciones extrafiscales.

Segundo Nabais (2012), até a década de 1930 predominava o entendimento de que a extrafiscalidade deveria sempre ser um efeito secundário da norma tributária, sendo tal entendimento baseado na expectativa de que o Estado do Bem-Estar Social, com intervenções na propriedade privada e na economia, seria apenas passageiro, como um mal necessário para corrigir os efeitos da 1ª Guerra Mundial. A manutenção do viés social do Estado fez com que fosse tomando força a extrafiscalidade dos tributos como uma alternativa para que o Estado pudesse cumprir todas as tarefas econômicas e sociais que cada vez mais lhe eram atribuídas, consolidando-se a partir da década de 1960.

Acrescenta o citado autor que a extrafiscalidade deixou de ser um “poder” para ser um “dever” constitucional para atingir as finalidades econômicas, sociais e políticas pretendidas (NABAIS, 2012). Assim, tem-se na extrafiscalidade um meio de concretização da interpretação solidária da propriedade privada, pois a tributação sobre esta deve ser feita de

modo a concretizar a justiça social, deixando para trás a propriedade absoluta e intocável da interpretação liberal.

2.4.1 A Extrafiscalidade na Teoria Finalista do Tributo

O tributo é, costumeiramente, objeto de estudos que observam sua conformação legal, as características da hipótese de incidência, da base de cálculo, dos sujeitos ativo e passivo, que compõem sua previsão legal, dando-se proeminência ao conceito de tributo estabelecido no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966b). Os estudos que vão um pouco além abarcam a obediência da previsão legal do tributo às normas constitucionais tributárias que estabelecem a competência para legislar, as imunidades, o princípio da anterioridade, dentre outros.

Essa visão do tributo focada na norma impositiva observa a teoria formalista do direito tributário (GRECO, 2011), na qual a análise do tributo envolve apenas os elementos substantivos, estritamente jurídicos e legais, deixando ao largo qualquer consideração de ordem econômica, “pré-legislativa”, financeira e outras. A realidade das relações sociais e econômicas atuais, no entanto, revela que a importância do tributo vai muito além de meio arrecadatório, de prestação pecuniária não decorrente de ato ilícito, na qual o cidadão se obriga financeiramente perante o Estado.

O tributo torna-se instrumento de transformação social por meio das consequências de sua imposição ou desoneração em diversos campos de atividades estatais ou da iniciativa privada, como a economia, o meio-ambiente, a educação e a cultura. E para entender e melhor aplicar essa outra feição do tributo, a extrafiscalidade, é preciso que se considere a teoria finalista que se caracteriza por defender que o sistema tributário e o financeiro estão subordinados à finalidade máxima de realização dos direitos fundamentais dos cidadãos. Por esta teoria, entende-se que o sistema tributário não é um sistema estanque, solitário e inviolável, que não sofre e nem emana influências para outras áreas.

A teoria finalista propõe uma visão multidisciplinar na qual o sistema tributário, da sua elaboração a sua aplicação, considere conhecimentos, necessidades e consequências que reciprocamente recebe das áreas Financeira, Econômica, Ambiental, Previdenciária, dentre outras. Conforme Greco (2011), sem considerar a teoria finalista, estuda-se o direito

tributário como se este se esgotasse na relação de pagar e cobrar tributos, deixando ao largo importantes considerações, como os reflexos orçamentários, as exigências previdenciárias e os direitos fundamentais a serem promovidos pelo Estado. O tributo não é apenas uma questão legal; ele é uma política pública que influencia sobremaneira as demais políticas públicas e a vida em sociedade. A política pública de tributação não se esgota em si mesma, pois emana diversos efeitos para outras políticas, como a política de reforma agrária, desenvolvimento sustentável, ocupação coordenada das cidades, dentre outras, daí advindo a importância de seu estudo. Pela teoria finalista, o sistema tributário está inserido no contexto da gestão pública que deve pautar sua atuação para atingir os objetivos estatais traçados na CF/88 estando, dentre eles, a promoção de uma sociedade mais solidária. Por essa teoria, entende-se que o sistema tributário não é um sistema isolado, apenas com a função específica de arrecadação; ele deve, sim, ser planejado para promover outros objetivos, concretizando, por exemplo, a solidariedade tributária, que será tratada adiante.

Gassen (2013) observa que o uso da expressão “sistema tributário” pode ter contribuído para a limitação histórica do estudo e da aplicação do fenômeno tributário, fechado para apenas as questões legalistas. Para permitir a ampliação do tributo, em sua elaboração e sua aplicação, o citado autor propõe o uso da expressão “matriz tributária”, não apenas como uma substituição de denominação, mas sim como uma expressão que permita ao fenômeno tributário ser tratado em sua amplitude, não simplificado na obrigação de pagar e cobrar tributos, mas como um fenômeno que tem implicações em toda a conduta econômica, política e social do Estado.

A visão ampla e integrativa do ordenamento jurídico, tratado como um todo que precisa ser harmônico, permite alterações e aplicações da norma que não se fecham apenas no sistema tributário, ou administrativo, ou civil, mas que vejam o reflexo de cada norma em todo o sistema, pois é todo o sistema normativo que regula a vida do cidadão. Murphy e Nagel (2005) vão ainda mais além, afirmando que a análise da justiça da norma tributária deve considerar não apenas o ordenamento jurídico, mas todas as implicações que acarreta na economia, na sociedade, na redistribuição da riqueza e em outros campos.

Tal consideração tem ainda mais importância em campos de estudo como a extrafiscalidade, no qual se enfoca o tributo para além de sua feição arrecadatória, seus aspectos internos e externos, pela qual é possível demonstrar como o fenômeno tributário influencia a sociedade, podendo ser força motriz para incentivar ou inibir certas condutas.

Na CF/88 há expressa previsão de extrafiscalidade para alguns tributos, como a instituição de contribuição de intervenção do Estado no domínio econômico (art. 149), a progressividade nas alíquotas do IPTU e do ITR para incentivar a função social da propriedade (art. 153, § 4º, e art. 156, §1º), a seletividade na alíquota do IPI (art. 153, § 3º) e outros (BRASIL, 1988). Porém, conforme será detalhado adiante, mesmo não prevista, a extrafiscalidade deve estar presente não só nos tributos sobre a propriedade imobiliária, IPTU e ITR, quando visam cumprir a função social da propriedade evitando o indevido aproveitamento de imóveis rurais e urbanos, mas em toda a legislação desses tributos, considerando as características físicas e de localização da propriedade, para que respeitem a capacidade contributiva e assim possam ser fontes de concretização do princípio da solidariedade tributária.

Ao cumprir, por meio da extrafiscalidade das normas, a função de intervir na transformação social conforme os objetivos constitucionais, o Estado legitima sua existência e atuação. Hoje, com o entendimento da importância da atuação do Estado na promoção da repartição de riquezas e de desenvolvimento econômico, torna-se ímpar a utilização da feição extrafiscal da tributação.

La nueva configuración jurídica del deber de contribuir tiene sus raíces en el principio de solidaridad, renueva los presupuestos metodológicos y aplicativos del derecho financiero, establece conexiones más efectivas de éste con otras ramas del ordenamiento, apuntando para objetivos más amplios en comparación con su configuración anterior, vigente en el Estado policía (GODOI, 2004, p. 254).

Assim, seja por meio da fiscalidade, seja por meio da extrafiscalidade, a política pública de tributação, do momento da elaboração das normas à arrecadação e fiscalização dos tributos, deve concretizar os objetivos de uma sociedade mais justa, promovendo a solidariedade por meio da carga tributária.

2.5 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E A TRIBUTAÇÃO

Como salientado em linhas pregressas, em um Estado que tem por objetivo a construção de uma sociedade justa e solidária é preciso deixar para trás a ideia de tributo como usurpação do patrimônio privado pelo Estado; o tributo é necessário para que o Estado e a sociedade organizada existam, sendo o patrimônio privado aquele que deriva da

legislação, após a incidência da tributação. A previsão constitucional de construção de sociedade livre, justa e solidária é um “compromisso de reequilíbrio harmônico”, um compromisso axiológico de ruptura com a interpretação liberal da propriedade, por meio do qual devem ser interpretadas e aplicadas todas as demais normas da CF/88 (YAMASHITA, 2005), dando-se primazia à solidariedade em eventual conflito de normas constitucionais ou infraconstitucionais.

O tributo é essencial para a vida em sociedade e todos devem contribuir na medida de sua força econômica para a existência do Estado e de uma sociedade mais justa, concorrendo para a solidariedade fiscal, para que todos os cidadãos tenham consciência de sua responsabilidade pública e da necessidade de que parte de suas vidas ou de seu patrimônio sejam geridos em comum com os demais membros da sociedade. A solidariedade está na própria essência da tributação, pois é a arrecadação feita pelos tributos que permitirá ao Estado satisfazer as necessidades da comunidade.

Se não se admite que a solidariedade esteja na base do dever tributário há o risco que ele se traduza em obrigações meramente formais [...] que serão então compreendidos não mais como fruto de uma auto-imposição da comunidade organizada à vista da atuação dos valores compartilhados de liberdade e dignidade humana, mas, ao contrário, como imposição heterônoma desarticulada das razões do vínculo social mais geral e abrangente entre aqueles que se entrelaçam na comunidade politicamente organizada (SACCHETO, 2005, p. 14).

A relevância jurídica dada à solidariedade data do final do século XIX e início do século XX, com a crise do liberalismo e a crescente organização política dos trabalhadores, e contribuiu para a afirmação do Estado do Bem-Estar Social e dos direitos de segunda geração (direitos sociais), que estão relacionados com prestações positivas do Estado aos cidadãos. Nos tempos atuais, em que se espera a colaboração entre Estado e sociedade, superado o paradigma do Estado provedor de todas as necessidades dos cidadãos, a solidariedade encontra respaldo em uma cidadania ativa, no engajamento dos próprios cidadãos para melhoria das condições sociais em programas que envolvem, por exemplo, a economia solidária (GODOI, 2005). O Estado Democrático de Direito é a consagração não apenas de um governo democrático exercido pelo povo, mas sim um governo exercido para o povo, tendo a solidariedade como centro axiológico da Constituição.

Na medida em que se admite a solidariedade social como um vetor da política pública, incluindo a política tributária, admite-se que as normas e estruturas estatais para sua concretização devem ser moldadas para diminuir a desigualdade social, atuando a função

extrafiscal do tributo. Busca-se uma tributação funcional, ao contrário da tributação neutra almejada pelo liberalismo (SACCHETO, 2005).

A solidariedade se expressa por meio de uma política tributária que considere que o valor marginal do dinheiro, isto é, a utilidade efetiva de uma mesma quantidade de dinheiro, diminui conforme aumenta o montante de renda e patrimônio da pessoa. Uma alíquota de 1% sobre a renda alcança R\$ 1,00 daquele que tem renda mensal de R\$ 100,00 e R\$ 100,00 daquele que tem renda de R\$ 10.000,00. No entanto, a utilidade de R\$ 1,00 para aquele que tem uma renda de R\$ 100,00 é muito maior do que os R\$ 100,00 para quem tem renda de R\$ 10.000,00. Assim, embora à primeira vista possa parecer justo tributar todos de forma proporcional a sua capacidade por meio de uma alíquota única, tem-se que o valor marginal do dinheiro faz com que a mesma alíquota provoque um sacrifício maior para aquele que possui pouca renda ou patrimônio. Logo, para efetivar a solidariedade, a política tributária deve levar em conta a real capacidade contributiva do cidadão, implantando-se um sistema tributário progressivo. Deve-se, assim, por de lado os ideais liberais vistos alhures de que cada um deve pagar impostos na medida dos benefícios recebidos e de que a propriedade é uma conquista inviolável de cada um; cada cidadão deve contribuir na medida de sua capacidade financeira, para que sejam prestados os serviços estatais a quem necessita, sendo o patrimônio de todos chamado a cumprir sua função social.

Na Constituição Brasileira há diversas normas que refletem o princípio da solidariedade social, dentre elas, a extrafiscalidade no ITR e no IPTU para cumprimento da função social da propriedade, o tratamento tributário diferenciado às cooperativas e outras formas de associativismo (art. 146, inc. III, alínea c, e art. 174, §2º), a imunidade das instituições de assistência social (art. 150, inc. VI, alínea c, § 4º e art. 195, §7º) e o sistema previdenciário contributivo e solidário (art. 194) (BRASIL, 1988). Mas, além dessas normas, o sistema tributário como um todo deve ser progressivo, tributando de forma justa e diferenciada uma sociedade tão desigual, pois a solidariedade só se concretiza quando aquele que possui maior patrimônio transfere uma maior proporção em arrecadação para que o gestor público possa formular políticas públicas para aqueles que mais necessitam. “O princípio da progressividade representa o custo da solidariedade” (SACCHETTO, 2005, p. 25).

Analisado o liberalismo, em sua conjuntura histórica e bases de argumentação jusnatural, o qual inspirou o neoliberalismo e o libertarismo e ainda hoje é tido como

interpretação liberal padrão comumente aceita na sociedade, foi apresentada a alternativa defendida por Murphy e Nagel (2005) para a relação entre propriedade privada e tributação.

Segundo a interpretação liberal, o patrimônio individual é definido de acordo com a situação pré-tributária, isto é, anterior à atuação estatal. Nessa perspectiva, a tributação é uma limitação do direito à propriedade. Em contraposição, de acordo com a interpretação solidária, é mais adequado definir o patrimônio individual como o resultado pós-tributário, pois a legislação, inclusive a tributária, cria a propriedade. Ao contrário da visão liberal, as pessoas não têm direito natural à propriedade, elas têm direito apenas ao patrimônio pós-tributário.

Desta feita, pode a tributação ser um instrumento de atuação do Estado para concretizar seus objetivos, em especial o de uma sociedade menos desigual, devendo o patrimônio do cidadão ser tributado com finalidades extrafiscais – finalidades não arrecadatórias – que o conformem ao princípio da solidariedade fiscal, por uma propriedade privada responsável.

Os tributos precisam ser coerentes com o sistema constitucional em que estão inseridos (NABAIS, 2012).

3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO

Nesse capítulo serão abordados dois princípios constitucionais fundamentais para a política tributária: a função social da propriedade e a capacidade contributiva. A política pública tributária, que inclui legislação e estrutura de arrecadação e fiscalização, somente pode ser considerada válida se concretizar os valores sociais e os objetivos estatais que levaram à previsão da capacidade contributiva e da função social da propriedade na CF/88, tais como a construção de uma sociedade justa e solidária, com diminuição da desigualdade social (art. 3º, inc. I e III) (BRASIL, 1988). Tratam-se de princípios que consagraram no ordenamento jurídico brasileiro a interpretação solidária da propriedade privada, para, por meio da extrafiscalidade, efetivar a solidariedade fiscal e a justiça social.

Serão apresentados os conceitos e as divergências sobre o conteúdo de cada princípio, o histórico das alterações legislativas e jurisprudenciais e as previsões no direito comparado. Esse estudo prévio tem por objetivo ser a base teórica para a análise das legislações e da arrecadação do IPTU e do ITR que será feita nos capítulos seguintes, para verificar se tais tributos obedecem à função social da propriedade e à capacidade contributiva, efetivando a equidade na carga tributária.

A digressão histórica que mostra as alterações normativas e o cotejo entre, de um lado, o significado almejado de uma propriedade privada com função social e de uma tributação que respeita a capacidade contributiva e, de outro lado, aquilo que é concretizado pela política tributária, permitirá verificar se o desenvolvimento econômico experimentado pelo país ao longo dos anos foi concentrador ou distribuidor de riquezas.

3.1 A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

A CF/88, ao estabelecer os direitos fundamentais do cidadão, preceitua que é garantido a todos o direito à propriedade privada, a qual atenderá sua função social (inc. XXII e XXIII do art. 5º) (BRASIL, 1988). Como se pode notar, não está garantido o direito

absoluto à propriedade privada, mas sim à propriedade que cumpre sua função social (TEPEDINO; SCHREIBER, 2005).

Fonte de riqueza e de poder, inviolável e sagrada, essencial e natural segundo a Declaração da Virgínia de 1776, natural e imprescritível segundo a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 na França, odiada por uns, acusada de todos os males, amada, cobiçada por outros, a propriedade ou o direito de propriedade é um tema erigido, não importa a conformação que tome, a questão envolve sempre seu uso, distribuição, enfim, o acesso aos bens que se podem tornar próprios ou que possam permitir uma melhor condição de vida para o cidadão, não importa o regime político em que viva, o que importa é que a cada tempo vem-se reinterpretando a propriedade (TORRES, 2009, p. 84).

O direito individual e absoluto da propriedade em sua clássica conceituação liberal sofre uma reformulação quando lhe é imposto cumprir, ao lado dos direitos da propriedade, um dever para com toda a sociedade, por meio de sua função social. O direito de propriedade sofre e sofreu influência das ideias políticas e econômicas predominantes em cada época, tendo passado de propriedade feudal – na qual a propriedade era exclusiva do soberano – à propriedade liberal – de uso, gozo e fruição exclusivos de seu proprietário – e agora à propriedade com função social. Os direitos do homem são direitos históricos que surgem e são modificados conforme os precedentes históricos e o contexto social, político e jurídico do momento analisado (BOBBIO, 2004).

3.1.1 A propriedade privada e o desenvolvimento econômico

Antes de adentrar no estudo das alterações na função da propriedade privada ao longo do tempo e sua legislação atual, é preciso analisar historicamente o desenvolvimento econômico que indica que os contornos jurídicos e econômicos aplicados à propriedade em cada época podem fazer dela um instituto protagonista do aumento ou da diminuição da desigualdade social. Busca-se compreender qual o efeito da propriedade para o sistema econômico. Essa análise econômica pode servir de subsídio para alterações nas políticas públicas que adequem a propriedade privada à sociedade justa e solidária pretendida, bem como serve de norte para analisar se o uso atual da propriedade imobiliária é compatível com o desenvolvimento econômico cujas diretrizes estão postas na CF/88.

No pensamento econômico clássico de David Ricardo, do início do século XIX, foi apresentado o princípio da escassez, que consistia na afirmação de que o contraponto entre a acumulação de capital por poucos e o aumento populacional faria com que houvesse escassez de propriedade, por ser a terra um produto de oferta perfeitamente inelástica, que não pode ser produzido pelo homem, podendo os detentores daquela aumentarem seu valor em demasia. Prevendo um futuro com concentração de propriedade, em 1867, na obra *O Capital*, Marx reconheceu a existência do princípio da acumulação infinita pelos detentores do capital, pois o desenvolvimento econômico experimentado por ocasião da Revolução Industrial se concentrava nas mãos de poucos. Àquela época, apesar do crescimento econômico, os salários pagos aos trabalhadores eram menores do que aqueles pagos no século anterior (PIKETTY, 2014).

Na direção oposta, em uma visão otimista, em 1955 Kuznets defendeu que, considerando um sistema de produção simples apenas com agricultura e indústria (LINHARES, 2012), a desigualdade seria crescente no primeiro estágio de industrialização até atingir um determinado patamar máximo, quando então fosse atingido um estágio de crescimento econômico no qual os frutos seriam repartidos entre todos, diminuindo a desigualdade social. Esse crescimento econômico seria propiciado por uma população cada vez mais urbana, envolvida em atividades industriais mais rentáveis em relação às atividades agrárias, e com crescente aumento da produtividade por trabalhador. Essa teoria ficou conhecida como a curva de Kuznets, que tem a forma de sino ou “U” invertido, e que representaria a trajetória da desigualdade em qualquer país, independentemente das políticas públicas ou peculiaridades locais (TAQUES; PIZA, 2009; PIKETTY, 2014). A teoria fora formulada com base em dados da economia americana até a década de 1940 e aparentemente não levou em consideração que aquele desenvolvimento experimentado nos Estados Unidos pode ter sido em razão de fatores externos ao mercado, como as guerras mundiais e os choques econômicos subsequentes (PIKETTY, 2014).

A análise histórica do desenvolvimento econômico, no entanto, mostra que o aumento ou a diminuição da desigualdade é mais influenciado pelas políticas públicas do que pelo avanço ou retrocesso do mercado, sendo indispensável uma regulamentação justa do direito de propriedade para que essa não se acumule nas mãos de poucos e perpetue o quadro de desigualdade verificado mesmo em épocas de crescimento econômico. O estudo de Piketty (2014) apresentado em *O Capital no Século XXI* demonstrou que a taxa de remuneração do capital ao longo da história é maior que a taxa de crescimento; logo, aquele que possui

propriedade, em especial aquela acumulada por anos ou recebida por herança, tende sempre a receber mais, a ter maior rentabilidade daquilo que possui do que aquele que possui apenas rendimentos oriundos de seu trabalho, mesmo em épocas de crescimento econômico. O aumento da concentração de capital é incompatível com uma sociedade justa, não havendo nenhum processo natural que leve ao aumento ou diminuição da desigualdade social (PIKETTY, 2014). As variações nas instituições basilares de cada país, dentre elas, a propriedade privada, têm correlação com o crescimento econômico e a desigualdade social.

Até a 1ª Guerra Mundial, a tributação sobre o patrimônio imobiliário era irrisória, tendo sofrido aumento a partir de então. A comparação entre o crescimento da desigualdade antes e depois da 1ª Guerra mostra que a instituição de tributos sobre o capital foi um importante fator para evitar os altos níveis de desigualdade que havia antes da 1ª Guerra. A partir da década de 1970, observou-se um aumento crescente da desigualdade, sendo esse aumento diferenciado em cada país, indicando o impacto da política adotada por cada Estado (PIKETTY, 2014). A desigualdade do capital ou patrimônio é sempre maior do que a desigualdade advinda da renda do trabalho, demonstrando como a acumulação de patrimônio favorece a intensidade da desigualdade social. Piketty (2014, p. 239) observou que

[...] a participação dos 10% dos indivíduos que recebem as rendas do trabalho mais elevadas costumam ser de 25-30% do total das rendas do trabalho, enquanto a participação dos 10% dos indivíduos que detêm o patrimônio mais alto é sempre superior a 50% do total da riqueza, chegando às vezes a 90% em algumas sociedades.

Analisando dados do Brasil das décadas de 1960 e 1970, Hoffmann (2011) concluiu que, apesar do desenvolvimento econômico experimentado pelo país no período, chamado até de “milagre brasileiro”, a desigualdade social aumentou. Em sentido semelhante, dados da Comissão Econômica para América Latina e Caribe (CEPAL) mostram que países latinos com taxa de crescimento econômico semelhante entre as décadas de 1960 e 1980 passaram por experiências diversas em relação à desigualdade social, sendo que Brasil, México e Colômbia tiveram uma boa taxa de crescimento econômico, mas aumentaram seu índice de desigualdade social, enquanto Argentina e Uruguai tiveram pior taxa de crescimento econômico, mas conseguiram diminuir a desigualdade social (FAJNZYLBBER, 2000).

Essa constatação indica que a depender das normas previstas no ordenamento jurídico, em especial no sistema tributário, e das demais políticas públicas, a propriedade privada poderá ter uma conformação que propicie sua maior ou menor concentração e, por consequência, conduza a uma maior ou menor desigualdade social, independentemente da

taxa de crescimento econômico vivenciada. A propriedade privada somente terá verdadeira função social se a ela forem aplicadas políticas públicas que realizem a desconcentração de capital por meio, por exemplo, de uma tributação progressiva, compatível com a capacidade contributiva do proprietário.

3.1.2 A função social da propriedade no Direito Comparado

Apresentadas as premissas da propriedade privada no contexto do desenvolvimento econômico, passar-se-á a um breve apanhado das alterações legislativas sobre a função da propriedade privada, para mostrar aquilo que foi chamado de dependência da trajetória (*path dependence*) (NORTH, 1990): a trajetória do instituto que pode explicar seu modo de perpetuação em uma sociedade, tendo em vista que uma vez adotado um caminho é necessário um grande choque externo ou um enorme esforço para alterar a estrutura de uma instituição, pois a tendência é que as mudanças sejam incrementais, sem ruptura brusca. Entender o histórico do contorno normativo dado à propriedade privada ao longo do tempo auxilia no entendimento de seu conceito atual (CHANG, 2003) e na releitura necessária para uma tributação mais justa sobre o patrimônio, questão cerne do presente trabalho. O tipo de distribuição de propriedade privada que temos hoje é resultado da trajetória desse instituto, desde os latifúndios das capitâneas hereditárias do Brasil Colônia.

Segundo o pensamento liberal, a propriedade existia apenas para atender à vontade do proprietário que poderia fazer tudo aquilo que não estivesse vedado em lei. Tratava-se de um direito individual que impunha prestações negativas, prestações de abstenção aos terceiros, de não violação da propriedade alheia. Prova disso é a norma do art. 524 do Código Civil Brasileiro de 1916 que, com forte inspiração no Código Napoleônico de origem burguesa liberal, estabelecia que a lei assegurava ao proprietário o direito de usar, gozar, usufruir e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possuísse (BRASIL, 1916); um direito estabelecido apenas pela ótica do proprietário em seu interesse próprio. Semelhante norma estava presente nos códigos civis da França e da Itália de 1846 (TEPEDINO; SCHREIBER, 2005).

Ao longo do tempo, porém, o direito de propriedade foi sendo reformulado, perdendo essa conotação exclusiva privada, sobretudo por meio da consagração constitucional

em vários ordenamentos jurídicos da função social da propriedade, aplicando-se a interpretação solidária do patrimônio individual. Trata-se da mudança denominada *publicização* da propriedade ou *funcionalização social* dos institutos jurídicos, “em razão da prioridade atribuída, pela Constituição, à pessoa humana, sua dignidade, sua personalidade e seu livre desenvolvimento” (MORAES, 1991). A separação estanque entre público e privado, tão cara ao liberalismo, vai cedendo espaço para institutos jurídicos que, apesar de classicamente estarem na ordem privada, vão tendo seu conteúdo alterado para atender às finalidades sociais consagradas na Constituição, mesclando-se o público e o privado em um mesmo direito, atendendo ao interesse de ambos. “Sob a ótica da funcionalização busca-se a reconstrução dos principais institutos do Direito, a fim de alcançar novo equilíbrio entre os interesses manifestamente individualistas e as necessidades coletivas e sociais” (SOARES, 2008).

Há autores que remontam o conceito social de propriedade à *Summa Theologica* de São Tomás de Aquino (BELLO, 2009). A maioria da doutrina, porém, aponta Leon Duguit como o precursor da ideia de legitimação do direito de propriedade no interesse social, como um dever social, atribuindo a esse autor a criação da expressão “função social da propriedade”, já no início do século XX (TEPEDINO; SCHREIBER, 2002).

Na formulação de Duguit, o proprietário não é titular de um direito subjetivo, mas sim o detentor de uma riqueza que deve ter fruição socialmente útil (LEONETTI, 1998), somente merecendo proteção estatal a propriedade produtiva. Duguit (FOSTER; BONILLA, 2011) critica a ideia liberal de que a propriedade é um direito natural, individual e absoluto porque nenhum homem vive seu direito de propriedade em uma realidade isolada; ele faz parte de uma comunidade e vive de forma interdependente com outros, cada um realizando sua função. Se o indivíduo vivesse de forma tão autônoma e isolada dos demais, não haveria a necessidade de um direito que exigisse respeito de terceiros, pois o isolamento já lhe garantiria o exercício da propriedade de forma inviolável. Colocar a propriedade em função da sociedade é colocá-la em produção, isto é, colocá-la em prol do bem-estar geral (FOSTER; BONILLA, 2011).

Norma paradigmática é a previsão na Constituição de Weimar de 1919 sobre o ônus inerente à propriedade privada. Em uma tradução literal, a norma estabelece que a

“propriedade obriga”³, isto é, aquele que detém propriedade não possui apenas direitos, mas também deveres, sendo entendida como a norma que elevou a função social da propriedade a um direito constitucional (FACHIN, 1988).

No Pacto de San José da Costa Rica (Convenção Americana sobre os Direitos Humanos), de 1969, o direito de propriedade foi submetido ao interesse social. Há previsão da função social da propriedade nas Constituições do México e da Colômbia. Na Constituição da África do Sul de 1996, após o fim do *Apartheid*, foi estabelecido que o Estado deve tomar medidas legislativas e de outras naturezas, dentro dos recursos disponíveis, para promover condições que possibilitem aos cidadãos ter acesso à terra de forma equitativa (ALEXANDER, 2009).

Nos Estados Unidos, exemplo de sistema jurídico liberal, permanece apenas a previsão constitucional de que ninguém será privado de sua propriedade, senão para uso público e mediante prévia indenização. Porém, o reconhecimento da função social da propriedade tem ocorrido em alguns julgados do país, entendendo a doutrina norte-americana que a propriedade é o centro da organização e do formato das relações sociais, implicando obrigações para todos, inclusive não proprietários (FOSTER; BONILLA, 2011); mas ainda se tratam de julgados esporádicos e que reconhecem apenas implicitamente essa obrigação social (ALEXANDER, 2009).

As Cortes posicionam-se sobre o conteúdo da obrigação aqui e ali em alguns casos, mas nada na lei americana parece uma descrição permanente de uma norma constitucional que consagre a ideia de que a propriedade privada implica obrigação de agir (ou de reprimir uma ação) com o propósito de promover o bem coletivo da comunidade (ALEXANDER, 2009, p. 757).

Para Dagan (2007), para que a função social seja estabelecida em lei nos Estados Unidos seria necessário aclarar à população que a propriedade pode abarcar responsabilidade social sem que, com isso, estejam os proprietários se submetendo em excesso ao poder estatal, em razão da forte tradição norte-americana de separação entre público e privado.

³ Art. 153 da Constituição de Weimar: “[...] a propriedade obriga e o seu uso e seu exercício devem ao mesmo tempo representar uma função no interesse social” (VARELA; LUDWIG, 2002, p. 769).

3.1.3 A função social da propriedade na legislação brasileira

No Brasil, a legislação colonial das sesmarias previa a obrigação de cultivar a terra, dando-lhe aproveitamento econômico (PEREIRA, 2009). Eram grandes propriedades, concentradas nas mãos de poucos possuidores que as cultivavam em regime de monocultura e com mão de obra escrava. Com a independência do país, a propriedade das sesmarias foi consolidada para aqueles que as possuíam, estabelecendo a Lei nº 601/1850, conhecida como Lei de Terras de 1850, a propriedade como um direito individual e absoluto (BRASIL, 1850). Nas Constituições Brasileiras de 1824 (art. 179, inc. XXII) e 1891 (art. 72) havia a previsão da inviolabilidade do direito de propriedade, salvo em caso de desapropriação por interesse público, mediante prévia indenização (BRASIL, 1824, 1891). As Constituições de 1934 (art. 113) e 1937 (art. 122, inc. XIV e art. 123) tinham normas semelhantes àquelas, apenas sendo acrescido na Constituição de 1934 que a propriedade privada não poderia ser exercida contra o interesse social ou coletivo (art. 113, inc. XVII) (BRASIL, 1934, 1937a). Os textos constitucionais refletiam, portanto, o pensamento liberal dominante, a interpretação liberal da propriedade privada.

A Constituição do Brasil de 1946, inspirada na Constituição de Weimar, apresentou significativo incremento ao estabelecer que o uso da propriedade estava condicionado ao bem-estar social e, caso a propriedade rural não tivesse uma exploração adequada àquele condicionamento, poderia ser desapropriada (art. 147), com prévia indenização em títulos públicos (BRASIL, 1946).

Somente na Constituição de 1967, no art. 157, inc. III, foi introduzida a função social da propriedade, norma mantida pela Constituição de 1969 ou Emenda Constitucional nº 01/69 (art. 160, inc. III) (BRASIL, 1967a, 1969). O grande avanço da CF/88 frente às constituições brasileiras anteriores é que naquelas a função social era prevista como um princípio da ordem econômica, enquanto que no ordenamento atual ela é um direito fundamental, que deve ser respeitado por normas de qualquer índole, não só econômica. Por estar elencada no rol dos direitos e garantias individuais do art. 5º da CF/88, a função social da propriedade é cláusula pétrea, ou seja, não pode ser objeto de alteração legislativa que a retire ou diminua seu alcance no ordenamento jurídico, conforme estabelecido no inc. IV do §4º do art. 60 da Carta Constitucional (BRASIL, 1988; SILVA, 1994).

O atual Código Civil brasileiro, embora tenha previsão semelhante ao Código Civil de 1916 em relação aos direitos do proprietário, estabelece no §1º do art. 1228 que o direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais, previsão que, embora aquém da funcionalização da propriedade prevista na CF/88, já representa um avanço quando comparado ao Código Civil anterior, de conotação exclusivamente liberal (BRASIL, 1916, 1988, 2002). Observa-se, assim, que a legislação brasileira foi sendo alterada, assumindo a interpretação solidária do patrimônio individual.

3.1.4 Conceito e divergências doutrinárias

Dado este breve histórico, passar-se-á à análise do significado atribuído ao direito fundamental da função social da propriedade, pela doutrina e pela jurisprudência.

Em um primeiro momento, existiam duas correntes na doutrina brasileira sobre a natureza da função social da propriedade: uma, de caráter mais privado, a colocava como uma *limitação* ao exercício do direito de propriedade, sendo uma manifestação do poder de polícia do Estado; a outra, dando ênfase a seu caráter constitucional, a abordava como um *instrumento* para a obtenção da ordem econômica e social por meio da justiça social (DI PIETRO, 1992).

Argumenta-se que a primeira corrente teria sido dominante no Brasil no século XX porque a doutrina da função social da propriedade que mais teria influenciado no país era a defendida pelos juristas italianos civilistas Pietro Cogliolo e Enrico Cimbadi, para os quais a função social seria um limitador externo da propriedade e não parte de sua própria natureza, como pensava Duguit. Por essa influência, a doutrina que dominou a elaboração do Código Civil de 1916 apontava a função social da propriedade como uma limitação que somente poderia ser criada por lei, por se tratar de uma desvantagem que diminui o escopo inicial individual de proteção do direito de propriedade (CUNHA, 2011).

Porém, pela corrente que vem se firmando na doutrina brasileira com fundamento na lição de Duguit explicitada no tópico anterior, a função social da propriedade não se trata de uma limitação externa ao direito de propriedade (MORAES, 1991; SILVA, 1999; COMPARATTO, 2000). Isso porque, se assim se entendesse, seria permitido que a simples

alteração da norma, retirando a função social do ordenamento jurídico, possibilitasse o retorno a uma propriedade eminentemente individual e privada.

O entendimento da funcionalização da propriedade que garante seu pleno exercício e a perenização de seus efeitos é aquele que coloca a função social como um elemento constitutivo do próprio direito de propriedade desde o seu nascedouro. Esse conceito está consagrado na recente Lei nº 16.050/14, do município de São Paulo, que estabeleceu o plano diretor da cidade, estando previsto nos §§ 2º e 3º do art. 5º que:

§ 2º Função Social da Propriedade Urbana é elemento constitutivo do direito de propriedade e é atendida quando a propriedade cumpre os critérios e graus de exigência de ordenação territorial estabelecidos pela legislação, em especial atendendo aos coeficientes mínimos de utilização determinados nos Quadros 2 e 2A desta lei.

§ 3º Função Social da Propriedade Rural é elemento constitutivo do direito de propriedade e é atendida quando, simultaneamente, a propriedade é utilizada de forma racional e adequada, conservando seus recursos naturais, favorecendo o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores e observando as disposições que regulam as relações de trabalho (SÃO PAULO, 2014).

A função social compõe o próprio conceito de propriedade, não havendo espaço para o exercício de um direito de propriedade que a desrespeite. Trata-se de uma noção plural do direito de propriedade, uma função complexa que abarca direitos e deveres, indo ao encontro da interpretação solidária da propriedade, apresentada no capítulo anterior.

Quando se fala em função social não se está fazendo referência às limitações negativas do direito de propriedade; o instituto da propriedade passou por transformações que não se restringem ao esvaziamento dos poderes do proprietário ou à redução do volume do direito de propriedade, de acordo com as limitações legais. A função social da propriedade é mais que uma limitação, trata-se de uma concepção que consiste no fundamento, razão e justificação da propriedade (SOARES, 2008, p. 6.934).

Ao estabelecer um direito de propriedade em direção à socialidade, a Constituição Federal vigente coaduna esse direito privado com o objetivo de construção de uma sociedade justa e solidária, buscando uma integração da comunidade. O que legitima a propriedade é o exercício contemporâneo da satisfação do proprietário e do atendimento ao interesse da ordem pública. Tendo o homem uma obrigação social, tem ele o dever de promover as capacidades dos demais integrantes da sociedade que são necessárias para o desenvolvimento humano. A responsabilidade social é o que dá fundamento para medidas como tributação progressiva, contribuição para a seguridade social, dentre outras (ALEXANDER, 2009).

Segundo a interpretação liberal apresentada alhures, pelo pensamento liberal da propriedade privada, o não uso desta ou o uso da forma como individualmente convém ao seu

titular está englobado no direito de propriedade. Com o reconhecimento no ordenamento jurídico da função social da propriedade, aquele cânone liberal passa a ser reformulado. A propriedade permanece privada, mas sua utilização e sua finalidade precípua são o bem coletivo. Os instrumentos estabelecidos na Constituição Federal para cumprimento da função social da propriedade têm por característica comum serem instrumentos que exigem um agir do proprietário, um comportamento positivo de dar à propriedade uma destinação útil; para a propriedade urbana as funções primordiais de moradia, de bem estar e de cidades sustentáveis (LEVY; SANTORO; CYMBALISTA, 2005) e para a propriedade rural a função de produção e preservação do meio-ambiente.

A funcionalização da propriedade privada por meio de uma norma constitucional não estabelece deveres apenas para o proprietário, mas também para o legislador infraconstitucional e para o gestor público que devem concretizar o princípio nas normas e políticas de suas competências. Trata-se de “um cânone hermenêutico e integrativo, fonte de deveres jurídicos e limite ao exercício de direitos subjetivos” (VARELA; LUDWIG, 2002, p. 778). Por decorrência, na visão da gestão pública, a função social da propriedade urbana, por exemplo, determina ser dever do gestor formular um plano diretor do município cujas diretrizes considerem “as variáveis socioambientais das cidades, que enfatizam a sustentabilidade urbana, o cenário de diversidade social que caracteriza as cidades” (REZENDE; ULTRAMARI, 2007, p. 258); por outro lado, cabe ao proprietário urbano exercer seu direito de propriedade com as limitações que lhe são inerentes, em razão do interesse social da comunidade a qual pertence, espelhado no plano diretor.

A previsão da função social da propriedade urbana na CF/88 foi de importância ímpar para permitir a chamada “agenda da reforma urbana” que engloba proposições da entidade civil, de organizações não governamentais e de estudiosos da área de urbanização com a finalidade de formular uma política pública que faça frente à ocupação desordenada das cidades, com o aumento exponencial da população urbana e das moradias irregulares, considerando que a população brasileira passou de predominantemente rural a urbana em apenas 40 anos, entre as décadas de 1940 e 1980 (ROLNIK, 2009).

A destinação social da propriedade reflete o conceito de que esta não pode ser usada no estrito interesse de seu possuidor ou proprietário, mas sim no interesse que coadune com o melhor desenvolvimento social. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº 1.144.982/PR manifestou o entendimento de que a função social da propriedade se caracteriza

[...] pelo fato do proprietário condicionar o uso e a exploração do imóvel não só de acordo com os seus interesses particulares e egoísticos, mas pressupõe o condicionamento do direito de propriedade à satisfação de objetivos para com a sociedade, tais como a obtenção de um grau de produtividade, o respeito ao meio ambiente, o pagamento de impostos etc (BRASIL, 2009d).

Pela interpretação solidária da propriedade privada, o patrimônio individual é o resultado do montante acumulado por cada um no mercado, após a incidência da legislação. A função social da propriedade é hoje um direito fundamental estabelecido na Carta Constitucional e faz parte do arcabouço jurídico que dá conformação à realidade pré-tributária para se alcançar o que verdadeiramente é a propriedade privada de cada cidadão. Por meio da extrafiscalidade, deve-se alcançar com a política pública de tributação uma propriedade privada que tenha função social em seu conceito, objetivando a solidariedade fiscal.

Não há um conceito único de atendimento à função social que possa abarcar todas as realidades, mesmo considerando a realidade de um único país. A propriedade, urbana ou rural, atenderá à função social conforme as condições econômicas e sociais fáticas daquele lugar onde se encontra o imóvel, seguindo as diretrizes que cada município pode definir em seu plano diretor de ocupação do solo e as regulamentações da extensão mínima e do grau de aproveitamento da propriedade rural, conforme a região do país.

No ordenamento jurídico brasileiro há diversas normas que indicam não ser a propriedade um direito absoluto. A propriedade tem função social, razão pela qual, já por previsão constitucional, pode sofrer tributação progressiva em três situações: em razão das suas características de tamanho e localização urbana; quando seu proprietário não lhe dá a destinação urbana estabelecida no plano diretor do município e quando a mantém como grande propriedade rural improdutiva, nos termos do § 4º do art. 182 e § 4º do art. 153 da CF/88 (BRASIL, 1988). Esses requisitos objetivos dão maior concretude ao que seja atingir a função social da propriedade, algo que outrora era um princípio de conteúdo indeterminado.

Para a propriedade rural, a CF/88 estabelece no art. 186 que a propriedade cumpre sua função social quando atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, os requisitos de aproveitamento racional e adequado, utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente, observância das disposições que regulam as relações de trabalho e exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores (BRASIL, 1988). Esse artigo foi regulamentado pela Lei nº 8.629/93 e em caso de descumprimento dos requisitos constitucionais, a propriedade poderá ser desapropriada pela União por interesse social para fins de reforma agrária, nos termos do

art. 184 da CF/88 (BRASIL, 1988, 1993a). De outro lado, conforme o § 2º do art. 182, a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade do plano diretor do município (BRASIL, 1988).

Além das disposições constitucionais mencionadas, há normas infraconstitucionais que traduzem a submissão do direito de propriedade ao interesse social. Por exemplo, as restrições administrativas previstas no Decreto-Lei nº 25/37 referentes ao uso das propriedades tombadas como patrimônio histórico e artístico nacional, as conformações ao direito de construir referentes a recuos e coeficientes de construção estabelecidas em leis municipais, o Código de Minas quando dispõe sobre o uso de terrenos vizinhos a jazidas, a Lei nº 4.515/64 que dispõe sobre construções próximas a aeroportos, dentre outros (BRASIL, 1937b, 1964b, 1967b). O Código Civil vigente também aponta na direção da publicização do direito privado de propriedade. O art. 1276 estabelece que o imóvel urbano ou rural que seja intencionalmente abandonado por seu proprietário – intenção esta presumida pelo não pagamento dos ônus fiscais da propriedade – e que não esteja na posse de outrem poderá ser arrecadado como bem público (BRASIL, 2002b).

Nos julgamentos proferidos no Brasil é cada vez mais clara a tendência de se considerar a função social como algo intrínseco à propriedade privada, embora ainda haja discussão sobre a aplicabilidade da função social no caso de terras públicas. Na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.213 MC/DF, o Min. Celso de Mello do Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu que

O direito de propriedade não se reveste de caráter absoluto, eis que, sobre ele, pesa grave hipoteca social, a significar que, descumprida a função social que lhe é inerente (CF, art. 5º, XXIII), legitimar-se-á a intervenção estatal na esfera dominial privada (BRASIL, 2004a).

No REsp nº 27.039/SP, com base na função social da propriedade, o STJ decidiu que os hospitais particulares são obrigados a aceitar o ingresso de médicos que não fazem parte de seu corpo clínico e de seus respectivos pacientes em suas dependências, visto que a saúde é direito de todos e o interesse privado do proprietário do hospital está submetido ao interesse social da propriedade (BRASIL, 1994b).

Em relação à propriedade rural, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul no Agravo de Instrumento (AI) nº 598.360.402 decidiu que os direitos fundamentais à moradia e ao trabalho de 600 famílias acampadas em uma propriedade rural particular devem prevalecer sobre o direito do proprietário, tendo em vista que, em que pese houvesse produção na terra

invadida, tratava-se de propriedade que não cumpria sua função social por não pagar os tributos relativos àquele imóvel (RIO GRANDE DO SUL, 1998). Esse julgamento faz uma interessante leitura do art. 185 da CF/88, pois segundo tal norma as propriedade produtivas não poderiam ser desapropriadas (BRASIL, 1988). Ao estabelecer que uma propriedade inadimplente com o ITR pode ser considerada uma propriedade improdutiva, mesmo que nela haja determinada produção, a jurisprudência citada abre caminho para que seja considerada improdutiva toda a propriedade que não cumpra os requisitos da função social estabelecidos no art. 186 ou outros relativos aos deveres do proprietário rural.

Referente ao patrimônio público imobiliário ainda prevalece o entendimento jurisprudencial de que ele é inviolável, mesmo quando não esteja cumprindo sua função social. Nesse sentido, na Ação Reclamatória (Rcl) nº 3.437/PR discutiu-se a situação de várias famílias que ocupavam uma terra na faixa de fronteira entre o Brasil e o Paraguai com autorização do Estado do Paraná (BRASIL, 2008b). Décadas depois da concessão do título de domínio, foi reconhecido que aquelas terras eram propriedades da União sendo o título concedido pelo Paraná irregular. Por essa razão, o STF considerou que aquelas pessoas que residiram em terras públicas por décadas e as tornaram produtivas não teriam o direito a qualquer indenização por benfeitoria feita no local ou mesmo o direito de permanecer naquela propriedade, pois as terras públicas somente poderiam ser transferidas mediante programas de assentamento e reforma agrária. Para Cunha (2011, p. 1.180) porque o

[...] STF historicamente interpreta a função social da propriedade como um princípio legal de limitação externa ao direito de propriedade, é muito difícil para os julgadores entenderem que, como uma limitação interna, ele deveria ser aplicado à União da mesma maneira que é aplicado aos proprietários privados.

Expostas as origens doutrinárias e legislativas da função social da propriedade no Brasil e no direito comparado e demonstrado que se trata de atributo inerente ao próprio direito em discussão, verifica-se que a legislação infraconstitucional deve respeito a essa função, estabelecida como um direito fundamental. Essa funcionalização da propriedade coaduna-se com a interpretação solidária da propriedade proposta por Murphy e Nagel (2005), apresentada no capítulo anterior. Seja em sua feição fiscal ou extrafiscal, a função social deve ser o parâmetro das normas tributárias, na busca por um sistema tributário equitativo e que contribua para a diminuição da desigualdade, aliada à capacidade contributiva, que se passa a analisar

3.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A política pública de tributação precisa estar conforme os princípios constitucionais para ser tida como válida e, ao mesmo tempo, deve ser formulada para ser um instrumento de realização dos objetivos estatais previstos na CF/88 (BRASIL, 1988). Ao traçar seu plano de atuação, a gestão pública deve respeitar o ordenamento vigente, razão pela qual se torna imprescindível o estudo da legislação pelo gestor para que as políticas possam ser planejadas, concretizadas e avaliadas sob a ótica da legalidade e da máxima eficiência do emprego da Administração Pública para atingir a sociedade mais justa pretendida pela Carta Constitucional. Uma tributação de qualidade, isto é, uma tributação que respeite os objetivos e princípios constitucionais, é um instrumento importante para o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar nacional, como traçado no parágrafo único do art. 23 da CF/88, além de conduzir a uma justa participação do cidadão na arrecadação que mantém o Estado, participando na proporção da riqueza que possui (BRASIL, 1988).

Além do princípio da função social da propriedade, que é princípio inspirador de todo o ordenamento infraconstitucional, a política pública de tributação deve respeitar a um princípio específico: o princípio da capacidade contributiva.

A tributação deve incidir sobre cada cidadão na medida de sua força econômica para suportar tal ônus, de sua aptidão para concorrer para as despesas públicas, sem o comprometimento do mínimo existencial. A força econômica de cada um pode ser verificada em sua renda, seu patrimônio e seu consumo. O respeito à capacidade contributiva é um direito à repartição racional dos encargos públicos, previsto no § 1º do art. 145 da CF/88:

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

“A capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos” (BALEEIRO, 1997, p. 272).

O conceito de capacidade contributiva é, à primeira vista, abstrato, pois não há definição constitucional de seus parâmetros, como em qual medida deve ser feita a diferenciação entre os contribuintes e quais os indicativos da força de pagar de um cidadão. Assim como vários princípios constitucionais, como o interesse público e a moralidade administrativa, o significado concreto de capacidade contributiva deve ser buscado com base na interpretação e conjugação das demais normas constitucionais. Elas dirão qual é o objetivo a ser buscado com a utilização da capacidade contributiva, respeitando a unidade constitucional, ou seja, a máxima de que as normas constitucionais são coerentes entre si. Sua aparente indefinição conceitual não pode servir como fundamentação para negar sua aplicação (NABAIS, 2012). O conteúdo do que se entende por capacidade contributiva deve ser preenchido por critérios como justiça fiscal, igualdade, isonomia, proporcionalidade e necessidades de subsistência do contribuinte (GREGÓRIO, 2009).

O respeito à capacidade contributiva é uma manifestação do direito de igualdade material, pelo qual indivíduos que se encontram em situações iguais devem ser tributados da mesma forma e, do lado oposto, indivíduos que se encontram em situação patrimonial diversa devem ser tributados diferentemente, sendo esse o modo de concretizar a isonomia. Trata-se de um princípio que impede a arbitrariedade na definição da política pública de tributação (NABAIS, 2012), devendo essa ser determinada de forma racional, com referência ao objetivo estatal. Dever-se-ia, por exemplo, estabelecer um número maior de alíquotas do imposto de renda pessoa física (IRPF) para abarcar um universo tão diversificado de contribuintes que não é representado pelas atuais quatro alíquotas previstas na Lei nº 12.469/11 (BRASIL, 2011a). Todos os cidadãos que possuem renda mensal acima de R\$ 4.463,81 são tributados pela mesma alíquota de 27,5% de IRPF, sendo claro que há situações bastante díspares entre aqueles que possuem acima de tal renda, não havendo respeito à capacidade contributiva por uma legislação que não leve em conta tão grande diferença econômica. A capacidade contributiva é um limite ao poder de tributar, somente sendo válida a norma tributária que respeitar a força econômica do cidadão a ela submetido, sendo “confiscatório o imposto que, por assim dizer, esgota a riqueza tributável das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas” (CARRAZA, 2006, p. 89).

O princípio da capacidade contributiva indica que os cidadãos não pagam tributos simplesmente como uma contraprestação dos serviços públicos recebidos – como defendido na interpretação liberal pelo princípio do benefício, mas sim que devem contribuir para as atividades estatais, na medida de sua capacidade, para efetivar a solidariedade fiscal. É a

política pública de tributação sendo usada não apenas para custeio das funções e serviços do Estado, mas também para efetivar a diminuição da desigualdade social, em uma atuação extrafiscal, arrecadando daquele que apresenta signos presuntivos de riqueza. Como mencionado em capítulo anterior, o indivíduo tem direito ao patrimônio pós-tributário, razão pela qual a política de tributação deve ser formulada de maneira que cada cidadão arque com tributos compatíveis com sua capacidade contributiva e que o seu patrimônio pós-tributário não seja indutor de desigualdade social ou concretize a concentração de renda. Sendo o Estado o viabilizador da propriedade privada, segundo os ditames da interpretação solidária, a ele cabe dar os contornos à propriedade para que esta respeite a função social e seja o resultado pós-tributário de uma legislação baseada na capacidade contributiva.

A redação dada ao §1º do art. 145 da CF/88 – “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” – fez instaurar uma divergência na doutrina e na jurisprudência sobre a melhor interpretação da norma (BRASIL, 1988). De um lado, afirma-se que a conjunção “e” entre os atributos caráter pessoal e capacidade contributiva indicava que somente poderia ser mensurado pela capacidade contributiva um imposto que fosse pessoal. Por esse entendimento, os impostos deveriam ter caráter pessoal e assim serem escalonados pela capacidade contributiva, sempre que a natureza do imposto permitisse.

Na direção oposta, há o entendimento de que a norma determina que os atributos de pessoalidade e de gradação pela capacidade contributiva são independentes, mas devem ser atendidos por todos os impostos, sempre que possível; não haveria vinculação entre a característica de ser pessoal e de ser graduado pela capacidade contributiva. Dessa forma, pode um imposto ter apenas uma dessas características, ou seja, pode um imposto não ser pessoal, mas ser graduado pela capacidade contributiva.

3.2.1 O posicionamento do Supremo Tribunal Federal

Durante muito tempo, até em um passado recente, prevalecia no STF entendimento que julgava a possibilidade de ser um imposto graduado pela capacidade contributiva conforme ele se tratasse de imposto pessoal ou real. Para essa classificação, com base em Ataliba (2008), são impostos de caráter pessoal aqueles em que as características

personais do contribuinte são consideradas para a determinação da alíquota ou da base de cálculo do tributo, sendo exemplo o imposto de renda pessoa física e jurídica (IRPF e IRPJ); os impostos reais, por seu turno, são aqueles cuja hipótese de incidência está ligada a um fato ou bem, sem considerar as características pessoais do sujeito passivo, como o IPTU e o ITR. Diante dessa distinção, o STF entendia que a redação do §1º do art. 145 da CF/88 estabelecia que apenas os impostos pessoais poderiam ser graduados conforme a capacidade contributiva, pois a norma mencionada era lida como se o legislador devesse, sempre que possível, atribuir a um imposto caráter pessoal e gradação conforme a capacidade contributiva. Os impostos reais somente poderiam ter gradação pela capacidade contributiva quando houvesse expressa autorização constitucional, como no caso da progressividade prevista no §4º do art. 153 e §4º do art. 182 para o IPTU e o ITR, sendo uma progressividade em razão da função social da propriedade e não da capacidade contributiva do proprietário (BRASIL, 1988). O AI n. 463.679-9, o Recurso Extraordinário (RE) n. 153.771-0/MG e o RE n. 204.827-5/SP são exemplos de decisões do STF nas quais foi firmado o posicionamento mencionado (BRASIL, 1997b, 1997c, 2004b).

No julgamento do RE nº 153.771-0/MG prevaleceu a posição do Min. Moreira Alves, para quem a gradação de um imposto pela capacidade contributiva somente poderia ter finalidade fiscal, de maior arrecadação, e aplicação em impostos pessoais, visto que estes permitiriam identificação da capacidade pessoal de pagar do contribuinte (BRASIL, 1997b). A propriedade de um bem, o recebimento de uma herança ou doação de valores altos não significariam capacidade de pagar. Por esse entendimento, não se poderia mensurar um imposto pela capacidade contributiva para atingir fins outros, extrafiscais. Trata-se de pensamento que não se coaduna com a finalidade máxima do ordenamento jurídico, em especial do sistema tributário, de justiça fiscal, pois, como visto em capítulo anterior, todas as consequências extrafiscais de um imposto devem ser consideradas quando da elaboração e aplicação da política tributária, por ser esta capaz de alterar a realidade social, sendo um instrumento da desconcentração de riqueza.

Nesse mesmo julgamento, o Min. Carlos Velloso – que proferiu o único voto a favor da progressividade pela capacidade contributiva – defendeu que a norma do § 1º do art. 145 da CF/88 já determinava que todos os impostos, inclusive o IPTU, deveriam ter gradação conforme a capacidade contributiva, buscando-se a isonomia tributária. Em seu voto consta a necessidade de se realizar a igualdade e a justiça por meio da progressividade das alíquotas adequadas à capacidade contributiva. Destacou que a expressão “sempre que possível” não

significa que o princípio da capacidade contributiva pode ser afastado de alguns impostos, pois tal princípio rege todo o sistema tributário, mas significa que há impostos que por sua natureza são incompatíveis com o princípio, como o ICMS, que, por ser um tributo relativo ao consumo, não permite verificar as características pessoais de cada pessoa que adquire cada mercadoria (BRASIL, 1997b).

Com base no entendimento majoritário do STF até então, as leis municipais que haviam instituído IPTU progressivo fora da hipótese restrita do §4º do art. 182 da CF/88, qual seja, progressividade no tempo conforme a função social da propriedade para adequação ao plano diretor do município, foram consideradas inconstitucionais, tendo sido editada a Súmula nº 668 pelo STF para consolidar tal entendimento⁴ (BRASIL, 1988). Somente com a Emenda Constitucional (EC) nº 29/00 foi acrescentado o §1º ao art. 156 da CF/88, permitindo que o IPTU seja progressivo em razão do valor do imóvel, de sua localização e do uso dado à propriedade (BRASIL, 1988). Essa norma veio aplicar especificamente a capacidade contributiva ao IPTU, pois leva em consideração para a progressividade características específicas de cada imóvel que refletem, em última instância, a capacidade econômica do proprietário do bem.

No julgamento do RE nº 562.045/RS, de Fevereiro de 2013, o STF alterou seu entendimento e, por maioria, analisando a progressividade em alíquotas do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), admitiu a possibilidade de progressão de alíquota para imposto real, o qual também deve ser graduado conforme a capacidade contributiva do contribuinte (BRASIL, 2013c).

Embora o julgamento não tenha analisado a progressividade do IPTU ou do ITR, as razões de decidir para o ITCMD, que é um imposto real, são as mesmas que caberiam para os impostos sobre o patrimônio imobiliário, abrindo caminho jurisprudencial para que as alíquotas de qualquer imposto real sejam graduadas conforme as características da propriedade ou do patrimônio do proprietário, realizando justiça fiscal, contribuindo para a diminuição da desigualdade social. O patrimônio revela uma capacidade de pagar do contribuinte, não havendo razão lógica para que os impostos incidentes sobre o patrimônio não sejam regradados pela capacidade contributiva (NABAIS, 2012).

⁴ “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da emenda constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana” (BRASIL, 2003).

No voto do Min. Eros Grau, no citado julgamento, foi por ele esclarecido que a expressão “sempre que possível” do §1º do art. 145 da CF/88 deve ser lida como se estivesse presente na frase duas vezes: sempre que possível os impostos serão pessoais e sempre que possível os impostos serão graduados pela capacidade contributiva (BRASIL, 1988). O Min. Ayres Britto, no mesmo julgamento, esclareceu que, mesmo em se tratando de impostos classicamente denominados impostos reais, deve-se buscar, ao máximo, a proximidade com a pessoalidade do tributo, isto é, com uma tributação que reflita de forma justa as características específicas do sujeito passivo. Assim, tanto a capacidade contributiva, quanto a pessoalidade, devem ser respeitadas por todos os tributos, exceto se a própria natureza do bem ou do ato que enseja o fato gerador do tributo não as permitir.

A política pública de tributação sobre o patrimônio imobiliário deve considerar a capacidade contributiva do proprietário, espelhada nas características específicas de cada imóvel, para impedir que a tributação seja regressiva, acentuando as diferenças entre a população. Sendo tributados com a mesma alíquota indivíduos de realidade financeira diferente, retira-se, proporcionalmente, maior disponibilidade financeira daquele que já menos tem, deixando-o com menor renda ou patrimônio. Pela Lei de Weber-Fechner, a renda tem uma utilidade marginal decrescente, razão pela qual tributar indivíduos de capacidades contributivas diferentes seria injusto, pois o esforço do mais pobre para pagar o mesmo imposto é superior ao esforço exigido do mais rico (CARVALHO JÚNIOR, 2012). Por tal razão, é questionável a aplicação de uma mesma alíquota para tributar todos os imóveis de uma mesma cidade, tributando com a mesma força proporcional um imóvel pequeno ou um imóvel localizado em área com escassez de serviços públicos e um outro imóvel grande, valorizado, em região nobre da cidade.

A necessidade de que toda a legislação tributária respeite a progressividade fiscal é reconhecida na França, por meio de seu Conselho Fiscal, sendo que na França e na Itália adotou-se a medida de taxa extra para o contribuinte que possua uma segunda casa ou um segundo carro (SACCHETO, 2005). As constituições portuguesa, italiana, espanhola, chilena, argentina e mexicana determinam que o sistema tributário respeite a capacidade contributiva do cidadão (MACHADO, 2004).

A progressividade do IPTU, por exemplo, pode ser utilizada para evitar o acúmulo de patrimônio em terrenos com finalidade meramente especulativa e ainda para estimular ou desestimular a ocupação em determinada área. Não só para fins arrecadatórios, mas principalmente para buscar a igualdade material, aquele que pelas características de seu

patrimônio demonstrar maior capacidade contributiva, deve mais contribuir, nos termos do § 1º do art. 145 da CF/88 (BRASIL, 1988).

Do ponto de vista da política urbana, pode-se entender que a propriedade cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais da urbanização, expressas no respectivo plano diretor. Isto, porém, não significa que não existam outras formas pelas quais a propriedade também tenha de cumprir sua função social, até porque a propriedade há de ser encarada como riqueza que é, e não apenas como elemento a ser tratado pelas normas de política urbana. Como riqueza, a propriedade cumpre sua função social na medida em que seu titular contribui para o custeio das despesas públicas de forma mais equânime. Todos os tributos do sistema devem ser, quanto possível, graduados em função da capacidade econômica do contribuinte, e a progressividade inegavelmente atende melhor a esse preceito constitucional. (MACHADO, 2006, p. 401).

Portanto, a política pública de tributação, que tem como pano de fundo a solidariedade, deve colocar em prática um sistema tributário que em todo o seu conjunto respeite a capacidade contributiva, viabilizando que a arrecadação necessária para os serviços e programas de um Estado Social tenha fonte naquele que efetivamente manifestou capacidade de pagar, por meio de uma tributação progressiva que realiza justiça social. Exemplo prático de tributação progressiva para atender de forma justa as realidades mais díspares, na Alemanha as alíquotas do imposto sobre a herança variam de 3 a 70%, conforme o valor do bem transmitido e da distância na relação de parentesco entre o falecido e o herdeiro (TORRES, 2007), demonstrando a possibilidade de um imposto real ser graduado conforme a capacidade contributiva, buscando onerar de maneira justa patrimônios tão diversos.

Viu-se nesse capítulo que a CF/88, ao garantir um direito de propriedade com função social, publicizou um direito que antes era tido como legitimamente individual. O exercício do direito de propriedade impõe deveres ao proprietário em um agir positivo em direção ao melhor atendimento da realidade social que o cerca. A propriedade permanece um patrimônio privado, mas que tem sua utilização em prol do bem comum. A propriedade já não pode mais ser encarada sob o paradigma da interpretação liberal, como direito absoluto e individual do cidadão, pois, sendo o resultado do enquadramento jurídico que lhe dá o ordenamento de um país na realidade pós-tributação, foi estabelecido pela CF/88 que o direito à propriedade somente está garantido quando realiza sua função social, coadunando-se com a interpretação solidária do patrimônio individual. A função social da propriedade é direito

fundamental que deve ser respeitado por todas as políticas públicas, inclusive a política pública de tributação.

Já a capacidade contributiva é um princípio de aplicação específica e obrigatória para a política de tributação. É por ele determinado que os cidadãos devem contribuir para o Estado na medida de sua força econômica, concretizando-se a igualdade material, quando se trata de forma desigual os desiguais, na medida de suas desigualdades. A política de tributação não pode ser arbitrária ou aleatória; a exação deve ser cobrada de quem apresenta patrimônio para tanto.

Os princípios da função social da propriedade e da capacidade contributiva, aliados ao princípio da solidariedade e à interpretação solidária apresentados no capítulo anterior, são a base para a análise qualitativa do ITR e do IPTU que será realizada nos capítulos seguintes. A política de tributação do patrimônio imobiliário somente será tida como válida se estiver conforme os princípios mencionados. Ela deve ser feita de forma que a arrecadação não se apresente apenas como fonte de recursos financeiros para o Estado, mas sim que seja instrumento de diminuição da desigualdade social, por meio de uma arrecadação justa, utilizando-se da função extrafiscal do tributo.

Com base nessa explanação teórica, nos capítulos seguintes serão analisados o ITR e o IPTU, da legislação à estrutura de arrecadação, verificando quais são os reflexos de tal tributação para a progressividade do sistema tributário e para a desconcentração de patrimônio, visando à justiça social. A tributação sobre o patrimônio imobiliário traz consequências para as políticas de arrecadação, de ocupação do solo urbano e rural, de reforma agrária, de economia interna, dentre outras, comprovando a importância do estudo de seu quadro atual e de seus impactos para a busca por uma gestão pública eficiente e justa.

4 O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR)

Nos capítulos anteriores restou demonstrado que a propriedade, outrora individualista, foi sendo publicizada para melhor atender aos interesses sociais. O reconhecimento da função social da propriedade por meio da Carta Constitucional é relativamente recente, o que demanda uma melhor e efetiva aplicação dos instrumentos postos à disposição do gestor público para que aquele direito fundamental possa realmente estar concretizado no país.

A concentração de patrimônio ao longo da história, como relatado no item 3.1.1 deste trabalho, indica que a diminuição da desigualdade social e a desconcentração de patrimônio demandam políticas públicas com esses objetivos específicos. A tributação do patrimônio imobiliário é um instrumento de singular importância para atingir tais objetivos, na medida em que a exação seja cobrada conforme a capacidade contributiva do cidadão, incidindo de forma real sobre aqueles que acumulam propriedade imobiliária apenas para fins especulativos ou não lhe dão a função produtiva almejada no meio rural.

A legislação do ITR, bem como sua forma de arrecadação e de fiscalização que serão adiante apresentadas, informam que há deficiências graves na gestão desse tributo, que determinam o descumprimento tanto da finalidade fiscal, quanto da finalidade extrafiscal pelo imposto.

4.1 A REGULAMENTAÇÃO DO ITR

O imposto territorial rural (ITR) é um tributo de competência da União, previsto no inc. VI do art. 153 da CF/88, instituído pela Lei nº 9.393/96 e regulamentado pelo Decreto Federal nº 4.382/02, cobrado dos proprietários e possuidores de imóvel rural, sendo o total arrecadado destinado 50% para a União e 50% para o município onde está a propriedade taxada (BRASIL, 1988, 1996, 2002a). O inc. III do § 4º do art. 153 da CF/88 permite que o imposto seja fiscalizado e arrecadado pelos municípios que firmem convênio com a União, situação em que a totalidade da arrecadação ficará com o município de localização do bem, o qual arcará com os custos com a administração e a arrecadação do imposto, nos termos da Lei

nº 11.250/05 (BRASIL, 1988, 2005). Até Janeiro de 2013, apenas 1.604 municípios haviam firmado referido convênio (BRASIL, 2013b).

Além do inerente fim arrecadatório, a Carta Constitucional estabelece duas situações por meio das quais o ITR tem a função extrafiscal de promoção do uso adequado e eficiente do espaço territorial rural, dispondo no § 4º do art. 153 que o imposto será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular propriedades improdutivas e que as pequenas glebas rurais, definidas em lei, são imunes ao pagamento do ITR, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (BRASIL, 1988). Dessa forma, busca-se inibir a existência de latifúndios improdutivos e, ao mesmo tempo, dar tratamento diferenciado e mais benéfico ao pequeno produtor rural. Tratam-se de normas que buscam concretizar a função social da propriedade e a taxaço conforme a capacidade contributiva.

A legislação do imposto estabeleceu que a pequena gleba rural isenta do tributo é a área de até 100 hectares, se localizada em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal, de até 50 hectares, se localizada no Polígono da Seca ou na Amazônia Oriental, e de até 30 hectares, se localizada em qualquer outro município (BRASIL, 1996).

O imposto em questão foi criado pela Constituição da República de 1891 e, ao longo de sua história, foi competência dos Estados e depois dos municípios (BRASIL, 1891). Ao ITR são atribuídas finalidades extrafiscais desde o Estatuto da Terra de 1964 e a competência de sua instituição e arrecadação pela União, a partir da CF/88, teve por finalidade permitir sua atuação como instrumento de reforma agrária no nível nacional (BRASIL, 1964a, 1988). Dessa forma, poderia ser realizada uma política pública abrangente e uniforme que teria sido impedida pelo grande poder local dos latifundiários, quando a competência de instituição e arrecadação do tributo não era federal (TORRES, 2007).

Para o cálculo do ITR a ser pago pelo proprietário rural considera-se o valor do imóvel e o seu grau de utilização. O valor da propriedade é dado pelo chamado “valor da terra nua” (VTN) que representa o valor de mercado do imóvel excluídos os valores das construções, das instalações, das benfeitorias, das culturas permanentes e temporárias, das pastagens cultivadas e melhoradas e das florestas plantadas. Por sua vez, o valor da terra nua tributável (VTNt) é obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável do bem, a qual exclui da área total os espaços de preservação e aqueles ocupados por benfeitorias úteis e necessárias, e a área total. Caso o proprietário declare como valor de terra nua valor inferior ao estabelecido pelos órgãos estatais responsáveis, caberá ao contribuinte provar a veracidade do valor por ele atribuído.

O grau de utilização da terra é a razão entre a área efetivamente utilizada para a atividade rural e a área aproveitável do bem. A alíquota do ITR será variável para cada imóvel e é determinada conforme sua área total e seu respectivo grau de utilização, com os seguintes valores:

Tabela 2 – Alíquotas do ITR

<i>Área total do imóvel (em hectares)</i>	<i>Grau de utilização (em %)</i>				
	<i>Maior que 80</i>	<i>Maior que 65 e até 80</i>	<i>Maior que 50 e até 65</i>	<i>Maior que 30 e até 50</i>	<i>Até 30</i>
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1000 até 5000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Fonte: art. 11 da Lei nº 9.393/96 (BRASIL, 1996).

O valor do imposto será calculado, então, pela multiplicação do VTNT de cada imóvel pela alíquota correspondente, conforme quadro acima, não podendo ser inferior a R\$ 10,00. É atribuição da Receita Federal do Brasil (RFB), com o auxílio do Instituto Nacional de Colonização e de Reforma Agrária (INCRA), do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) e da Fundação Nacional do Índio (FUNAI), realizar as atividades de fiscalização para verificar as informações sobre os imóveis fornecidas pelos proprietários rurais na declaração anual do imposto.

A determinação de alíquotas menores para propriedades com maior grau de utilização da terra é uma medida extrafiscal para incentivar o uso adequado do solo e a não manutenção de propriedades improdutivas. Por outro lado, a exclusão das reservas florestais da área total do imóvel que servirá de base de cálculo para o imposto faz com que tais reservas sejam isentas de tributos, incentivando-se a preservação do meio ambiente, com o uso correto dos recursos naturais disponíveis, configurando também uma medida extrafiscal.

4.2 A CONCENTRAÇÃO DA PROPRIEDADE RURAL E A BAIXA ARRECADAÇÃO DO ITR

O ITR é historicamente um tributo de pouco retorno arrecadatário ao Estado, não em razão da capacidade contributiva dos proprietários, mas em razão da política de tributação e de arrecadação. Entre 1964 e 1994 as alíquotas do ITR estavam previstas na Lei nº 4.504/64, o Estatuto da Terra, e eram muito baixas, variando entre 0,2 e 3,5%, dependendo da localização, condições sociais e produtividade da terra (BRASIL, 1964a). Na década de 1990, já na competência da União, a arrecadação estava em US\$ 20,30 por imóvel rural (LIMA; LIRA, 2015). Nessa época, a arrecadação anual era em torno de 20 milhões de reais, valor inferior ao arrecadado com o IPTU em uma cidade do porte de Natal/RN, com 800 mil habitantes (ARAÚJO et al., 2014). Em outra comparação, em 1992 o valor médio arrecadado de cada proprietário com o ITR correspondia a 25% de um salário mínimo por ano (ASSUNÇÃO; MOREIRA, 2000). Décadas depois, embora a arrecadação anual tenha ultrapassado 500 milhões de reais, em 2013 a arrecadação com o ITR correspondeu apenas a 0,04% de toda a arrecadação do país ou 0,02% do PIB em 2013, sendo o imposto de menor arrecadação entre todos os entes federativos (BRASIL, 2014).

Esses dados se tornam ainda mais impressionantes em razão da extensão territorial do Brasil com 845.118.900 hectares, dos quais 552.500.000 seriam área tributável (SOUZA, 2004a). Uma das principais razões apontadas para a baixa arrecadação com o ITR é o não conhecimento estatal do território governado. Somente com o Estatuto da Terra de 1964 foi feito o primeiro cadastramento dos imóveis rurais no país, sendo identificados imóveis que compunham uma área de 307.250.000 hectares (SOUZA, 2004a), portanto, bastante inferior à área total do país.

Segundo metragem estabelecida pelo INCRA, o latifúndio é a propriedade que possui mais de 15 módulos rurais, sendo que o módulo rural varia conforme as características de cada município. O conceito de módulo rural decorre da definição de propriedade familiar do inciso II do art. 4º do Estatuto da Terra, segundo o qual é propriedade familiar o imóvel rural que, direta e pessoalmente, explorado pelo agricultor e sua família, lhes absorva toda força de trabalho, garantindo-lhes a subsistência e o progresso social e econômico, com área máxima fixada para cada região e tipo de exploração, e eventualmente trabalhado com ajuda de terceiros (BRASIL, 1964a).

Nas regiões metropolitanas, o módulo rural é menor que nos demais municípios. Em Belo Horizonte, por exemplo, o módulo rural é 5 hectares, e nos municípios do interior de Minas Gerais o módulo rural varia de 20 a 70 hectares (BRASIL, 2013a). Ou seja, no interior de Minas Gerais uma propriedade de 300 a 1.050 hectares, dependendo da região e do tipo de exploração, é considerada latifúndio. Ressalte-se que a existência do latifúndio em si não representaria um problema social, se este fosse produtivo e recolhesse tributação condizente com o patrimônio que representa.

A forma da colonização inicial do Brasil por meio das capitânicas hereditárias, que eram grandes extensões de terra, e a inexistência posterior de política pública efetiva para repartição das terras influenciaram a permanência desse tipo de propriedade no país e a concentração de renda. Utilizando-se do índice de Gini para desigualdade na propriedade de terras e de renda, observa-se que a concentração da propriedade privada e da renda é maior nos municípios situados em territórios que pertenceram a alguma capitania hereditária, em especial os voltados para atividades extrativas, do que naqueles que não pertenceram (MATTOS; INNOCENTINNI; BENELLI, 2012).

O Censo Agropecuário realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) entre 1985 e 2006 demonstrou que o ITR não alcançou a finalidade extrafiscal de desconcentração da propriedade rural, pois não houve alteração significativa no índice que mede a concentração das terras. O índice de Gini, no qual o coeficiente 1 indica o grau máximo de concentração de propriedade privada rural, foi utilizado como parâmetro para medição específica de concentração de terras e variou de 0,857 em 1985, para 0,856 em 1995 e, por fim, para 0,854 em 2006 (RODRIGUES, 2012). Pelo mesmo Censo Agropecuário, as propriedades com mais de 1.000 hectares representam 1% do número total de propriedades agrícolas no país, mas ocupam a área de 44% de toda a terra cultivável (OCDE/FAO, 2015).

Além de não promover a desconcentração de terra, as alíquotas atuais e a forma de cobrança do ITR ainda permitem a manutenção de grandes propriedades improdutivas, que perduram ao longo do tempo para fins especulativos, ou seja, permanecem sem exercer qualquer função social apenas para serem alienadas quando melhor convier ao proprietário, com finalidade exclusivamente individual, e ainda podendo se aproveitar de eventual valorização decorrente de obras públicas. No período de 2003 a 2010, as propriedades consideradas improdutivas cresceram em quase 100 milhões de hectares e hoje representam 40% das propriedades do país, segundo dados divulgados pelo INCRA (PELEGRINI, 2015). Em 2003, 58 mil propriedades concentravam 133 milhões de hectares improdutivos, ao passo

que em 2010 cerca de 69 mil propriedades constituíam 228 milhões de hectares abandonados ou que produzem abaixo de sua capacidade. Ressalte-se que a expansão das propriedades improdutivas não ocorre, em sua maioria, pela via legal, mas sim por meio de ocupação de terras indígenas, de áreas de preservação ou de terras públicas (PELEGRINI, 2015). Ademais, os números apresentados podem estar subvalorizados, visto que a declaração do tamanho da propriedade e da sua produtividade é feita pelo proprietário que, ciente de que a terra improdutiva é taxada com alíquota maior de imposto, pode declarar a menor o tamanho de sua propriedade improdutiva ou classificá-la com índice de produtividade maior que o real.

Havendo uma concentração tão grande da propriedade rural nas mãos de poucos, dever-se-ia obter uma arrecadação considerável do imposto, visto que a alíquota aumenta progressivamente com o aumento do tamanho da propriedade, mas não é isto que demonstram os dados de arrecadação do ITR.

4.3 OS EQUÍVOCOS NA POLÍTICA PÚBLICA DE TRIBUTAÇÃO DA TERRA

As informações acima indicam que há uma discrepância entre o tamanho do território brasileiro, a quantidade de terras aptas para produção e a arrecadação obtida com o ITR, a qual influencia sobremaneira a regressividade da tributação no país. Da forma como é realizada hoje, a política pública de tributação sobre a propriedade rural não obtém arrecadação considerável, nem tampouco conduz ao uso da propriedade conforme sua função social, pois está concentrada nas mãos de poucos e com baixo índice de aproveitamento para produção. Trata-se de questão histórica que nunca teve do poder público a atenção necessária para resolução ou mesmo melhoramento, sendo mantida com uma legislação inoperante, aliada à falta de conhecimento pormenorizado do território rural brasileiro e à ausência de estrutura de fiscalização.

Apesar de ter sido a interpretação solidária da propriedade privada consagrada na CF/88 por meio dos princípios da função social da propriedade e da tributação conforme a capacidade contributiva, a política pública de tributação do ITR ainda espelha a interpretação liberal da propriedade privada, dando à propriedade rural um uso individualista, contrário aos interesses sociais. A seguir serão apresentadas as características da política de tributação do ITR que o fazem hoje não cumprir suas finalidades fiscal e extrafiscal.

A primeira falha relacionada à política de tributação do ITR está ligada ao fato de que o montante do tributo é calculado apenas com base em declaração do proprietário contribuinte, não havendo uma base de dados estatal, abrangente de todo o território, que possa ser usada em contraponto às informações fornecidas pelos donos das terras. O lançamento do ITR por declaração é apontado como decisivo para o grande percentual de evasão fiscal (ARAÚJO et al., 2014), principalmente quando se considera que o tributo, desde sua criação no século XIX, é calculado dessa forma e nunca houve uma fiscalização que verificasse a integralidade e veracidade das informações dos proprietários, seja em relação à extensão de sua propriedade, aos seus limites geográficos ou a sua utilização. Acresce-se a isso o fato de que a colonização do país ocorreu por meio da ocupação irregular das terras, dando ensejo a uma base de dados estatal desvirtuada já em sua origem.

A sonegação do tributo ocorre por meio de declaração que informa números falsos do valor da terra, do grau de utilização do solo e também por meio da declaração de porcentagem de área de preservação, que é área não tributável, maior que a real. Se adotadas medidas que coibissem apenas essas formas de sonegação, estima-se que o valor arrecadado de ITR no Estado do Pará, por exemplo, poderia ser 10 vezes maior do que o recolhido em 2011 (SILVA; BARRETO, 2014).

Na década de 80, o INCRA (órgão à época responsável pelo lançamento do imposto) homologou declarações de proprietários em que o índice de produtividade informado era dez vezes maior que o valor esperado com base em pesquisa feita pelo IBGE (ASSUNÇÃO; MOREIRA, 2000). Em um estudo de 1996 constatou-se que 87% dos proprietários declararam ter um grau de utilização de suas propriedades superior a 80%, para pagar a alíquota mínima do imposto, enquanto o INCRA informava que o grau de utilização médio das terras no país era de 59%, demonstrando serem falsas, em sua maioria, as declarações dos contribuintes que são usadas para o cálculo do imposto (REYDON; OLIVEIRA, 2012).

Em estudo realizado com o setor sucro-alcooleiro no Estado de São Paulo constatou-se uma sonegação fiscal de quase 50% do valor do ITR devido (SOUZA, 2007). Nessa mesma pesquisa foi relatado que a sonegação fiscal independe do grau de organização econômica ou da atividade desenvolvida na propriedade, levando-se a concluir que o ITR não induz ao melhor aproveitamento do solo com atividades mais rentáveis, pois o nível de inadimplência do imposto é alto na organização tradicional e na organização moderna.

A informação falsa sobre o valor da terra e seu grau de aproveitamento dificulta as políticas públicas de planejamento agrário, pois não se explora bem um território que não se conhece, diminui o valor do ITR arrecadado, dificulta a desapropriação para a reforma agrária de terras improdutivas e ainda faz com que, em caso de desapropriação, arque a União com custas para avaliação do imóvel, visto que o valor declarado não é confiável.

O valor da terra nua é declarado pelo proprietário. Para parâmetro desse valor e para os casos em que é necessário o lançamento de ofício do imposto, utiliza-se como valor da terra nua levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura dos Estados ou municípios. Aponta-se que esse valor oficial utilizado como referência está muito abaixo do valor de mercado das propriedades rurais. No Estado do Pará, por exemplo, o valor da terra nua dado pelas fontes oficiais, Conselho Estadual de Política Agrícola, Agrária e Fundiária (CEPAF) e INCRA, em 2011, foi 93% e 17%, respectivamente, menor do que os preços de mercado para as propriedades daquele Estado. A explicação para essa discrepância é que para esses órgãos oficiais o valor da terra nua seria o preço de mercado para venda de terra pública, a qual sofre desvalorização em razão de invasões, por exemplo. Esse referencial aquém do valor de mercado teria ocasionado uma arrecadação 50 vezes menor do que aquela que adviria do preço de mercado da terra nua no Estado do Pará (SILVA; BARRETO, 2014).

Com fundamento na Lei nº 8.847/94, nos anos de 1995 e 1996 a Receita Federal estabeleceu um valor mínimo para a terra nua, fazendo com que a arrecadação com o imposto batesse um recorde de mais de 750 milhões de reais (ARAÚJO et al., 2014), ainda que o valor arbitrado pela Receita Federal tenha sido bastante aquém do valor de mercado das propriedades rurais (SOUZA, 2004b). Porém, com a Lei nº 9.393/96, voltando o cálculo a ser feito apenas com base nas declarações dos contribuintes, a arrecadação caiu de forma considerável, demonstrando quão assimétricos são os valores declarados e os valores reais (BRASIL, 1996).

Mantendo-se as alíquotas atuais, caso fossem prestadas declarações corretas de valor de terra nua e do índice de aproveitamento do solo, a arrecadação do ITR poderia subir para 0,5% da arrecadação total da União, um valor bastante acima do atualmente arrecadado, mas que ainda é inferior à arrecadação de imposto semelhante na França e na Itália com 3%, no Chile com 4,5%, nos Estados Unidos e no Canadá com 5% e no Uruguai com 6% da arrecadação total (ARAÚJO et al., 2014).

Como exemplo do nível de sonegação do ITR, foi analisada uma propriedade rural no Pará que apresentou declaração falsa que reduziu o valor do imposto a ser pago. A

fazenda tinha uma área de 1.442 hectares e declarou possuir mais de 80% de sua área em cobertura vegetal, quando, na verdade, 100% da propriedade já havia sido desmatada. O hectare foi declarado com o valor de R\$ 34,00, ao passo que o correto seria R\$ 2.942,00. Por fim, o grau de utilização declarado era mais de 80%, sendo que o verdadeiro seria no parâmetro entre 50 e 65%. Com todas essas informações falsas, incidiu sobre a propriedade um ITR de R\$ 11,00, enquanto o correto seria R\$ 140.000,00 (SILVA; BARRETO, 2014).

O Decreto Federal nº 6.433/08 criou o Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, mas não foi encontrado nenhum avanço na fiscalização ou arrecadação que possa ser atribuído ao trabalho de tal órgão (BRASIL, 2008a). A Lei nº 10.267/01 criou o Cadastro Nacional de Imóveis Rurais com o objetivo de unificar os cadastros mantidos pelo INCRA e pela Receita Federal (BRASIL, 2001b). Essa unificação ainda está em andamento, tendo os proprietários rurais o prazo entre 17/8/2015 e 19/08/2016 para atualizarem as informações de suas propriedades perante os órgãos responsáveis, conforme Instrução Normativa Conjunta Incra/RFB nº 1.581/2015 (BRASIL, 2015). Mais uma vez, verifica-se que o recadastramento será feito apenas com base em documentos e declarações dos contribuintes, sem um estudo estatal prévio do território brasileiro.

O alto custo a ser dispendido com um cadastro efetivo e real das propriedades e do valor de mercado da terra é apontado como óbice para implantação de uma estrutura de fiscalização que possibilitaria uma tributação mais efetiva. Porém, experiências estrangeiras apontam em sentido contrário. Em Macau, o cadastro das terras fez com que, após 7 anos do início de sua implantação, a arrecadação com o imposto sobre a propriedade rural ultrapassasse a arrecadação com a renda dos jogos, a atividade de maior receita no país. Na Espanha, com 8 anos de implantação do cadastro de imóveis, a arrecadação ultrapassou em 58% o valor gasto com a implementação da política de fiscalização (ARAÚJO et al., 2014). Sem conhecer o território, as características das propriedades a serem tributadas e sua produtividade, a política pública de tributação do patrimônio imobiliário rural tende a permanecer bastante ineficiente. O desconhecimento do território permite que este seja utilizado para as finalidades individualistas de seus proprietários, deixando de lado a funcionalização da propriedade privada, direito fundamental de todos os brasileiros. Além disso, com o desconhecimento do território, estima-se que a União deixa de recolher R\$ 2 bilhões por ano por meio do ITR (BRUGNARO; DEL BEL FILHO; BACHA, 2003).

Um outro problema do ITR é que os índices de utilização possível da terra estão baseados no Censo Agropecuário do IBGE de 1975, estando defasados em relação às novas

tecnologias de cultivo e de criação implementadas desde então. Por exemplo, considerando os índices ainda utilizados, uma propriedade na Amazônia é considerada produtiva se tiver apenas 0,5 cabeça de gado por hectare, enquanto as técnicas atuais indicam que a produtividade poderia ser 4 vezes maior com adoção de tecnologia moderada (SILVA; BARRETO, 2014). A adoção desses índices diminui a arrecadação possível do imposto e o número de propriedades que poderiam ser consideradas improdutivas para fins de reforma agrária, visto que uma pequena produção já é suficiente para considerá-la produtiva pelos índices de 1975.

Por fim, um último problema na atual forma de apuração do tributo diz respeito à determinação do que seja um imóvel rural e um imóvel urbano. O que define ser a área urbana ou rural e, por consequência, pagar IPTU ou ITR, é o plano diretor do município, que será melhor detalhado no capítulo seguinte. Como o plano diretor é obrigatório apenas para municípios com mais de 20.000 habitantes, cerca de 75% dos municípios brasileiros estão fora dessa obrigação, segundo dados do IBGE, já apontando para uma ocupação desordenada do solo urbano e rural no país (MEDEIROS; QUINTANS; ZIMMERMANN, 2014), não havendo uma identificação precisa do que seja solo urbano ou rural. Com base nessa imprecisão, os proprietários acabam optando pelo imposto que é menos oneroso ou por aquele cujo não pagamento não gera cobrança judicial pelos entes federativos, o que acontece com o IPTU de diversos Municípios de pequeno porte.

Há ainda o problema de que alguns planos diretores foram elaborados de forma equivocada, descrevendo como se toda a área do município fosse urbana, não havendo incidência de ITR naquela localidade. Em Nova Iguaçu/RJ, por exemplo, o plano diretor da cidade de 1997 considerou todo o município como área urbana. Além de não possibilitar a cobrança do ITR, o IPTU na cidade, embora previsto em lei, não era exigido pelos instrumentos legais de cobrança, sendo constantes os casos de remissão do débito (MEDEIROS; QUINTANS; ZIMMERMANN, 2014).

Como exemplo do desconhecimento do território e de uma lei que pode estar contrária à realidade, em Belo Horizonte/MG, pela Lei Municipal nº 7.166/96 toda a extensão do município foi declarada zona urbana (BELO HORIZONTE, 1996). Porém, em 2005, 176 imóveis, com área total de 4.281 hectares, estavam cadastrados como imóveis rurais no Sistema Nacional de Cadastro Rural (SNCR) do INCRA, um dos bancos de dados oficiais para cobrança do ITR. Já pelo Censo Agropecuário do IBGE de 2006 existiriam em Belo Horizonte 516 hectares em imóveis rurais (STARLING, 2009). Constata-se, assim, que a

ausência de informação precisa do território brasileiro permite a existência de dados extremamente díspares nos órgãos oficiais de cadastro que culminam com o não pagamento de tributos pelos proprietários – seja o ITR, seja o IPTU – e o uso descontrolado e exclusivamente privado dos imóveis, que podem permanecer improdutivos ou não edificados durante anos sem que qualquer sanção seja aplicada ao proprietário.

Os problemas acima apontados determinam uma pequena arrecadação de ITR e o uso inadequado do solo em razão de uma legislação inoperante e de uma estrutura de fiscalização inadequada. É o total descumprimento das finalidades fiscais e extrafiscais do ITR, privilegiando os grandes proprietários de terras improdutivas, que fazem uso desta como um direito absoluto e inviolável, da clássica conceituação liberal.

4.4 O ITR E O DESCUMPRIMENTO DE SUAS FINALIDADES

Argumenta-se, pelo senso comum, que o aumento da tributação pelo ITR poderia influenciar na diminuição da produção agropecuária, pois seria mais um custo para desestimular a atividade do produtor rural. Porém, os dados obtidos indicam que não se trata de uma relação tão linear de causa e consequência. Primeiro, porque a inexistência da cobrança efetiva do tributo ao longo de toda a história do país não fez com que houvesse uma produção agropecuária mais significativa no Brasil do que a dos países no qual o imposto territorial rural representa uma parcela maior da arrecadação. Ou seja, não pagar o imposto ou ser isento dele não faz com que o proprietário, necessariamente, tenha produzido mais em seu imóvel. Segundo, porque a busca pela eficácia na cobrança do imposto pelas alíquotas hoje legisladas, sem necessidade de cogitar em um aumento, iria recair sobre os grandes proprietários rurais, que possuem capacidade contributiva para suportar o ônus da tributação, e sobre os latifúndios improdutivos, visto que 75% das propriedades no país estão abrangidas dentro da faixa de isenção do ITR, conforme o tamanho da propriedade (LIMA; LIRA, 2012). Assim, mesmo que não se considere viável ou oportuno o aumento das alíquotas do imposto, as finalidades fiscais e extrafiscais do ITR já poderiam ser melhor alcançadas com a cobrança efetiva por meio da legislação existente.

Considerando dados da produção agropecuária do Estado de São Paulo em 1997, foi constatado que foram obtidos R\$ 340,66 por hectare utilizável em produção agrícola,

enquanto foram arrecadados apenas R\$ 0,09 de ITR pelo mesmo hectare (SOUZA, 2007), correspondendo o imposto a 0,026% do valor produzido. Esses valores demonstram que a tributação real do ITR não é compatível com a capacidade contributiva dos proprietários rurais e que há uma distorção muito grande entre a taxaço da propriedade e a taxaço do consumo, influenciando na regressividade da tributação. Como será demonstrado adiante, o valor pago em tributação por cada item consumido por qualquer pessoa no Brasil, independentemente de sua condição financeira, é muito maior do que o valor pago por aquele que detém patrimônio imobiliário.

O valor médio do ITR calculado para propriedades no Pará em 2010, por exemplo, ainda foi de R\$ 0,09 por hectare, para o grau de utilização maior que 80% (SILVA; BARRETO, 2014). Esse pequeno valor por hectare faz com que, na prática, possa haver um número muito menor de execuções fiscais ajuizadas para cobrança específica do ITR do que o número de execuções fiscais de impostos que incidem sobre a cadeia produtiva (impostos sobre o consumo). Isso porque com base na Portaria do Ministério da Fazenda nº 75/12 não são inscritos na dívida ativa da União valores inferiores a R\$ 1.000,00 e não é ajuizada execução fiscal para cobrança de débitos inferiores a R\$ 20.000,00, de um mesmo devedor (BRASIL, 2012).

Com isso, uma propriedade no Pará, usando valor de referência de R\$ 0,09 de ITR por hectare, precisaria ter mais de 11.000 hectares de extensão para ter um imposto de valor superior àquele que é necessário para inscrição em dívida ativa, cálculo este feito sem considerar multa, juros e encargo legal incidentes no crédito inscrito em dívida ativa. Caso não seja o débito anual de ITR superior a R\$ 1.000,00, ele poderá ser inscrito quando o mesmo contribuinte tiver outros débitos que somados ultrapassem aquele valor. Porém, todos os débitos tributários estão sujeitos ao prazo prescricional de 05 anos para a cobrança e poderão estar prescritos antes do montante alcançar R\$ 1.000,00 para inscrição em dívida ativa ou R\$ 20.000,00 para o ajuizamento da execução fiscal.

Com esses dados, é possível perceber que uma considerável parte do valor devido a título de ITR pelos proprietários contribuintes fica de fora das execuções forçadas do tributo, por via de protesto judicial ou por meio de execução fiscal, porque não atinge o valor mínimo estabelecido em lei. Na prática, isso significa que com os parâmetros atuais para cálculo do imposto, considerável parte do tributo devido não tem força executiva, não sofrendo o proprietário cobrança judicial com o inadimplemento do tributo.

Em 2014, com base em informações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), estima-se que as propriedades no Estado de São Paulo contribuíram com cerca de R\$ 5,08 de tributo por hectare e em Minas Gerais R\$ 1,26 (RELATÓRIO, 2015), valor bastante superior aos números de 1997, mas que ainda não guardam relação com a capacidade contributiva espelhada na propriedade rural.

Esses dados indicam que a política pública atual do ITR descumpra a finalidade básica de fiscalidade, pois o valor arrecadado está aquém da capacidade contributiva manifestada pela propriedade de um imóvel rural de extensão superior à faixa de isenção. Trata-se de um caso claro em que a tributação direta do patrimônio é desconsiderada por razões políticas, pois não há um fundamento de ordem econômica que justifique tamanha abstenção na fiscalização e cobrança do tributo. A permanecer a forma como visto acima, com a ausência de fiscalização e de controle do pagamento de ITR, estar-se-ia legalizando a inadimplência do tributo. Para uma cobrança efetiva do ITR, hoje, não seria necessária alteração legislativa; bastaria o cumprimento efetivo da legislação tributária existente.

A concentração de terras e da renda dela subsequente informa que a finalidade extrafiscal do tributo também não é cumprida. As baixas alíquotas e a ausência de fiscalização dos valores declarados permitem a existência dos latifúndios improdutivos. Na exposição de motivos da medida provisória que foi convertida na Lei nº 9.393/96, constava que a intenção da alteração legislativa era punir o latifúndio improdutivo e moralizar a tributação, promovendo a justiça fiscal e a democratização da terra (BRASIL, 1996). A expectativa era que a arrecadação, já no primeiro ano de vigência da nova lei, saltasse para R\$ 1,5 bilhão (SOUZA, 2004a), número que nunca foi obtido com o imposto.

Pelo Censo Agropecuário de 1996 do IBGE obteve-se a informação de que 73% dos proprietários rurais do país teriam imóveis abaixo de 30 hectares que são isentos de ITR e que apenas 1,6% dos proprietários seriam responsáveis por 85% do imposto rural em potencial, dados que demonstram a concentração de terras. Fazendo uma projeção que supõe o preço médio do hectare no Brasil de R\$ 750,00, que seria o valor médio para terra regular, e tendo como grau de utilização da terra a faixa entre 65 e 80%, que equivale a segunda menor alíquota, a arrecadação de ITR no Brasil em 2002 deveria ter ultrapassado R\$ 4 bilhões, quando, na verdade, alcançou pouco mais de R\$ 200 milhões (SOUZA, 2004a). Esses dados demonstram, mais uma vez, que o lançamento do tributo por homologação, sem uma base estatal de dados para confronto, permite a declaração a menor do valor da terra nua e da supervalorização do grau de utilização da terra para obter alíquotas menores.

A Conferência Mundial para a Reforma Agrária realizada pela Organização das Nações Unidas para Alimentação e Agricultura (FAO) em 1966, em Roma, já apontava que os índices do imposto sobre a propriedade rural poderiam ser importantes fontes de informação para a promoção da política de reforma agrária; por outro lado, acaso se configurasse um imposto reduzido, seria ele um fomentador e facilitador da especulação imobiliária e da escassez de produtividade (VILARINHO, 1986).

Em que pese o reconhecimento da importância da progressividade das alíquotas do ITR, a legislação brasileira é ainda incipiente para desestimular a propriedade improdutiva. A atual legislação aumentou para 20% a alíquota para grandes propriedades, diminuiu as faixas de cobrança diferenciada de alíquota de 12 para 6, eliminou a cobrança diferenciada de alíquotas por região e estabeleceu que o valor declarado pelo proprietário será considerado em caso de desapropriação do imóvel. O Sindicato dos Auditores da Receita Federal considera que a alteração legislativa favoreceu o latifúndio improdutivo com a supressão da norma que impunha pagamento do imposto pelo dobro da alíquota ao imóvel que, no segundo ano consecutivo e nos anos seguintes, apresentasse um percentual de utilização da terra inferior a 30%, norma que induzia a uma utilização mais rápida e efetiva do imóvel. A legislação também extinguiu a possibilidade da alíquota alcançar 36% para latifúndios improdutivos por mais de 4 anos, o estabelecimento de valor de terra nua mínimo para impedir declarações muito aquém do real e a cobrança diferenciada de alíquotas por região, o que desconsidera as grandes diferenças econômicas e fundiárias do país (SINDIFISCO; DIEESE, 2013).

No direito comparado há exemplos de medidas tributárias que foram utilizadas para coibir as propriedades improdutivas. Na legislação espanhola foram considerados constitucionais um imposto sobre terras não aproveitadas e um imposto sobre terras com aproveitamento deficiente, com a finalidade de dissuadir os proprietários ao cumprimento das obrigações inerentes à função social da propriedade, segundo as sentenças nº 37/1987 e nº 186/1993 do Tribunal Constitucional Espanhol (1987, 1993 apud NABAIS, 2012). Dentre as sanções pelo descumprimento da função social da propriedade estão previstas a expropriação do imóvel e a sujeição a um plano de melhoria ou intensificação de culturas (NABAIS, 2012). Também há registro de melhor aproveitamento do solo com a imposição de um tributo específico sobre as terras não utilizadas na Austrália, na Nova Zelândia, no Canadá e na África do Sul (VILARINHO, 1989).

Foi demonstrado neste capítulo que a gestão do ITR apresenta graves deficiências administrativas e legislativas. Trata-se do imposto de menor retorno fiscal, apesar da extensão do território brasileiro. Está-se diante de um imposto que foi criado no século XIX e que até hoje não cumpriu suas finalidades. É preocupante constatar que a gestão da tributação territorial rural é feita há mais de cem anos sobre um território que não se conhece, sendo de se indagar qual a legitimidade de uma política pública feita sobre o desconhecido.

A experiência de outros países em relação a imposto semelhante demonstrou que há retorno fiscal, quando é efetivado estudo que catalogue e conheça as propriedades a serem tributadas. Além do desconhecimento do território, as falhas cruciais na legislação, nos sistemas de arrecadação e de fiscalização do tributo provam que nunca foi realizado um efetivo esforço político para que o ITR pudesse alcançar sua finalidade constitucional. Quer seja por uma legislação ociosa baseada em dados de produtividade ultrapassados, quer seja pela subdeclaração dos contribuintes ou pela evasão fiscal, o ITR não cumpre as funções constitucionais de desconcentração da propriedade e de utilização conforme sua função social, não sendo compatível, ainda, com a capacidade contributiva dos proprietários rurais. O ITR não inibe a exploração antieconômica e sem finalidade social da terra, ao mesmo tempo em que não representa considerável meio de arrecadação fiscal.

A política do ITR, hoje, representa um retrocesso à interpretação liberal da propriedade privada, pois os frutos desse patrimônio ficam inteiramente com o proprietário da terra, que a utiliza da maneira que melhor o convier. Não há indução da utilização da propriedade rural conforme sua função social, nem tampouco respeito à capacidade contributiva, visto que os grandes proprietários de terra, quando pagam o tributo, o fazem muito abaixo do signo de riqueza que possuem. O imposto analisado configura, assim, uma afronta ao princípio da solidariedade fiscal.

5 O IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU)

De forma análoga à análise feita no capítulo anterior, neste capítulo será feito um estudo do IPTU, sua legislação e sua gestão da arrecadação e da fiscalização, para verificar se a atual política tributária desse imposto respeita os princípios da função social da propriedade e da capacidade contributiva e assim se coaduna com a interpretação solidária da propriedade, com o objetivo de construção de uma sociedade mais justa e solidária.

O IPTU, por ter como base de incidência a propriedade imobiliária urbana, abarca um universo maior de cidadãos como contribuintes do que o ITR. Dessa maneira, sua gestão deve ser ainda mais cuidadosamente planejada para que sua cobrança não seja fonte de agravamento das desigualdades sociais, mormente quando se leva em conta a realidade de infraestrutura e serviços públicos tão díspares entre regiões de uma mesma cidade.

Pela previsão constitucional do art. 182, a política de desenvolvimento urbano tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes (BRASIL, 1988). O IPTU pode ser utilizado como instrumento extrafiscal ordenador da ocupação do solo urbano, não permitindo a existência de propriedades urbanas subutilizadas. Outrossim, pode-se por meio dele realizar a equidade tributária com cobrança diferenciada da alíquota do tributo conforme as especificidades de cada imóvel que demonstram a capacidade de pagar de cada proprietário, considerando características do bem como localização, tamanho, finalidade etc. De não menos importância é a finalidade fiscal do IPTU que pode dar ao município menos dependência em relação aos repasses financeiros dos demais entes federados, garantindo uma receita mínima e relativamente constante para fazer frente aos gastos públicos necessários para o desenvolvimento da própria cidade.

5.1 ASPECTOS GERAIS DO IPTU

O IPTU está previsto no art. 156, inc. I, da CF/88, como um tributo de competência dos municípios que incide sobre a propriedade predial e territorial urbana (BRASIL, 1988). Não há uma regra geral que estabeleça as alíquotas máxima e mínima do

tributo, sendo tal arbitramento uma decisão da gestão municipal. Na maioria dos municípios, a alíquota para imóveis edificados está em torno de 1% do valor venal do imóvel e para não edificados entre 2 e 3% (AFFONSO; ARAÚJO; NÓBREGA, 2008). Até a EC nº 29/00, segundo o STF, o IPTU somente poderia ter alíquotas progressivas para atendimento da função social da propriedade, conforme o plano diretor do município, nos termos do §1º do art. 156, em sua redação original, e do §4º do art. 182 da CF/88:

Art. 156 (redação original)

§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Art. 182 [...]

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

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

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

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

Com a EC nº 29/00 foi acrescentada norma à CF/88 que permite que as alíquotas do IPTU sejam progressivas para melhor se adequarem à capacidade contributiva do cidadão que é dada por algumas características do imóvel, como valor, localização e uso (BRASIL, 1988). Esse tratamento diferenciado também pode colaborar com a política pública de planejamento urbano, induzindo à ocupação ou não de determinadas áreas, bem como favorecendo determinado tipo de uso do imóvel em áreas preestabelecidas, conforme o melhor interesse da sociedade. Estabelece o atual §1º do art. 156, com a redação dada pela EC nº 29/00, que o IPTU poderá:

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

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel (BRASIL, 1988).

No RE 586.693/SP, questionada a constitucionalidade da EC nº 29/00, o STF firmou que a possibilidade de tributação do IPTU por meio de alíquotas diferenciadas concretiza a isonomia e a capacidade contributiva, “prestigia o princípio do igual sacrifício em uma sociedade marcada por profundas desigualdades de rendas” (BRASIL, 2013d).

A exemplo do que ocorre com o ITR, o IPTU também não representa importante meio de arrecadação, embora incida sobre riqueza de grande ocorrência no país – a propriedade imobiliária urbana – e tenha importantes finalidades extrafiscais estabelecidas pela própria Carta Constitucional. Em 2013 a arrecadação com o IPTU correspondeu a 1,4% de todo o valor arrecadado em tributação no país e 0,5% do PIB brasileiro, sendo apenas o 15º tributo no ranking das maiores arrecadações e chegando a ser menor do que o valor arrecadado com o imposto sobre veículos automotores (IPVA). Trata-se do segundo imposto municipal de maior arrecadação, mas equivale apenas a quase metade do que foi arrecadado com o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), um imposto municipal indireto que repercute sobre o consumo (BRASIL, 2014).

A base de cálculo do tributo é o valor venal do imóvel, estabelecido em lei por meio de uma Planta Geral de Valores ou Planta Genérica de Valores (PGV), elaborada pela gestão pública municipal e aprovada pela Câmara de Vereadores. O tributo é cobrado de imóvel que se encontra na zona urbana do município, sendo a delimitação do que é espaço urbano definida em lei municipal. Para ser incluída como zona urbana, a área precisa apresentar, no mínimo, dois dos seguintes requisitos estabelecidos no art. 32 do CTN: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar e escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 quilômetros do imóvel (BRASIL, 1966b). No entanto, a lei municipal pode considerar como urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que os loteamentos ainda não apresentem os requisitos listados acima, conforme o §2º do art. 32 do CTN (BRASIL, 1966b).

Para regulamentar os arts. 182 e 183 da CF/88, que estabelecem as diretrizes gerais da política urbana, foi promulgada a Lei nº 10.257/01, conhecida como Estatuto da Cidade, que já em seu art. 1º estabelece que a propriedade urbana deve ser utilizada em prol do coletivo, buscando concretizar o princípio da função social da propriedade (BRASIL, 1988, 2001a). Quando o imóvel está subutilizado, isto é, tem aproveitamento inferior ao previsto para sua área no plano diretor, não promovendo o proprietário o parcelamento, a edificação ou utilização compulsória do imóvel no prazo assinalado, o município poderá cobrar uma alíquota de IPTU progressiva no tempo durante 5 anos consecutivos até atingir a alíquota máxima de 15% sobre o valor venal do imóvel, alíquota esta que permanecerá até o proprietário dar a devida utilização ao bem (art. 7º do Estatuto da Cidade). Depois de 5 anos

de tributo progressivo, o imóvel poderá ser desapropriado mediante pagamento em títulos públicos (art. 8º) e deverá a ele ser dada utilização em até 5 anos da incorporação ao patrimônio municipal (§4º do art. 8º). O Estatuto da Cidade prevê ainda a possibilidade de uma cobrança diferenciada do IPTU, conforme o interesse social específico de um imóvel (art. 47), apontando o tributo como um instrumento para atingir os objetivos da política urbana (alínea “a”, inc. IV do art. 4º) (BRASIL, 2001a).

O plano diretor, uma lei municipal, é o instrumento básico da gestão de ordenação e do aproveitamento urbano, sendo nele prevista a forma de expansão e de desenvolvimento da cidade, devendo a política tributária estar conforme seus objetivos. O plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual do município devem incorporar as diretrizes e as prioridades contidas no plano diretor, que deverá ser revisto, pelo menos, a cada 10 anos (art. 40 do Estatuto da Cidade). Conforme o art. 41 do Estatuto da Cidade, o plano diretor é obrigatório para os municípios com mais de vinte mil habitantes, ou integrantes de regiões metropolitanas e aglomerações urbanas, ou onde o Poder Público municipal pretenda utilizar o IPTU progressivo no tempo, a utilização compulsória do imóvel e a desapropriação por descumprimento de sua função social (BRASIL, 2001a). Ele também é obrigatório para cidades integrantes de áreas de especial interesse turístico, ou inseridas na área de influência de empreendimentos ou atividades com significativo impacto ambiental de âmbito regional ou nacional, ou, por fim, incluídas no cadastro nacional de municípios com áreas suscetíveis à ocorrência de deslizamentos de grande impacto, inundações bruscas ou processos geológicos ou hidrológicos correlatos (BRASIL, 2001a). O plano diretor é um meio para a realização da função social da propriedade urbana e também faz parte do viés de descentralização política administrativa feita pela CF/88, sendo “uma valorização do ente municipal, que necessita ser capacitado e possuidor de bases técnicas referenciais para sua gestão” (REZENDE; ULTRAMARI, 2007, p. 263).

Dos 5.570 municípios brasileiros (IBGE, 2014), 3.800 estão excluídos da hipótese de obrigatoriedade de elaboração do plano diretor em razão do número de habitantes. Dos 1.770 municípios obrigados a criar o plano diretor, 1.682 somente se utilizaram de um instrumento de ordenação do solo, quando o plano diretor passou a ser obrigatório com o Estatuto da Cidade em 2001 (BRASIL, 200-?), sendo que os municípios tiveram prazo até 30 de junho de 2008 para aprovação do plano diretor (art. 50 da Lei nº 10.257/01). Até 2013, 50% dos municípios haviam elaborado o plano diretor, sendo que, nos municípios no qual ele é obrigatório, sua existência foi constatada em 94,6% dos entes e naqueles com população

abaixo de 20.000 habitantes sua elaboração foi verificada em 32,2% (IBGE, 2014). O Estado do Paraná, em 2004, estabeleceu por meio de lei que apenas firmará convênios para obras de infraestrutura e serviços urbanos com os municípios que implementarem o plano diretor, independente de estarem desobrigados pelo Estatuto da Cidade (REZENDE; ULTRAMARI, 2007).

Sendo a obrigatoriedade do plano diretor um fato relativamente recente, mostra-se a necessidade de uma gestão pública municipal eficiente que utilize todos os instrumentos legais disponíveis para melhor cumprir a função social da propriedade. Apesar da não obrigatoriedade de plano diretor para todos os municípios, é obrigatória a instituição do IPTU para que o município possa receber repasses voluntários dos Estados e da União, conforme dispõe o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000).

O IPTU é um dos instrumentos que a gestão pública municipal pode utilizar para obter uma ocupação coordenada do solo, evitando que propriedades imobiliárias urbanas permaneçam sem utilização, sem cumprimento de sua função social. Além disso, a possibilidade de cobrar uma alíquota de IPTU diferente conforme o tamanho, a localização e a destinação do imóvel, dão ao gestor municipal a possibilidade de cobrança do tributo com alíquotas compatíveis com a capacidade de contribuição de cada proprietário, permitindo que seja feita uma arrecadação maior sobre aquele que possui maior quantidade de propriedade ou possui imóvel em região valorizada da cidade, com melhor infraestrutura. Para tanto, é imprescindível que o IPTU seja implementado e cobrado de acordo com um plano diretor que seja a base para o desenvolvimento da cidade. Porém, não há uma fórmula geral para a tributação a ser implantada em cada município, devendo essa ser feita respeitando-se as peculiaridades locais.

5.2 PROBLEMAS NA GESTÃO DO IPTU

Como visto acima, a arrecadação decorrente do IPTU é pequena quando comparada com os demais tributos, mesmo quando comparada com a arrecadação do ISS, outro tributo municipal. Além de não representar uma fonte relevante de recursos financeiros, o IPTU não tem sido utilizado em sua potencialidade de melhor ordenar a ocupação do solo

urbano, nem tampouco de cobrança com equidade, conforme a capacidade de pagar de cada cidadão, em decorrência de diversos problemas de gestão que serão a seguir detalhados.

5.2.1 Desconhecimento do território a ser tributado

Da mesma forma como ocorre com o ITR, em que a Administração Pública Federal não tem inteiro conhecimento do território rural sobre o qual deve cobrar o imposto, a Administração Pública Municipal também apresenta problemas em relação ao cadastramento e delimitação real de todos os imóveis que compõem a zona urbana do município. Em primeiro lugar, como visto acima, a maioria dos municípios brasileiros não são obrigados a elaborar um plano diretor. A ausência desse plano faz com que a cidade não tenha claramente traçados quais são seus objetivos de desenvolvimento, seus problemas a serem enfrentados, suas possibilidades de crescimento etc. Sem esse plano básico de gestão, a política pública de tributação pode ser implantada dissociada da realidade, sem a definição de um objetivo. Não há como mensurar os resultados do impacto da política pública se esta não foi minimamente planejada. Em segundo lugar, há falhas na elaboração do cadastro imobiliário e da planta geral de valores, que são peças imprescindíveis para a cobrança do IPTU. A planta geral de valores, que é a base para estabelecer o valor venal dos imóveis, por não ser uma obrigação legal, pode sequer existir ou, se existir, estar defasada no número de imóveis localizados na cidade ou em suas características de identificação. É com base nessas peças que é feito o lançamento de ofício do valor do tributo; se elas são falhas, darão origem a uma cobrança ilegítima ou a uma cobrança que não atinja todos os imóveis da cidade.

Há cidades nas quais há plano diretor, mas a base de cadastro dos imóveis é falha, o que causa impacto na arrecadação e na utilização do IPTU com finalidades extrafiscais. Em Belo Horizonte, por exemplo, dos 650.000 cadastros de imóveis urbanos, 131.000 estão sem a indicação do CPF ou CNPJ do proprietário (STARLING, 2009), representando 20% dos imóveis do município. Isso dificulta sobremaneira a identificação do responsável pelo imóvel para dele cobrar o tributo e o cumprimento da função social de sua propriedade. É questionável, assim, desde sua origem, uma política pública feita sobre base de dados falha, com lacunas que impactam no resultado final pretendido.

Na cidade do Rio de Janeiro, em 2000, o censo demográfico do IBGE apontou a existência de cerca de 600 mil residências a mais do que o número constante do cadastro imobiliário municipal do mesmo ano (CARVALHO JÚNIOR, 2012). Tais imóveis, por consequência, não eram submetidos ao pagamento do IPTU e não eram considerados nas políticas públicas de ocupação do solo, representando o grande número de imóveis e assentamentos irregulares no município. A existência de um cadastro completo, atualizado, com informações que possam qualificar e individualizar o imóvel, é questão imprescindível para que se possa pensar em uma tributação justa. Observou-se que, em regra, consta nos cadastros imobiliários das cidades brasileiras apenas os imóveis que receberam carta autorizativa de habitação e que foram edificados conforme as normas locais. Em uma pesquisa realizada em 5.248 municípios, 94% das cidades tinham cadastro imobiliário, sendo que 84% eram informatizados (AFFONSO; ARAÚJO; NÓBREGA, 2008).

A Portaria nº 511/2009, do Ministério das Cidades, estabelece as diretrizes para a criação de um cadastro imobiliário multifinalitário, o qual deve ser um “inventário territorial oficial e sistemático” (art. 1º) do município e estar submetido à reavaliação dos imóveis a cada 4 anos (§2º do art. 30), porém não apresenta solução para a alegada carência de recursos, de infraestrutura e de servidores especializados na maioria dos municípios, que inviabiliza a criação do cadastro desde as suas configurações mais simples (BRASIL, 2009a).

O nível da cobertura cadastral no Brasil está em torno de 50 a 60% dos imóveis existentes nos municípios (CARVALHO JÚNIOR, 2006), havendo uma tendência do cadastro ser mais completo nos municípios mais populosos. Verifica-se, pois, sério problema no cadastro imobiliário e no plano diretor dele resultante, os quais são pressupostos para a política de tributação pelo IPTU. Essa falha de gestão irradia consequências para toda a política relativa ao IPTU, não sendo arrecadado o volume de imposto esperado, nem tampouco com a equidade pretendida.

A falta de conhecimento do território desagua ainda na necessidade de ser estabelecida por meio de lei municipal a delimitação da zona urbana. No capítulo anterior fora apontado que essa delimitação de zona urbana também impacta na política pública de tributação do ITR, pois o que é zona rural é dado por exclusão, após a delimitação da zona urbana. Se a gestão municipal não conhece o território a ela submetido, poderá fazer a delimitação da zona urbana de forma equivocada. É pertinente lembrar que no capítulo anterior fora levantada a questão de que proprietários se utilizam dessa indefinição do que seja urbano ou rural para “escolher” qual a natureza de seu imóvel, na tentativa de pagar a

menor tributação ou estar submetido àquela em que não há cobrança efetiva. Caso o imóvel esteja na zona urbana, mas tenha destinação econômica de exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, estará submetido ao ITR, e não ao IPTU, conforme estabelecido no art. 15 do Decreto-lei nº 57/1966 (BRASIL, 1966a). A prevalência do critério da destinação econômica é confirmada pela jurisprudência do STJ no Resp nº 1.112.646/SP, cabendo ao contribuinte provar a realização de tais atividades no imóvel, prova que pode ser corroborada pela inscrição do imóvel no cadastro rural da RFB ou do INCRA (BRASIL, 2009c).

Portanto, o conhecimento do território por meio de mapas geofísicos que abrangem toda a área do município e a existência de um cadastro imobiliário completo e de um plano diretor são pressupostos de uma gestão eficiente, que dê ao IPTU seu emprego efetivo.

5.2.2 Problemas relacionados à Planta Geral de Valores (PGV)

O desconhecimento do território pode ainda ocasionar problema na elaboração da PGV. Tal planta deve conter todos os imóveis do município e é utilizada como base para determinar o valor venal do imóvel que, por sua vez, é a base de cálculo do IPTU. Por meio da PGV o município pode ser dividido em áreas conforme as características do solo, de urbanização, de infraestrutura e outras formas de divisão do espaço para identificar as zonas com características semelhantes e, por consequência, os imóveis que deverão ser avaliados pelos mesmos parâmetros. Argumenta-se que a ausência de um plano diretor do município e de uma PGV completa, condizente com a realidade da cidade, é decorrência da ausência de infraestrutura e servidores qualificados na maioria dos municípios brasileiros, aliada à baixa capacidade da gestão municipal para exercer a competência de ordenamento do solo urbano que lhe foi determinada pela CF/88. Acresce-se a isso o fato da pequena mobilização social nas pequenas cidades, que, via de regra, se resume à criação dos conselhos municipais obrigatórios para recebimentos de recursos em saúde e educação, por exemplo (BRASIL, 200-?). Em geral, há pouca participação da população na gestão da cidade e parca cobrança popular para uma gestão mais eficiente.

Em uma pesquisa com 5.248 municípios, 73% possuíam uma PGV e 54% possuíam uma PGV informatizada, sendo a concentração maior da ocorrência de PGV na região centro-sul do país (AFFONSO; ARAÚJO; NÓBREGA, 2008). Para a cobrança do IPTU com equidade é imprescindível que seja feita uma PGV que retrate o mais aproximado possível o valor venal de cada imóvel, considerando as diferentes variáveis dos preços dos imóveis na cidade. O valor venal do imóvel é aquele que seria alcançado em uma compra e venda à vista, segundo as condições usuais de mercado. A ideia de ser ter uma PGV decorre do fato de que seria difícil, na prática, estabelecer um valor singular para cada imóvel do município, atualizando-se constantemente esse valor. Essas plantas são uma maneira de simplificar a execução da lei, “que retratam o preço médio do terreno por região ou o preço do metro quadrado das edificações, conforme padrão construtivo, portanto o valor presumido do bem” (BALEEIRO, 2001, p. 249). A PGV representa uma segurança para o contribuinte que pode verificar qual a fundamentação para o valor venal atribuído a seu imóvel. É a conjugação da PGV com os dados cadastrais do imóvel que permitirá a cobrança de um tributo que considere todas as características do bem relevantes para individualizá-lo.

Na elaboração da PGV são considerados fatores como a topografia do imóvel, o fato de estar na esquina ou encravado, fazer parte de um condomínio, ser área de proteção ambiental etc. Em geral, os municípios adotam como base a Instrução nº 14.653-2/2011 da ABNT (2011), que disciplina a Avaliação de Imóveis Urbanos, sendo mais utilizado o *Método Comparativo Direto de Dados de Mercado*, que avalia o imóvel com base nos valores das transações imobiliárias atuais, e o *Método Evolutivo*, que calcula o custo da reprodução de um imóvel novo por meio do valor do terreno e do valor necessário para uma construção nova daquele imóvel e, a partir de tal valor, aplica a depreciação conforme a idade da construção. Essa planta é elaborada pelo Poder Executivo Municipal e enviada ao Poder Legislativo para aprovação.

Para que uma PGV esteja correta, é preciso que os valores de parâmetro dos imóveis considerem as diferenças decorrentes da localização, dos serviços públicos disponíveis e de outras características que impactam no valor de mercado, como a segurança e a arborização no entorno. Mas, efetivar uma PGV que retrate a realidade é tarefa árdua, até mesmo para grandes municípios que possuem infraestrutura e mão-de-obra qualificada. Em um estudo comparativo dos bairros da cidade do Rio de Janeiro, em que os bairros de características similares foram agrupados em zonas homogêneas (ZH), Carvalho Júnior (2012) demonstrou que os proprietários de imóveis em bairros mais valorizados, que

apresentam maior capacidade contributiva, pagam o mesmo ou até menos do que os proprietários de imóveis em bairros mais simples. Ou seja, a tributação não está respeitando a capacidade contributiva de cada proprietário em razão de falha na PGV que não considera as peculiaridades de cada ZH.

[...] na ZH da Lagoa, local mais valorizado da cidade segundo dados de mercado, a tributação efetiva foi bem menor, 0,30%, situando-se no mesmo nível da ZH da Ilha do Governador, esta última com valor de mercado do metro quadrado quase três vezes inferior. Na ZH de Copacabana, apesar de ser o segundo local mais valorizado do município, a carga tributária efetiva foi de apenas 0,22%, a sétima maior, possuindo o mesmo nível de tributação efetiva de Vila Isabel, esta última com metade do valor de mercado do metro quadrado de Copacabana (CARVALHO JÚNIOR, 2012, p. 68).

Um dos problemas mais graves decorrente da PGV é a avaliação incorreta dos imóveis, incompatível com o valor de mercado, principalmente para os imóveis de alto padrão ou em locais valorizados, cuja avaliação é mais difícil para a gestão municipal por envolver uma multiplicidade de fatores, como padrão de construção e valorização da área desde a última avaliação. Essa característica pode determinar a regressividade da tributação, visto que os imóveis de menor valor terão uma base de cálculo mais aproximada de seu valor venal e sobre eles incidirá a mesma alíquota daqueles imóveis de maior valor, cuja base de cálculo está aquém do valor real da propriedade.

O principal motivo da sua regressividade é o fato de as administrações municipais avaliarem os imóveis de maneira regressiva, isto é, os mais valorizados tendem a apresentar uma defasagem maior em relação ao seu valor de mercado que os imóveis de valores mais baixos. Isso torna a base de cálculo do imposto (o valor venal) regressiva, com as alíquotas efetivas do imposto sendo menores quanto maior é o valor de mercado verdadeiro do imóvel, conforme indica a literatura especializada sobre o tema (CARVALHO JÚNIOR, 2006, p. 10).

Outro aspecto relevante na determinação dos valores da PGV é a correta diferenciação entre o valor atribuído ao terreno edificado e ao não edificado. Isso porque, buscando-se induzir ao aproveitamento dos terrenos inutilizados, a maioria dos municípios estabelecem alíquotas maiores para os terrenos sem edificação. Porém, essa diferenciação na alíquota, usualmente uma diferença pequena, pode ter sua função anulada, se a diferença entre o valor venal do terreno edificado e o não edificado for tão grande que não justifique financeiramente ao proprietário edificar seu terreno para pagar uma alíquota menor do imposto. O uso isolado de uma alíquota maior, sem considerar outras questões da gestão financeira do imposto, pode não contribuir para o desestímulo da propriedade inutilizada porque o metro quadrado do terreno não edificado é mais baixo do que o do terreno com

construção. Assim, o efeito do aumento da alíquota pode ser anulado em razão do valor venal menor do imóvel não edificado, podendo ser mais “barato” para o proprietário manter seu terreno não edificado do que procurar lhe dar uma destinação útil, que aumentaria seu valor venal e com isso o montante final de IPTU.

Por exemplo, em 2010, o metro quadrado edificado na Barra da Tijuca, no Rio de Janeiro, era avaliado em R\$ 1.911,00, enquanto o metro do terreno não edificado era R\$ 387,00 (CARVALHO JÚNIOR, 2012). Para que a progressividade de alíquota pudesse estimular o uso efetivo do solo, com o cumprimento da função social da propriedade, o aumento da alíquota deveria ser em montante suficiente para anular essa enorme diferença entre o metro quadrado edificado e o não edificado, sob pena de subverter a diretriz do IPTU e o proprietário que der destinação socialmente útil ao imóvel acabar pagando mais do que aquele que o deixa subutilizado. Isso pode acontecer tanto em relação a edificações para fins residenciais, quanto para fins comerciais, sendo que imóveis com destinação comercial usualmente são taxados com alíquotas maiores de IPTU do que os residenciais; logo a progressividade da alíquota do IPTU deve ser tal que seja mais penoso ao proprietário manter o imóvel sem finalidade útil do que lhe dar uma destinação de construção comercial, por exemplo, como galpões ou lojas de aluguel.

Carvalho Júnior (2006) detectou 3 problemas principais na gestão do IPTU, quando da elaboração da PGV, que podem tornar a arrecadação do imposto regressiva. O primeiro problema advém do fato de que na elaboração da PGV algumas variáveis importantes para determinação do valor de mercado do imóvel não são consideradas, como arborização, arquitetura do imóvel, expectativa de valorização da área, nível de poluição, fatores que influenciam sobremaneira o valor dos imóveis mais caros. Um segundo problema é a tendência que sejam previamente determinados os valores mínimo e máximo do tributo a ser pago por cada imóvel para tentar cobrir os custos administrativos da realização do trabalho de atualização do cadastro imobiliário e da PGV, o que pode prejudicar os imóveis de menor valor e beneficiar os mais valorizados. Por fim, é apontado como problema o fato de que os donos ou os interessados nos imóveis mais valorizados, sejam eles construtores, imobiliárias ou proprietários, tendem a ter maior força e organização política para evitar uma maior incidência de tributação, tendo ainda meios para contestação judicial do valor atribuído ao bem.

Conforme a Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) realizada pelo IBGE entre 2002-2003, as famílias com renda até 2 salários mínimos gastavam 1,6% de sua renda com o

pagamento do IPTU e as famílias com renda acima de 60 salários mínimos gastavam 0,57% demonstrando que, de modo geral, a tributação do IPTU é regressiva. Com dados da mesma pesquisa, constatou-se que nas capitais nas quais há alíquotas progressivas de IPTU, a regressividade em relação ao peso do tributo sobre a renda familiar fica menos acentuada ou mesmo anulada até o patamar de famílias com orçamento até 60 salários mínimos, como ocorreu em Salvador e Fortaleza. Por outro lado, capitais com alíquota única do imposto determinam um sobrepeso de tributação para famílias com até 2 salários mínimos, como em Aracaju em que o pagamento do IPTU significa 5,79% do orçamento dessas famílias e em Cuiabá com 4,60% (CARVALHO JÚNIOR, 2006).

Nos Estados Unidos e no Canadá as avaliações locais dos imóveis são supervisionadas por agência estatal de âmbito estadual ou regional e as avaliações podem ser feitas por empresas privadas, para tentar minorar as pressões políticas locais que podem levar a avaliações distorcidas dos imóveis e para diminuir os custos de cada município (CARVALHO JÚNIOR, 2006).

Para efetivar uma tributação com equidade, é preciso que a PGV seja realista, avaliando de forma correta os imóveis de cada porção do município, e que sejam estabelecidas alíquotas progressivas do IPTU, sofrendo elevação com o aumento do valor venal do imóvel, e seletivas, considerando características que identificam a capacidade contributiva do proprietário como, por exemplo, a localização do imóvel, seu padrão de construção etc.

Ressalte-se, todavia, que mesmo a existência de uma PGV realista e de alíquotas progressivas podem levar a situações de cobranças injustas, as quais deverão ser evitadas pela gestão municipal. A cobrança do imposto imobiliário progressivo que tem como base de cálculo o valor venal de um imóvel pode levar a cobranças injustas nos casos em que um imóvel de grande valor seja de propriedade de um desempregado, ou de um idoso com pequena fonte de renda, ou de alguém sem renda compatível que tenha recebido o imóvel em herança etc. A equidade da tributação nesses casos pode ser atingida com isenções ou reduções que levem em consideração situações pessoais do proprietário, aplicando-se, assim, tanto o princípio da pessoalidade, quanto o princípio da capacidade contributiva ao IPTU, conforme determinado no §1º do art. 145 da CF/88 (BRASIL, 1988).

Portanto, a gestão eficiente na elaboração e aplicação da PGV e na determinação das alíquotas do IPTU é um desafio para os municípios na busca por uma tributação que cumpra suas finalidades fiscal e extrafiscal. Sem essa gestão, o IPTU torna-se um imposto

dissonante da capacidade contributiva e não promove a utilização social da propriedade privada, descumprindo os objetivos básicos para o qual foi criado; torna-se um tributo que põe em prática a interpretação liberal da propriedade, protegendo o imóvel como um direito absoluto do proprietário, sobre o qual deve incidir o mínimo de tributo possível para sustentar o Estado.

5.2.3 Atualização da PGV

Para que a PGV esteja condizente com a realidade imobiliária da cidade, tem-se a difícil tarefa para a gestão municipal de mantê-la sempre atualizada, sensível às alterações do valor de mercado dos imóveis ao longo do tempo, como consequência das próprias intervenções estatais (ou ausências destas) na infraestrutura de serviços públicos, de melhoria da acessibilidade, do nível de segurança etc. Além de servir para o cálculo do IPTU, o valor venal do imóvel dado pela PGV pode servir para cálculo do imposto de renda sobre o lucro em transações imobiliárias (ganho de capital), do imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), das contribuições de melhoria, das desapropriações por utilidade pública etc., uma multiplicidade de utilidades que influenciam na arrecadação total do município e até mesmo na arrecadação da União, por meio do imposto de renda.

No entanto, a maioria das cidades brasileiras efetua a cobrança de IPTU com base em plantas desatualizadas. A atual PGV do município do Rio de Janeiro está em vigor desde 1998, instituída pela Lei Municipal nº 2.585/1997 (RIO DE JANEIRO, 1997). Com base nas avaliações dos imóveis feitas pela Caixa Econômica Federal (CEF) para fins de financiamento imobiliário, verificou-se que os imóveis na cidade do Rio de Janeiro valorizaram, em média, mais de 15% apenas entre os anos de 2006 e 2009, chegando a zona central da cidade a alcançar uma valorização de 35%, que não está espelhada no valor do IPTU. Comparando-se as avaliações feitas pela CEF em 2010 e o valor venal dos imóveis da PGV do Rio de Janeiro, constatou que os valores venais correspondem entre 29% e 34% do valor de mercado dos imóveis e que se a tributação fosse feita com base no real valor de mercado dos bens a arrecadação poderia ser quatro vezes maior que a atual (CARVALHO JÚNIOR, 2012). Em Porto Alegre, a cidade foi dividida em 3 divisões fiscais pela Lei Complementar Municipal nº 7/1973, tendo o imóvel de cada divisão um valor específico de metro quadrado, conforme o

tipo de construção (PORTO ALEGRE, 1973). A última atualização da PGV ocorreu em 1992 (LENGRER, 2011) e a última avaliação do metro quadrado ocorreu por meio do Decreto Municipal nº 18.140/12 e a cada ano é reajustada pelo IPCA (PORTO ALEGRE, 2012). Nota-se, assim, que não há uma revisão realista da PGV de Porto Alegre, pois os valores venais dos imóveis não consideram todas as mudanças ocorridas na cidade desde a década de 70 e aglomeram bairros com as mais diversas características em apenas 3 regiões fiscais. Ademais, a avaliação do imóvel apenas pelo padrão de construção não leva em conta características importantes que aproximariam o valor venal do valor de mercado do imóvel, considerando a verdadeira capacidade contributiva de cada cidadão. Ressalte-se que até 2011 estimava-se que mais de 160.000 imóveis não constavam do cadastro imobiliário de Porto Alegre (LENGRER, 2011), sendo mais uma prova da desatualização da PGV.

Além das dificuldades técnicas e de custo para manter uma PGV atualizada, tem-se ainda um obstáculo legal. Por ser o fundamento do valor venal de cada imóvel, ou seja, ser fundamento da base de cálculo do IPTU, elemento do tributo, a PGV está submetida ao princípio da legalidade, nos termos do inc. I do art. 150 da CF/88 (BRASIL, 1988). Qualquer alteração na PGV que dê origem a aumento de IPTU somente pode ser feita por lei, aprovada pela Câmara de Vereadores. O STJ possui entendimento sumular⁵ de que a atualização da planta de valores por decreto somente pode ocorrer para atualizar os valores pelo índice oficial de correção monetária do período. Como esse índice não abarca as alterações nos valores de mercado dos imóveis ao longo dos anos, somente uma PGV atualizada por lei pode viabilizar uma cobrança de IPTU com equidade, respeitando as diferenças nos patrimônios dos cidadãos.

Em Recife, a PGV foi criada em 1980 pela Lei Municipal nº 14.240/80, alterada em 1983 pela Lei Municipal nº 14.595/83 e, desde então, não sofreu mais nenhuma atualização (RECIFE, 1980, 1983). A Instrução Normativa nº 01/2011 da Diretoria Geral de Administração Tributária do município de Recife, que alterava alguns parâmetros para enquadramento dos imóveis na PGV, foi considerada inválida pelo Tribunal de Justiça de Pernambuco na Arguição de Inconstitucionalidade nº 316768-0, pois tais alterações provocariam mudança na base de cálculo do imposto, o que somente pode ser feito por lei:

⁵ Súmula 160 do STJ: É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária (STJ, 1996).

Da forma como está posta, a Instrução Normativa 01/11-DGAT permite à administração tributária municipal, por meio da definição unilateral dos critérios de avaliação imobiliária, alterar o valor da base de cálculo do IPTU, majorando a exação ao seu alvedrio, em clara afronta à garantia constitucional da legalidade tributária. O estabelecimento de novos critérios para enquadramento dos imóveis na Tabela de Preços de Construção pela Instrução Normativa nº 01/11-DGAT, ademais, ensejou a revisão do lançamento tributário em relação a vários imóveis localizados no município do Recife, vindo a acarretar em muitos casos - como o dos autos -, a majoração do IPTU em índices superiores à variação da inflação, violando, com isso, a proibição do aumento de tributo sem lei específica, também contida no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal (PERNAMBUCO, 2014).

Em Varginha/MG, embora o Código Tributário Municipal estabeleça que a PGV deve ser revisada anualmente (art. 14 da Lei Municipal nº 2.872/96), a PGV permaneceu a mesma entre 1996 e 2014, o que gerava uma baixa arrecadação *per capita* do IPTU (IBGE, 2015) e com valores que não efetivavam a equidade entre os contribuintes (VARGINHA, 1996). Pela PGV revogada, o metro quadrado de área nobre da cidade estava avaliado em R\$ 1,50, enquanto em bairros menos valorizados pelo mercado imobiliário o metro quadrado estava avaliado entre R\$ 50 e R\$ 60 (REAJUSTE, 2015). Em 2010, foram arrecadados com IPTU cerca de R\$ 55 por habitante e com ISS R\$ 131 (IPEA, 2012; IBGE, 2015), confirmando ser realidade na cidade a tendência da cobrança maior de impostos sobre o consumo, em detrimento dos impostos sobre o patrimônio. A atual PGV (Lei Municipal nº 5.945/14) prevê descontos de 60 a 90% do tributo, de acordo com o valor do imóvel, estabelecendo, inclusive, descontos para terrenos não edificados, que estão em descumprimento da função social (art. 18) (VARGINHA, 2014). Assim, embora tenha atualizado os valores dos imóveis, a PGV vigente estabelece descontos que fazem com que o tributo não guarde relação direta com a capacidade contributiva representada pelo imóveis tributados.

Além dessa atualização ordinária da PGV que deve ocorrer para abarcar as alterações de mercado, é de peculiar utilidade a atualização do valor venal do imóvel depois de grandes eventos que alterem a infraestrutura da cidade, como os imóveis do Rio de Janeiro com a Copa do Mundo de 2014 e as Olimpíadas de 2016, para verificar a valorização dos bens. O intuito é que esta valorização não fique apenas para o proprietário, mas seja socializada em prol de todos que pagaram as melhorias que contribuíram para aquele aumento no valor da propriedade individual (CARVALHO JÚNIOR, 2012).

5.2.4 Aprovação da PGV por processo político

A atualização da Planta Genérica de Valores (PGV) exige um trabalho minucioso para detectar as alterações nos valores dos imóveis, considerando as mudanças em um dado intervalo de tempo da infraestrutura local, do acesso a transportes, do índice de criminalidade etc. Ela é feita considerando os dados do cadastro imobiliário fiscal, o qual precisa conter informações detalhadas dos imóveis e de seus proprietários, com base em uma planta cartográfica do município que detecte a localização de cada imóvel e o parcelamento do solo urbano. O cadastro precisa ser constantemente atualizado para abarcar novas construções e loteamentos.

Tem-se, assim, que a elaboração da PGV é um trabalho eminentemente técnico da gestão municipal. Porém, por haver a necessidade de que a PGV e suas alterações estejam previstas em lei, é obrigatório que a PGV seja aprovada pela Câmara de Vereadores, pelo procedimento ordinário de aprovação das leis municipais. Por se tratar de um processo político, a Câmara de Vereadores pode alterar qualquer valor ou parâmetro da PGV sem a necessidade de respaldo técnico, bastando que a alteração alcance maioria da votação em plenário, podendo culminar com uma planta geral de valores alijada da realidade dos imóveis. A necessidade da aprovação da planta geral de valores do IPTU pela Câmara Legislativa pode tornar morosa e tecnicamente inadequada uma revisão que deveria ser feita anualmente ou em período similar.

Cite-se, como exemplo, o fato de que no município do Rio de Janeiro o fator idade dos imóveis é desproporcional com os demais, deixando o valor venal do imóvel bastante aquém da realidade com a diminuição de 1% do valor do imóvel ao ano. Não há justificativa técnica para esse decréscimo. Carvalho Júnior (2012) tomou como base um apartamento na Av. Atlântica, situada na orla marítima de bairro nobre da cidade, que fora avaliado em R\$ 464 mil em 1991 e em R\$ 348 mil em 2011, apenas em razão do decurso do tempo. Porém, na realidade, durante esse período, os apartamentos de tal área passaram por enorme valorização imobiliária e esse mesmo apartamento teria o valor de mercado de R\$ 1,5 milhão em 2011, donde se conclui que o valor pago em imposto não condiz com o valor do bem e com a capacidade contributiva de seu proprietário.

Além disso, por questões genuinamente políticas, podem ser concedidas isenções que afetam sobremaneira o valor arrecadado com o IPTU e que não encontram respaldo

técnico ou finalidade de tornar mais equitativa a cobrança. Apesar da alíquota de IPTU no Rio de Janeiro para imóveis residenciais ser de 1,2%, as isenções e benefícios fazem com que a alíquota efetiva paga pelos imóveis mais valorizados tenha sido de 0,43% em 2010 (CARVALHO JÚNIOR, 2012).

5.2.5 A ausência de cobrança efetiva do IPTU

Além das dificuldades gerenciais impostas pela legislação e pela complexidade de formulação da PGV e do cadastro imobiliário, verifica-se ainda ausência de iniciativa do gestor municipal para implementar os mecanismos administrativos e judiciais necessários para a cobrança do tributo. Para que haja a cobrança efetiva de IPTU é necessário que a gestão municipal esteja estruturada com 3 elementos: a delimitação da zona urbana do município, com a existência de, no mínimo, dois dos cinco melhoramentos previstos no art. 32 do CTN; o mapeamento, o cadastramento e a avaliação dos imóveis urbanos; a existência de estrutura física e de pessoal capacitado para cobrança administrativa e judicial do imposto (CARVALHO JÚNIOR, 2012).

Por ser obrigatório pela Lei de Responsabilidade Fiscal para receber repasses financeiros voluntários dos Estados e da União, os municípios instituem o IPTU por meio de lei, fazem o lançamento do tributo, mas, comumente, não efetivam nenhum tipo de execução forçada contra os proprietários que não pagam o tributo, seja porque o custo para uma estrutura de cobrança é alto, seja por razões políticas, para evitar contrariar o eleitorado. Há ainda situações em que a alíquota do IPTU é definida em valores aquém da capacidade manifestada na propriedade privada. Dessa forma, o município fica dependente dos repasses dos demais entes federativos ou prefere obter maior arrecadação pelo ISS que, por ser um tributo indireto que reflete no consumo, fica menos visível ao julgamento da população.

A Tabela a seguir informa que a inexistência de cobrança de IPTU está disseminada nas regiões Norte e Nordeste, independentemente de se tratar de capital, grande ou pequeno município e que mesmo nas demais regiões do país é baixo o índice de domicílios pagantes.

Tabela 3 – Proporção de domicílios pagantes de IPTU por região e extrato geográfico em 2008/2009 (Em %)

<i>Região</i>	<i>Capital</i>	<i>Região Metropolitana</i>	<i>Interior Urbano</i>
Norte	12,4	7,5	13,8
Nordeste	20,0	10,3	16,2
Sudeste	36,9	41,9	51,8
Sul	43,3	41,6	51,6
Centro-Oeste	42,5	-	30,9

Fonte: Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) do IBGE de 2008-2009. CARVALHO JÚNIOR (2012, p. 31).

Nas regiões Sul e Sudeste, a possível explicação para o fato de que há mais domicílios no interior contribuintes do IPTU do que na capital/região metropolitana pode ser o fato de que nesta última há um número maior de assentamentos irregulares, além de poder ser concedido um número maior de isenções do imposto, já que há receita considerável proveniente dos outros tributos municipais (CARVALHO JÚNIOR, 2012).

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), até 2004 o IPTU representou, em média, 6,4% do PIB dos municípios brasileiros, sendo essa média maior apenas nos municípios acima de 200.000 habitantes (CARVALHO JÚNIOR, 2006). Isso ocorre porque a estrutura necessária para cadastro e atualização dos imóveis e para a cobrança do imposto é dispendiosa, somente sendo efetivamente implantada em municípios maiores.

O município de São Paulo, por exemplo, concentrava 6,0% da população do país no ano de 2004, 11,6% do PIB municipal, 16,0% da receita tributária, 23,2% do IPTU e 22,0% do ISS. A amostra formada pelos 112 municípios com as maiores arrecadações tributárias concentra 39,4% da população, 58,3% do PIB, 77,8% da arrecadação tributária, 79,6% do IPTU e 79,5% do ISS. Verifica-se, assim, que a arrecadação tributária municipal está extremamente concentrada nas capitais e nas maiores cidades do país, especialmente nas regiões mais desenvolvidas (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 24).

No entanto, a gestão municipal precisa ter em consideração que, uma vez estruturada para a elaboração de PGV e para a cobrança do tributo, trata-se de uma arrecadação relativamente fácil em comparação aos demais tributos pela facilidade de localização do devedor, pela baixa volatilidade do bem tributado, pela possibilidade de penhora do próprio imóvel e por ser a inadimplência do tributo impeditivo para a negociação regular do bem. Ademais, trata-se de uma receita de valores relativamente estáveis, menos

suscetível às alterações da economia a curto prazo. Assim, o município deveria ter interesse no incremento da gestão do IPTU para poder contar com uma receita minimamente fixa.

Além disso, uma parte da arrecadação dos impostos imobiliários pode ser usada para gastos em habitação e urbanismo. Esse tipo de gasto ocasiona, no curto prazo, valorização imobiliária, fazendo aumentar a base de cálculo do imposto e, conseqüentemente, sua arrecadação, num círculo virtuoso de crescimento da arrecadação do imposto, caso as avaliações imobiliárias oficiais sejam reais e atualizadas (CARVALHO JÚNIOR, 2006, p. 15).

Porém, a gestão de vários municípios opta por não cobrar efetivamente o tributo, mantendo-se dependente dos repasses institucionais. Restou constatado em uma amostra de 3.724 municípios que as cidades menores, que recebem um peso maior de transferências de recursos dos Estados e da União, tendem a não implementar a arrecadação do IPTU de forma efetiva (CARVALHO JÚNIOR, 2006).

As cidades das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste que apresentam renda *per capita* similar com as das regiões Sul e Sudeste, notadamente têm um nível de arrecadação bem menor que as últimas. A justificativa pode ser que fatores políticos e culturais, a menor taxa de urbanização e industrialização, bem como a alta dependência de transferências correntes dos municípios do Norte e Nordeste, estariam impedindo uma maior eficiência na arrecadação do imposto, pois, como visto, os municípios têm menor custo político na tributação de comércio e indústria (CARVALHO JÚNIOR, 2006, p. 34).

Além de não cobrar efetivamente o imposto, argumenta-se que os valores cobrados, ou seja, as alíquotas do IPTU estariam aquém da capacidade contributiva dos proprietários de imóveis urbanos. Esse cálculo é feito por meio do índice de esforço fiscal que é um parâmetro que mede a razão entre a capacidade de arrecadação de um município e sua arrecadação efetiva.

[...] este índice é o confronto entre o nível de fiscalidade efetivo e o nível de fiscalidade potencial, no qual se o primeiro for maior que o segundo significa que é exigido um esforço fiscal maior à população, ou seja, a capacidade fiscal está sobreutilizada, e na situação contrária, a capacidade tributária está subutilizada (MENEZES; FERREIRA, 2015, p. 13).

Entre os países membros da OCDE, o Brasil possui o segundo maior índice de esforço fiscal (MENEZES, 2013), fato que indica que a carga tributária brasileira pode estar acima da capacidade contributiva dos cidadãos. No entanto, em relação aos tributos municipais, foi encontrado que 41% dos municípios possuem arrecadação abaixo de sua capacidade (ORAIR; ALENCAR, 2010), o que seria uma decorrência das transferências institucionais, deixando a gestão municipal de lado a cobrança de um imposto direto que

poderia ocasionar desgaste político local. Em 2010, foi estimado que 74% das receitas municipais são oriundas das transferências intergovernamentais, sendo que em 3.835 municípios esse índice chega a 90% (ORAIR; ALENCAR, 2010).

[...] há um desestímulo ao esforço de arrecadação própria oferecido pela via mais cômoda das transferências, que se fundamentam, em grande medida, na arrecadação de tributos menos visíveis por outros entes da Federação (União e estados), de incidência indireta e cumulativa, e critérios de rateio que favorecem os municípios de menor porte (ORAIR; ALENCAR, 2010, p. 27).

A forma atual de distribuição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), que considera o tamanho da população (Lei Complementar nº 91/97), beneficia proporcionalmente municípios pequenos, independentemente da necessidade do repasse ou da capacidade de geração de recurso próprio, sem exigir contrapartida de algum índice de desenvolvimento (BRASIL, 1997). Quando precisam aumentar suas receitas, os municípios dão prioridade ao ISS, que é um tributo menos visível para a população. No período de 2000 a 2009, a participação do ISS na receita tributária própria dos municípios aumentou em cerca de seis pontos percentuais (de 36% para 42%), com reflexo em sua participação no PIB (de 0,55% para 0,81%). Por outro lado, a arrecadação do IPTU em relação à receita total dos municípios caiu de 30% para 23%, no mesmo período, e na proporção do PIB de 0,46% para 0,44% (ORAIR; ALENCAR, 2010).

Em uma pesquisa realizada apenas com os municípios mineiros, constatou-se que, em 2013, 48% da receita municipal advinda da tributação correspondeu à arrecadação do ISS e apenas 27% do IPTU (MENEZES; FERREIRA, 2015). Essa comparação entre o ISS e o IPTU mostra que a arrecadação dos municípios reflete a tendência verificada na carga tributária brasileira de se ter maior incidência de tributos que refletem no consumo, em detrimento dos tributos sobre a propriedade imobiliária. Essa tendência deixa regressiva a matriz tributária brasileira e influencia no aumento da desigualdade social, desrespeitando o princípio da capacidade contributiva, indo de encontro ao objetivo de construção de uma sociedade mais justa e solidária pelo Estado Brasileiro.

Uma comparação ainda entre municípios com mesmo porte e de uma mesma região é proveitosa para demonstrar como ainda há potencial de IPTU a ser explorado. São João de Meriti, cidade localizada na região metropolitana do Rio de Janeiro, em uma microrregião considerada de alta renda com PIB *per capita* de US\$ 4.537, tinha em 2007 462.282 habitantes, com toda sua população vivendo na zona urbana, com IDH de 0,774 e arrecadou apenas US\$ 1,6 *per capita* de IPTU, mas US\$ 12,3 em ISS. Já Belford Roxo, que

fica na mesma região geográfica, teve em 2007 um PIB *per capita* de US\$ 4.378, com 480.555 habitantes, IDH de 0,742 e arrecadou US\$ 8,1 *per capita* de IPTU e US\$ 15,9 de ISS (AFFONSO; ARAÚJO; NÓBREGA, 2008). Esses dados mostram que a arrecadação de IPTU de São João de Meriti é extremamente baixa, mormente quando se considera que a arrecadação de Belford Roxo, quase 7 vezes maior que a de São João de Meriti, não é uma arrecadação alta. Uma das explicações para tal diferença é o fato de que São João de Meriti não possui PGV, instrumento, como visto, imprescindível para se tentar buscar uma tributação mais adequada e efetiva.

5.3 O NÃO CUMPRIMENTO DAS FINALIDADES FISCAL E EXTRAFISCAL PELO IPTU

Os problemas na gestão do IPTU, que incluem desde falta de estrutura de servidores capacitados até intervenções políticas em decisões que deveriam ser técnicas, faz com que o imposto, atualmente, não esteja cumprindo suas finalidades. A arrecadação está aquém da capacidade de contribuição demonstrada pelos donos de imóveis e não representa montante que colabore na independência financeira do município em relação aos demais entes federativos, sendo falha a política de tributação do IPTU para fins de receita para a cidade. Em 2007, foi arrecadado com o IPTU cerca de US\$ 46,5 *per capita* por ano no país, sendo que em mais da metade dos municípios brasileiros a arrecadação não chegou a US\$ 5 *per capita* (AFFONSO; ARAÚJO; NÓBREGA, 2008): tratam-se de valores inferiores à taxa de condomínio mensal paga pela maioria dos proprietários de imóveis em condomínios residenciais ou comerciais. Por outro lado, a forma como o tributo está sendo cobrado, sem diversidade de alíquotas, sem cobrança efetiva e sem incidência mais contundente sobre as propriedades inutilizadas, faz com que o IPTU não seja, hoje, instrumento que conduza à utilização da propriedade com função social, nem tampouco que haja na cobrança respeito à diversidade na capacidade contributiva dos cidadãos.

Assim como o ITR, o IPTU é um imposto direto, ou seja, é pago de fato por aquele que realiza o fato gerador do tributo, no caso, o fato de possuir propriedade imobiliária urbana. Esse tipo de tributo recebe maior reprovação social porque o contribuinte vê de forma clara a quantidade de tributação que está pagando ao Estado, ao contrário da tributação

indireta sobre o consumo, camuflada no preço final do produto. Ainda muito presente no senso comum, a interpretação liberal da propriedade faz com que o cidadão sinta que uma parte do seu patrimônio está sendo retirada por meio da tributação. Por consequência, em razão de escolha política, os prefeitos comumente abrem mão de obter uma arrecadação maior com o IPTU ou de fazer uma arrecadação diferenciada conforme o tamanho da propriedade e sua localização porque isso poderia desagradar seu eleitorado. Para agravar a situação, ainda são concedidas isenções e descontos que distorcem a política tributária. Por opção política, pratica-se uma gestão pública municipal fortemente dependente dos repasses de recursos financeiros dos Estados e da União.

Por ser um imposto direto, ele não é “escamoteado” ou “embutido” no preço de alguma mercadoria ou serviço, o que gera pressões sobre o poder público. Como a arrecadação tributária nacional assenta-se principalmente em impostos indiretos, os contribuintes pagam a conta sem perceber o que efetivamente pressiona o ônus fiscal. Em tal contexto, o IPTU – o mais explícito dos tributos brasileiros – acaba sendo o “bode expiatório” da revolta do contribuinte (AFFONSO; ARAÚJO; NÓBREGA, 2008, p. 24).

A arrecadação municipal é importante para que seja efetivada uma rede de bens e serviços públicos que impactam diretamente na melhoria das condições de vida da população, como saúde, educação e estrutura de saneamento. Além de sua importância fiscal, o IPTU tem grande potencial extrafiscal, pois

[...] o imposto pode incentivar a utilização do solo urbano de acordo com o desejado pela sociedade através do Plano Diretor, extrair para a coletividade a valorização imobiliária individual, ser usado na administração de outros impostos, entre outros atributos (CARVALHO JÚNIOR, 2012, p. 11).

5.3.1 Pequena arrecadação

Quem se beneficia com a baixa tributação do IPTU são apenas os proprietários, principalmente os proprietários de imóveis de maior valor que, como visto acima, costumam ter uma avaliação do valor venal do imóvel mais defasada em relação ao valor de mercado. Também se beneficiam com alíquotas de IPTU não condizentes com a equidade, os proprietários de terrenos subutilizados ou de terrenos com outras irregularidades que possuem a propriedade imobiliária para especulação financeira e poderão vender os terrenos por um

preço que considere as melhorias ocorridas ou por ocorrer no local, com o dinheiro de toda a coletividade.

A iniquidade da tributação sobre a propriedade imobiliária também se confirma quando comparados os dados do Brasil em relação a outros países. Segundo o Fundo Monetário Internacional (FMI), em 2007 os impostos sobre a propriedade imobiliária obtiveram índice superior a 0,8% do PIB na África do Sul, em Cingapura, no Líbano, na Argentina e na Colômbia (CARVALHO JÚNIOR, 2012), valor superior ao 0,5% do PIB alcançado pela arrecadação do IPTU e do ITR no Brasil em 2013 (BRASIL, 2014). Comparando-se a participação no total da arrecadação municipal, no mesmo período, o IPTU correspondia a 6,3% das receitas municipais, enquanto que os impostos imobiliários chegaram a representar mais de 25% na Nova Zelândia, na Austrália, na França, em Israel e no Canadá. O interessante dessa comparação é que as alíquotas do imposto predial são semelhantes no Brasil e nos demais países; ou seja, o problema da baixa arrecadação não é exclusivamente da alíquota (CARVALHO JÚNIOR, 2012). Trata-se de ineficiência administrativa na avaliação imobiliária oficial, no desconhecimento do território (a exemplo do que ocorre com o ITR) por meio de um cadastro municipal que não abarca todos os imóveis e todas as suas características, além da ausência de estrutura efetiva para a cobrança do imposto.

Tabela 4 – Evolução da relação do montante arrecadado do IPTU e do PIB regional e a Taxa de Crescimento Médio Anual (TCMA) da arrecadação do IPTU e do PIB por grandes regiões – 1998-2010 (Em %)

<i>Ano</i>	<i>Brasil</i>	<i>Norte</i>	<i>Nordeste</i>	<i>Sudeste</i>	<i>Sul</i>	<i>Centro-Oeste</i>
2005	0,46	0,09	0,22	0,60	0,34	0,31
2006	0,48	0,09	0,23	0,61	0,37	0,35
2007	0,47	0,12	0,23	0,60	0,36	0,36
2008	0,45	0,10	0,22	0,58	0,36	0,35
2009	0,48	0,12	0,24	0,61	0,38	0,40
2010	0,49	0,11	0,25	0,62	0,38	0,39
<i>Taxa de crescimento</i>						
IPTU (1998-2010)	5,0	6,0	4,1	5,0	4,8	7,6
PIB regional (1998-2008)	3,4	5,4	4,1	3,7	3,5	7,2

Fontes: Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e IBGE. CARVALHO JÚNIOR (2012, p. 29).

O aumento do PIB no Norte e Nordeste foi acompanhado pelo aumento na arrecadação de IPTU. Já nas regiões Sudeste e Sul a taxa de crescimento da arrecadação do IPTU foi maior que o crescimento do PIB no período. Em nível nacional, a taxa média de crescimento da arrecadação do IPTU foi de 5% ao ano, superior à média do crescimento do PIB, de 3,4%. A tabela acima considera todos os municípios de cada região brasileira e não há diferença significativa no percentual de arrecadação quando se consideram apenas os municípios com mais de 20.000 habitantes, que são aqueles obrigados a instituir um plano diretor do município (CARVALHO JÚNIOR, 2012).

A arrecadação com o IPTU pode ser um indicativo do nível de desenvolvimento das cidades, do volume de residências irregulares etc., seja comparando as cidades das cinco regiões brasileiras, seja comparando cidades próximas, porque ela reflete o tipo de propriedade imobiliária predominante no município. Na região Norte há apenas 11 cidades com população acima de 100 mil habitantes e, dentre elas, em mais da metade a receita *per capita* de IPTU não atingiu US\$ 2,50. Já na região Sudeste, apenas 1 dos 121 municípios com população semelhante obteve arrecadação inferior a US\$ 2,50 *per capita* (AFFONSO; ARAÚJO; NÓBREGA, 2008). Em outra comparação, as cidades das regiões metropolitanas têm em comum serem cidades de elevada pobreza e grande densidade populacional, em relação à metrópole. Isso faz com que o valor *per capita* arrecadado em IPTU seja baixo em relação à capital, ao mesmo tempo em que há grande demanda por bens e infraestrutura pública. A Baixada Fluminense, por exemplo, no entorno da capital Rio de Janeiro, teve uma arrecadação *per capita* de IPTU inferior a R\$ 30, entre 2005-2007, enquanto na capital a média foi R\$ 181 (CARVALHO JÚNIOR, 2012).

[...] o porte dos municípios, sua localização geográfica e a classificação das suas respectivas microrregiões, conforme o nível de rendimento das famílias, têm influência positiva sobre o volume de receitas coletadas com o IPTU. Fatores econômicos, ao mesmo tempo em que afetam o potencial de arrecadação, condicionam a disponibilidade de ferramentas administrativas para a arrecadação do imposto (AFFONSO; ARAÚJO; NÓBREGA, 2008, p. 58).

Em 2007 o Rio de Janeiro tinha arrecadação menor que outras 7 cidades do mesmo porte (Santos, Niterói, São Paulo, Campinas, São Bernardo do Campo e Santo André), em que pese ser notadamente uma das cidades brasileiras com o maior valor imobiliário por metro quadrado. A arrecadação do IPTU na cidade do Rio de Janeiro foi de R\$ 1,23 bilhão em 1999 e R\$ 1,27 bilhão em 2009 (CARVALHO JÚNIOR, 2012). Esses dados mostram que

a arrecadação não acompanhou o crescimento econômico e habitacional do município, não sofrendo o incremento que seria esperado com o aumento dos empreendimentos imobiliários da cidade, mormente com o crescimento de novos bairros, como a Barra da Tijuca. Porém, mesmo com essa arrecadação aquém de sua capacidade, a arrecadação somente do IPTU do município do Rio de Janeiro em 2009 foi mais que o dobro do que a arrecadação do ITR em todo o Brasil em 2013, com cerca de R\$ 500 milhões (BRASIL, 2014). Essa comparação dá uma dimensão da iniquidade da tributação sobre o patrimônio imobiliário no país.

As diferenças socioeconômicas entre os municípios brasileiros é muito grande e isso reflete na diferença de arrecadação com o IPTU em cada localidade; no entanto, resta em comum o baixo valor *per capita* arrecadado. Em 2007, a arrecadação de 1.112 cidades não chegou a US\$ 0,50 de IPTU por habitante. Por outro lado, em 778 municípios a arrecadação superou US\$ 20 *per capita*, sendo que, dentre estes, há 41 casos em que a receita do imposto foi maior do que US\$ 160 (AFFONSO; ARAÚJO; NÓBREGA, 2008).

Todos os dados reunidos nesta seção confirmam a baixa arrecadação do IPTU, seja em relação a outros países, seja comparando municípios de situações semelhantes. Esse pequeno retorno financeiro para a cidade por meio do patrimônio imobiliário induz ao aumento excessivo de tributação sobre o consumo e, ao mesmo tempo, deixa a cidade sem uma importante fonte de recurso. A política tributária equivocada do IPTU contribui para o aumento da desigualdade social em duas frentes: tributando de forma mais onerosa quem menos possui capacidade contributiva e deixando de obter recursos que poderiam ser utilizados pelo município para a prestação dos serviços e da infraestrutura mais básica à população carente.

5.3.2 As finalidades extrafiscais

Para cumprir a função de instrumento auxiliar no ordenamento do solo urbano e para ter incidência conforme a capacidade contributiva do cidadão, a CF/88 (BRASIL, 1988) permite que o IPTU seja progressivo em razão do valor venal do imóvel, que tenha cobrança diferenciada em razão de sua localização e utilidade (§ 1º do art. 156), além de poder ser progressivo no tempo, quando descumprida a obrigação de utilização da propriedade estabelecida no plano diretor da cidade (inc. II, § 4º do art. 182). No entanto, a grande maioria

das cidades apenas possui alíquotas diferenciadas conforme a utilização do imóvel, isto é, se se trata de imóvel residencial ou comercial, e se é terreno construído ou não. O imposto conforme o valor venal do imóvel aparece na legislação de considerável parte dos municípios, mas não há uma diferenciação suficiente entre alíquota mínima e máxima que corresponda à diversidade de imóveis existentes em uma mesma cidade. Já a cobrança diferenciada em razão da localização do imóvel é raramente utilizada.

Um estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) confirma a incidência distorcida do IPTU, mesmo após a EC nº 29/00, que incluiu a possibilidade de diversidade de alíquotas do § 1º do art. 156 da CF/88 (BRASIL, 1988). Até 2009, apenas 14% dos municípios implantaram alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel, 6,8% estabeleceram conforme a localização do bem e 5,5% de acordo com o tamanho. O estudo do IPEA mostra que a conjugação entre alíquotas pouco progressivas e a avaliação incorreta do valor venal do imóvel conduz à regressividade na tributação pelo IPTU. Na região Sudeste, por exemplo, o IPTU representa 4% da renda das famílias que estão entre os 60% mais pobres e 2,8% da renda dos 40% mais ricos (CARVALHO JÚNIOR, 2009).

Após a análise dos 223 Códigos Tributários dos municípios com população superior a 100 mil habitantes em 2000, apenas 23,8% deles tinham progressividade ou alguma das seletividades exemplificadas acima em suas alíquotas. Desses municípios, 47,2% tinham alíquotas progressivas, 20% seletivas por localização, 22,7% seletivas por tamanho, 11,3% seletivas por padrão de construção do imóvel e 1,9% seletivas tanto em razão do tamanho quanto em razão do padrão de construção do imóvel. (...) Outra importante característica nas estruturas de alíquotas de IPTU dos 223 municípios selecionados está no fato de que em imóveis territoriais, que englobam unidades não edificadas ou em ruínas, como terrenos, lotes não construídos e glebas, 97,3% dos municípios aplicam uma alíquota mais elevada. (CARVALHO JÚNIOR, 2006, p. 26-27).

Em Belo Horizonte, o IPTU foi instituído e regulamentado pela Lei Municipal nº 5.641/89, estando as alíquotas atuais do imposto previstas na Lei Municipal nº 9.795/09 (BELO HORIZONTE, 1989, 2009). As alíquotas variam apenas conforme o valor venal do imóvel e sua utilização, sendo que para os imóveis residenciais variam de 0,6 a 1%, para os não residenciais de 1,2 a 1,6% e para os imóveis não edificados de 1 a 3%, estando isentos do imposto os imóveis residenciais de valor até R\$ 40.000,00 (BELO HORIZONTE, 2009). A pequena diferença entre as alíquotas não efetiva a equidade em uma metrópole com diferenças tão grandes de infraestrutura e valor dos bens. Para acentuar ainda mais o tratamento igual entre contribuintes de situação tão diversa, foi verificado que a menor

alíquota é aplicada para as propriedades que foram avaliadas entre o percentil 12,9 e 98,5, restando um número muito pequeno para as demais alíquotas (CARVALHO JÚNIOR, 2009).

A tabela 5 mostra um panorama das alíquotas do IPTU, bem como o percentual de domicílios atingidos pela tributação, em algumas capitais do Brasil.

Tabela 5 – IPTU em algumas capitais no Brasil até 2008

Cidade	Alíquotas em 2008			Principais isenções e descontos em 2008	Proporção de domicílios pagantes		Arrecadação per capita em R\$	
	Residencial	Não Residencial	Territorial		2002/2003	2008/2009	2003	2008
Porto Alegre	0,85	1,1	0,95 a 6 (1)	(6)	35,4	51,3	165	168
Curitiba	0,2 a 1,1 (2)	0,35 a 1,8 (2)	1 a 3 (2)	Valor venal até R\$ 28 mil (6)	42,8	34,6	145	147
São Paulo	0,8 a 1,6 (2)	1,2 a 1,8 (2)	1,2 a 1,8 (2)	Valor venal até R\$ 70 mil (6) (10)	29,9	32,5	239	265
Rio de Janeiro	1,2	2,8	3,5	Desconto de 40% para valor venal até R\$ 40 mil (9)	29,2	32,3	181	194
Belo Horizonte	0,6 a 1 (2)	1,6	1 a 3	Valor venal até R\$ 13 mil	43,5	62,9	141	165
Salvador	0,1 a 1 (4)	1 a 1,5 (4)	2 (1)	(7)	25,6	24,8	54	50
Recife	0,6 a 1,4 (2)	1 a 2 (2)	3	(7)	29,4	31,8	83	103
Fortaleza	0,6 a 1,4 (2)	1 a 2 (2)	1 a 2	Valor venal até R\$ 21 mil	18,3	6,3	37	40
Manaus	0,2 a 0,9 (2)	0,2 a 0,9 (2)	1 a 2 (1) (2)	Renda até 3 salários mínimos	3,9	13,2	15	29
Belém	0,3 a 0,6 (2)	0,5 a 2 (2)	1 a 3,5 (2)	Valor venal até R\$ 16 mil	15,3	8,9	24	26
Goiânia	0,2 a 0,55 (5)	0,5 a 1 (5)	1 a 7 (1) (3) (5)	Até 60 m ² na 4ª região fiscal (8)	48,5	44,2	103	163
Brasília	0,3	1	3	(8)	30,5	49,2	88	130

Fonte: IBGE/POF de 2002/2003 e 2008/2009. CARVALHO JÚNIOR (2012, p. 34).

Referências:

- (1) Previsão de IPTU progressivo no tempo
- (2) Alíquota progressiva por valor venal
- (3) Alíquota seletiva por presença de melhorias
- (4) Alíquota seletiva por padrão construtivo do imóvel
- (5) Alíquota seletiva por localização do imóvel
- (6) Isenção para aposentados e pensionistas de renda até 3 salários mínimos
- (7) Desconto de 25 a 50% para valor venal até R\$ 21 mil e isenção para proprietários de baixa renda com imóvel até 50 m²
- (8) Isenção para aposentados e pensionistas de renda até 2 salários mínimos em cidade satélite
- (9) Desconto de R\$ 260, R\$ 1.040 e R\$ 3.636 para o IPTU residencial, não residencial e territorial, respectivamente
- (10) Isenção para valor venal até R\$ 92,5 mil ou desconto de R\$ 37 mil para valor venal até R\$ 185 mil com padrão de construção simples ou médio

Os dados acima mostram que em 2008 ainda havia capitais com alíquota única de IPTU, desconsiderando por completo a capacidade contributiva dos cidadãos. À exceção de Salvador e Goiânia, as demais capitais implantaram apenas a progressividade de alíquota em razão do valor venal do imóvel ou de sua utilização, desprezando outras formas de progressividade que poderiam contribuir para uma tributação de caráter mais pessoal,

distributiva e que efetivamente colaborasse na política de ocupação do solo. A arrecadação *per capita* ainda é muito pequena, chegando a valores irrisórios nas capitais da região Norte, resultado do pequeno percentual de domicílios pagantes. Nas capitais Fortaleza, Manaus e Belém mais de 80% dos domicílios não pagam IPTU. Goiânia tem alíquotas baixas de IPTU, mas um valor considerável de imposto *per capita*, o que pode ser resultado de uma gestão arrecadatória eficiente. Chama atenção a alíquota de Brasília que é uma das mais baixas e é fixa, para imóvel de qualquer valor, independente de sua localização.

Entre os anos de 1994 e 1998, o município do Rio de Janeiro implementou alíquotas diferenciadas de IPTU, conforme a localização do imóvel. Porém, as Leis Municipais nº 2.080/93, 2.585/97 e 2.687/98 foram consideradas inconstitucionais pelo STF, com base naquele entendimento explicitado em capítulo anterior de que os impostos reais não poderiam ter gradação conforme a capacidade contributiva, com exceção para a progressividade do IPTU no tempo por descumprimento da função social que já estava prevista na Constituição Federal (RIO DE JANEIRO, 1993, 1997, 1998; CARVALHO JÚNIOR, 2012). A partir daí, a Lei Municipal nº 2.955/99 passou a prever a alíquota única de 1,2% para imóveis residenciais, 2,8% para imóveis de uso comercial e 3,5% para terrenos sem aproveitamento, sendo que as isenções legais permitiam que 70% dos imóveis cadastrados não pagassem o tributo (RIO DE JANEIRO, 1999; CARVALHO JÚNIOR, 2012). Em 2008 a arrecadação do IPTU do município do Rio de Janeiro representou 0,82% do PIB municipal e em Goiânia, Belo Horizonte, Campinas, Niterói e Goiânia o IPTU representou em média 1% (CARVALHO JÚNIOR, 2012).

Em Varginha, a alíquota do IPTU é única para todos os imóveis utilizados, sendo 0,5% para os residenciais e 1% para os não residenciais, não havendo gradação que respeite a diferença na capacidade contributiva dos cidadãos. Os terrenos não utilizados são taxados com uma alíquota de 1,5%, mas que pode ser reduzida para 1%, se o terreno tiver passeio e muro (VARGINHA, 1996). Ou seja, em Varginha, aquele que dá uma destinação comercial a seu imóvel, destinação útil, é tributado com a mesma alíquota daquele que não cumpre a finalidade social de sua propriedade, sendo relegada a extrafiscalidade do IPTU. A função extrafiscal do tributo é ainda desprezada na cidade pelo fato de não haver regulamentação para o IPTU progressivo no tempo, nos termos do §4º do art. 182 da CF/88 (BRASIL, 1988).

5.3.3 A iniquidade do IPTU

Todos esses dados indicam que não há no Brasil uma tributação que induza os proprietários a cumprirem a função social da propriedade, pois, apesar dos imóveis não construídos serem taxados com uma alíquota maior de imposto, a diferença não é tal que lhe seja mais caro manter o imóvel inutilizado do que despende os custos de uma construção. Por outro lado, as diferenças entre as alíquotas, quer seja considerando ou o valor venal do imóvel, ou a localização, ou a utilização, não refletem a multiplicidade de características entre as propriedades urbanas de uma mesma cidade. Via de regra, constatou-se ser muito pequena a diferença de alíquota para aqueles que moram nos bairros mais valorizados da cidade e aqueles que moram nos bairros mais simples, carentes de todo tipo de infraestrutura. Tratam-se de situações em que as diferentes alíquotas não significam uma progressividade que realmente respeite as diferentes capacidades contributivas dos cidadãos, gradação que é crucial para atingir uma tributação com equidade, com solidariedade fiscal. O STF no RE 586.693/SP decidiu que:

A progressividade consubstancia método de concretização da capacidade contributiva, dimensionando a carga tributária conforme a manifestação de riqueza, e que figura ao lado de outros subprincípios como a personalização, a seletividade e a proporcionalidade, com a finalidade de promover a isonomia tributária à luz do princípio do igual sacrifício e do conceito econômico de utilidade marginal. [...] a capacidade contributiva, por ser decorrência da cláusula maior da igualdade (CF, art. 5º, *caput*, e art. 150, II), deve, necessariamente, incidir sobre todo e qualquer tributo, como meio de concretização do ideal de justiça fiscal (BRASIL, 2013d).

Para trazer uma conotação maior de pessoalidade ao IPTU, cumprindo o disposto no §1º do art. 145 da CF/88 com a gradação conforme a capacidade contributiva, poderia ser útil considerar características econômicas do patrimônio imobiliário do cidadão como um todo, como o valor total de seu patrimônio imobiliário ou a propriedade de mais de um imóvel para determinar alíquotas diferentes do imposto (BRASIL, 1988). Em situação análoga, porém, o STJ julgou não ser possível a taxação usando esse tipo de parâmetro, julgando contrária ao CTN lei municipal que estabelecia a majoração da alíquota do IPTU sobre o terreno não edificado, no caso do proprietário ter mais de um imóvel na cidade (REsp 4.379/SP) (BRASIL, 1993b). Em que pese não poder ser utilizado para tributar, o poder econômico do proprietário vem sendo a base para a concessão de isenções de IPTU como, por exemplo, a isenção concedida para aposentados e pensionistas de Porto Alegre e Curitiba que

recebem até três salários mínimos (CARVALHO JÚNIOR, 2012). Há ainda isenções em razão de característica pessoal do contribuinte, como nas cidades fluminenses de São João do Meriti, São Gonçalo e Nova Iguaçu, que dão isenção para residência de servidor público municipal (CARVALHO JÚNIOR, 2012), e em Varginha/MG na qual há isenção para os expedicionários (VARGINHA, 1996).

O STF possui entendimento, pela Súmula 589, de que o número de imóveis do contribuinte não pode servir como parâmetro para a progressividade do tributo, pois a base de cálculo deixaria de ser o valor venal do imóvel para ser o patrimônio (BRASIL, 1979). Trata-se de entendimento sumulado ainda na vigência da Constituição anterior e que não fora posteriormente revisado. Tal proibição traz o inconveniente de permitir situações que possam ferir o princípio da igualdade. Isso porque se o imposto considerar apenas o valor venal do imóvel, uma pessoa que tenha um imóvel de R\$ 1.000.000,00, por exemplo, poderá pagar o imposto por uma alíquota maior do que aquele que possui diversos imóveis de valor inferior a R\$ 1.000.000,00. No entanto, de forma contraditória, o STF possui a Súmula 539 (BRASIL, 1969) que estabelece que “é constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”. Ou seja, para tributar de forma mais onerosa aquele que tem maior patrimônio imobiliário, sem desaguar na inconstitucionalidade apregoada na Súmula 589, bastaria ao município estabelecer um alíquota geral maior que a usualmente praticada, estabelecendo um desconto, por exemplo, de 50% para aquele que possui apenas o imóvel que utiliza como sua residência, obedecendo os ditames da Súmula 539. Dessa forma, poder-se-ia conjugar as características gerais do patrimônio imobiliário dos proprietários com as características do imóvel singularmente tributado, obtendo-se uma exação mais pessoal, condizente com a equidade.

Nem mesmo a progressividade do tributo no tempo para cumprimento da função social, que está prevista na Carta Constitucional desde sua promulgação em 1988, é instrumento empregado na maioria dos municípios. Em um estudo de 2007 realizado com 378 municípios com população acima de 50 mil habitantes, tendo todos a obrigatoriedade de plano diretor, apenas 12,6% estabeleceram tal tipo de progressividade (CARVALHO JÚNIOR, 2007), que é um meio bastante eficaz na indução do aproveitamento social de terrenos subutilizados. “Incentivar através da tributação a função social da propriedade imobiliária é muito mais louvável que a mera desapropriação com pagamento de indenizações pelos cofres públicos” (CARVALHO JÚNIOR, 2007).

A progressividade das alíquotas do IPTU seria importante para que o tributo estivesse conforme o princípio da solidariedade, pois, em sendo tributado de forma proporcionalmente maior aquele que detém capacidade contributiva para tanto, o dinheiro auferido com o imposto poderia ser utilizado para melhorar as condições de vida da população que mora nos bairros mais carentes. “O que se tem, então, é justiça social-imobiliária, pelo tratamento tributário desigual a quem é, imobiliariamente, desigual [...] não cabendo ao Estado fazer justiça social senão tributando mais aquele que tem mais, imobiliariamente”, conforme decisão do STF no RE 423.768/SP (BRASIL, 2011b). Mas a realidade é diversa: é grande a diferença de infraestrutura entre os bairros de uma mesma cidade, mas, ao serem tributados, os cidadãos pagam como se vivessem em condições iguais. Essa ausência de diferenciação nas alíquotas e os demais problemas na gestão do IPTU determinam que o imposto seja, ao final, regressivo. Dados de 2002/2003 demonstraram que os 10% da população mais pobre do país comprometiam cerca de 1,8% de sua renda com o pagamento de tributos sobre a propriedade, enquanto os 10% mais ricos comprometiam 1,4% (BRASIL, 2009b). O Canadá também não possui progressividade na alíquota dos impostos imobiliários, razão pela qual as famílias do primeiro sexto de renda dedicam, em média, 10% de sua renda para essa tributação, enquanto que as inseridas no último sexto pagam 1,8%. Estima-se que um aumento de 9% no coeficiente de Gini do Canadá seja em razão dessa ausência de progressividade (CARVALHO JÚNIOR, 2009), demonstrando como a tributação sobre o patrimônio imobiliário pode influenciar na desigualdade de um país.

A política tributária do IPTU deveria ainda ser formulada de maneira que aquele que auferiu uma valorização maior de seu imóvel em razão de obras ou de serviços públicos pagasse uma quantidade proporcionalmente maior, para que o incremento pudesse retornar em melhorias para a coletividade. Dever-se-ia capturar a “mais-valia” (CARVALHO JÚNIOR, 2006) decorrente de valorização imobiliária gerada fundamentalmente por investimentos públicos, realizando a chamada gestão social da valorização da terra (SANTORO; CYMBALISTA, 2005) que está estabelecida no inc. XI do art. 2º do Estatuto da Cidade (BRASIL, 2001a). Para tanto, seria necessária reavaliação constante dos imóveis, com atualização real da base de cálculo do imposto, que conseguisse detectar a valorização que o imóvel sofreu com a realização de alguma obra pública e que realmente representasse o valor de mercado do bem. Esse efeito pode ser obtido por meio da instituição da contribuição de melhoria, porém se trata de um tributo pouco usual no país. Na Inglaterra, na Alemanha e na

Itália, há a imposição de tributação sobre a valorização do imóvel, constatada por ocasião de sua alienação (VILARINHO, 1989).

De todo o exposto sobre o IPTU, verificou-se que se trata de um tributo deixado em segundo plano pela gestão municipal, quer seja para arrecadar, quer seja para melhor aproveitar o solo urbano e diminuir a diferença social na cidade. O desconhecimento do potencial do IPTU como instrumento de políticas fiscais e extrafiscais, a insuficiente estrutura técnica dos municípios, os problemas de gestão, a dependência dos repasses institucionais e a manipulação do tributo com finalidade eleitoral, dão a este tributo um tratamento que nos remete à interpretação liberal da propriedade, na qual os imóveis são tratados como direitos invioláveis e absolutos de seus proprietários, que podem a eles dar a destinação que melhor os convier, sem cogitar das consequências sociais.

Apesar da relevância da matéria, não são muitos os trabalhos no Brasil que enfrentam a questão e, por outro lado, parece haver um total desinteresse político pela rediscussão da tributação do patrimônio, talvez porque haja uma infeliz coincidência entre os que legislam e os que detêm patrimônio. Há, pois, um notório obstáculo velado à reformulação da tributação do patrimônio no Brasil (SILVA; GASSEN, 2012, p. 263).

A política pública de tributação sobre o patrimônio imobiliário não pode fazer letra morta as importantes conquistas sociais consubstanciadas na previsão constitucional de uma propriedade com função social, que deve ser tributada de forma progressiva, respeitando a capacidade contributiva do cidadão, para alcançar uma sociedade mais justa. Mas é o que se verifica na prática. A gestão atual do IPTU não só deixa de efetivar suas finalidades imediatas de arrecadação e ordenação do solo urbano, como, por ser regressiva, desrespeita sua finalidade mediata, como parte das políticas públicas que têm por objetivo alcançar uma sociedade com menos desigualdade social.

Há que se lembrar que a tributação regressiva do patrimônio imobiliário permite àqueles que o possuem acumular riqueza de forma maior do que aqueles que possuem apenas o rendimento de seu trabalho. Como apresentado em capítulo anterior, o estudo de Piketty (2014) demonstrou que a taxa de remuneração do capital ao longo da história é maior que a taxa de crescimento. Além disso, esse patrimônio imobiliário acumulado ao longo de uma vida será minimamente tributado por ocasião da transmissão *causa mortis*, em razão da pequena alíquota do ITCMD, determinando um círculo vicioso em que a riqueza permanece concentrada para uma pequena parte da população. Segundo esse viés, a política tributária não

é um instrumento de diminuição da desigualdade social; ao contrário, em seu formato atual, a política pública de tributação está induzindo ao acirramento das diferenças econômicas e sociais na sociedade brasileira.

6 CONCLUSÃO

6.1 BREVE COMPARATIVO ENTRE A TRIBUTAÇÃO DA PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Antes de trazer a síntese do trabalho, passar-se-á por um breve comparativo entre a tributação sobre a propriedade imobiliária e a tributação sobre o consumo, para demonstrar que a tributação da propriedade por meio do ITR e do IPTU é iníqua, tanto em relação aos objetivos constitucionais que deveria promover, quanto em relação à disparidade com o ônus tributário do consumo. Essa comparação permite um panorama geral da má distribuição da carga tributária brasileira.

As informações apresentadas nos dois capítulos precedentes, sobre ITR e IPTU, demonstram que a gestão de tais impostos, desde as normas de incidência até a estrutura de fiscalização e de cobrança, concorre na promoção de uma tributação regressiva, incompatível com a capacidade contributiva representada pela propriedade imobiliária. A pequena arrecadação de tais impostos faz com que a gestão busque uma compensação financeira por meio dos demais tributos, em especial, por meio dos tributos que incidem sobre o consumo, que são tributos indiretos que atingem toda a população, independentemente da força econômica para suportar o ônus.

A carga tributária brasileira atingiu 35,9% do PIB em 2013, representando um pequeno aumento em relação a 2012, quando atingiu 35,8% do PIB (BRASIL, 2014). Essa tributação está um pouco acima da média de tributação dos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) que é de 35,5%, mas bem acima da tributação do Chile que é de 20,8% e da média da América Latina que é de 22,2% (BRASIL, 2014). Mas, tão importante quanto analisar a carga tributária global de um país é a análise da qualidade e da distribuição da tributação, verificando quem efetivamente está pagando a conta da arrecadação.

O Gráfico 1 é um comparativo da distribuição da carga tributária em diversos países, considerando os dados da arrecadação de 2012. É possível constatar como a distribuição da carga tributária brasileira está distorcida, com uma incidência de tributos desproporcional sobre o consumo e a folha salarial e uma tributação relativamente menor

sobre a renda e a propriedade. Ressalte-se que a tributação sobre a folha de salário, por incidir em item componente do sistema produtivo, acaba sendo repassada para o preço cobrado do consumidor final de produtos e serviços, ou seja, é tributação que também se reflete no consumo. Por outro lado, mesmo que de uma forma menos díspare como ocorre no Brasil, observa-se ser tendência em todos os países haver uma tributação menor sobre a propriedade, perpetuando a situação de concentração de patrimônio verificada ao longo da história, como narrada por Piketty (2014).

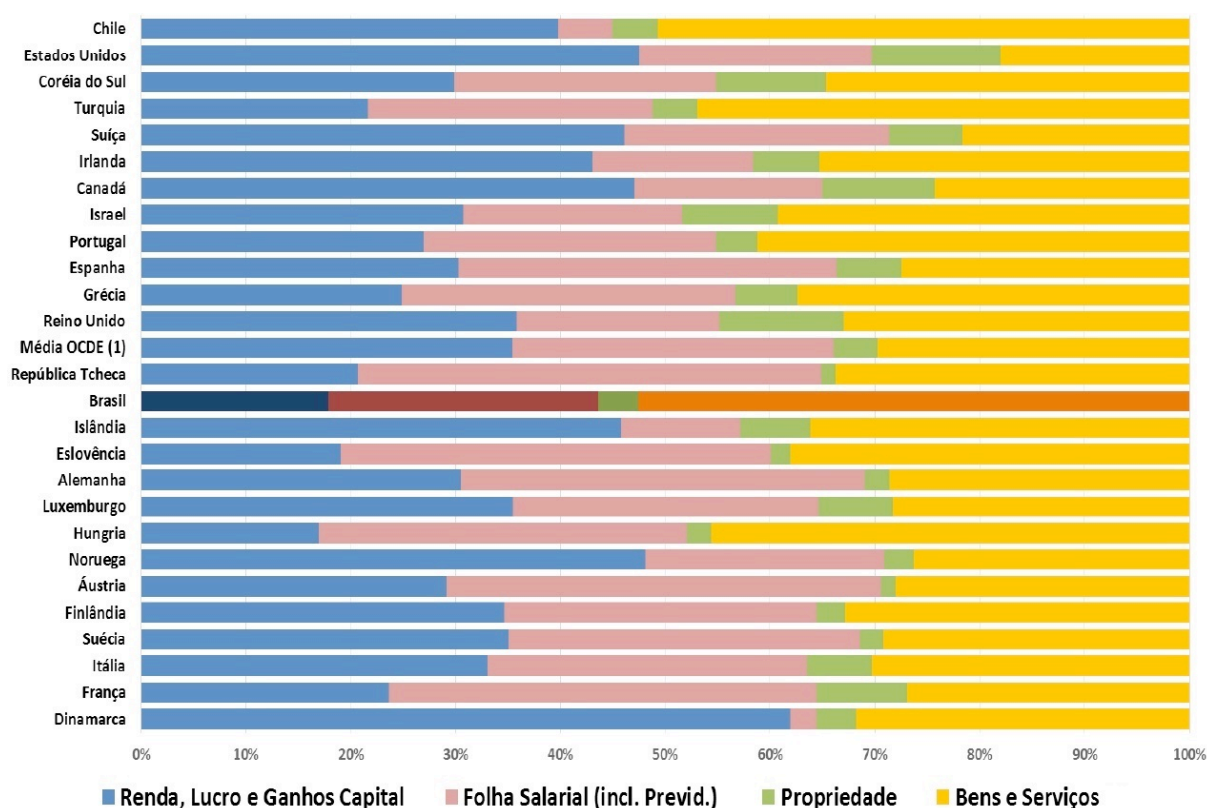


Gráfico 1 – Distribuição da carga tributária em alguns países em 2012, por base de incidência

Fonte: BRASIL (2014, p. 11).

Conforme dados apresentados na introdução deste trabalho, no Brasil, em 2013, a tributação sobre o consumo foi responsável por cerca de 70% do valor arrecadado, enquanto que a tributação sobre a propriedade correspondeu a 3,4% (BRASIL, 2014). O problema em ser o consumo tributado de forma mais acentuada é o fato de que todos os cidadãos, independentemente de sua renda ou de seu patrimônio, consomem os produtos e serviços de primeira necessidade, sendo atingidos pela tributação embutida no preço final. Levando-se em consideração o valor marginal do dinheiro, dado que existe uma grande desigualdade de renda

entre a população, a mesma alíquota de tributação tem um determinado valor para quem tem renda mais alta e um valor proporcionalmente maior para aquele que tem renda mais baixa. Por tal razão, é possível afirmar que a tributação brasileira é regressiva, isto é, incide de forma proporcionalmente maior sobre a população mais pobre. Em 2004, as pessoas que ganhavam até dois salários mínimos gastaram 49% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26% (BRASIL, 2009b). O Gráfico 2 demonstra a diferença das tributações direta (que incide sobre renda e patrimônio) e indireta (que incide sobre o consumo) nos diversos níveis de renda familiar.

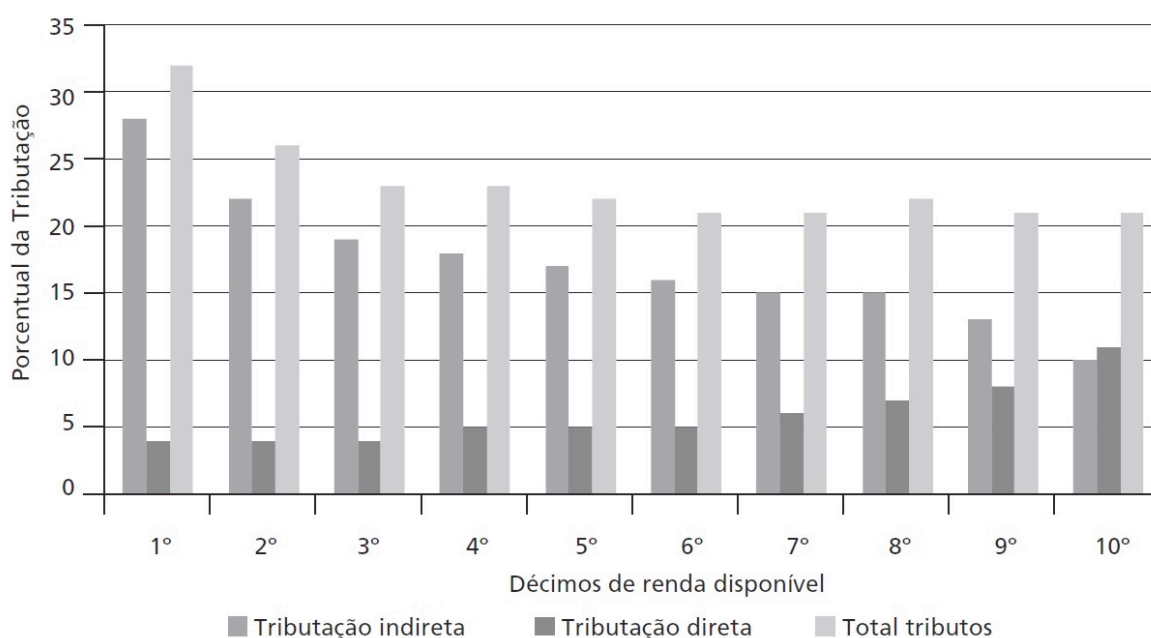


Gráfico 2 – Percentual de tributação X renda familiar, com base nos dados da POF 2008-2009

Fonte: TOLENTINO FILHO (2011, p. 14).

Pelo gráfico 2, é possível confirmar que a tributação indireta para o 1º decil de renda familiar alcança 28% de sua renda total, enquanto para o 10º decil, aqueles de maior renda, a tributação indireta recai sobre pouco mais de 10% da renda familiar. A participação da tributação direta na renda final, após terem sido descontados todos os tributos, situa-se em torno de um terço nos países desenvolvidos, enquanto, no Brasil, é de 10% da renda familiar (SILVEIRA et al., 2011). A tributação direta tem uma progressividade muito pequena, incapaz de neutralizar ou minorar a tributação indireta, fatores que fazem ser regressiva a matriz tributária brasileira (HOFFMANN; SILVEIRA; PAYEIRAS, 2006; SILVEIRA et al.,

2011). O grande percentual de tributação sobre o consumo aumenta a desigualdade social, onera em demasia a população mais carente, além de encarecer “os bens e serviços, comprimindo a demanda, com consequências negativas sobre a produção, a oferta de empregos e o crescimento econômico do país” (TOLENTINO FILHO, 2011, p. 15).

Além da distorção na arrecadação, observa-se que há um pequeno retorno para a população por meio de serviços, programas e infraestrutura que possam melhorar as condições de vida, principalmente da população mais carente. Um levantamento feito pelo IBGE demonstrou que dos 34,9% do PIB brasileiro de 2008 auferidos com a tributação, apenas 10% retornaram para a sociedade por meio dos serviços de saúde, educação, segurança pública, habitação e saneamento (CDES, 2011). Esse dado mostra que não houve evolução considerável nesse cenário de retorno à população pois, em 2005, dos 33,8% do PIB advindos da tributação, estima-se um retorno à sociedade de 9,5% (BRASIL, 2009b).

Há de se observar, porém, que não basta aumentar o valor gasto com serviços e infraestrutura para a população; é preciso melhorar a forma como é gasto e a forma como é arrecadado o montante a ser gasto. Em 2008, o Brasil tinha a maior arrecadação, o maior gasto social e também uma das maiores concentrações de renda na América do Sul (AFFONSO, 2013), atrás apenas da Bolívia e da Colômbia, apesar de ter sido a 9ª maior economia do mundo (TOLENTINO FILHO, 2011). Em 2014, segundo dados da RFB relativos ao imposto de renda, o 0,5% mais rico da população brasileira tinha renda acima de 40 salários mínimos mensais (cerca de R\$ 30.000,00) e concentravam 30% da renda e 43% de todo o patrimônio declarado (GOBETTI; ORAIR, 2015).

Considerando que, em linhas gerais, a população mais carente é aquela que mais depende dos serviços públicos, pode-se afirmar que aquele que sofre uma incidência relativamente maior de tributação, por meio da tributação do consumo, não recebe retorno na mesma proporção em que contribui para o Estado. Ademais, a alta e complicada carga tributária brasileira sobre a cadeia produtiva desincentiva a geração de novos empregos, sendo mais um fator de agravamento da situação da população mais carente. Os programas que envolvem transferência de renda não conseguem, sozinhos, diminuir a pobreza da população brasileira, se os indivíduos mais carentes continuam pagando uma tributação proporcionalmente maior. Com o Programa Bolsa Família, a extrema pobreza (menos de US\$ 1,25 *per capita* por dia) foi reduzida em 55%, a pobreza (entre US\$ 1,25 e 2,5) em 28% e a vulnerabilidade social (entre US\$ 2,5 e 4) em 14% (HIGGINS; PEREIRA, 2013). Contudo, quando são considerados os valores que os beneficiários do programa gastam com tributação

indireta, o estudo realizado por Higgins e Pereira (2013) afirma que a redução da pobreza desaparece e aqueles considerados vulneráveis à pobreza aumentam, concluindo que o número de “quase” pobres que entram para o nível de vulnerabilidade social por pagar tributos indiretos é maior do que o número de pobres que deixam a extrema pobreza por receber mais em benefícios estatais do que pagam em tributos.

A classe média brasileira, que inclui os cidadãos que recebem entre 20 a 40 salários mínimos mensais, paga 10,2% de imposto sobre sua renda, enquanto que aqueles que recebem acima desse valor pagam cerca de 2,6% de imposto sobre sua renda total (GOBETTI; ORAIR, 2015). Esses dados demonstram que a regressividade não está apenas quando se compara a classe mais rica com a classe mais pobre. Parte dessa regressividade se deve à isenção de lucros e dividendos pagos a sócios e acionistas de empresas, isenção que existe apenas no Brasil e na Estônia (GOBETTI; ORAIR, 2015).

A regressividade do sistema tributário brasileiro é mais acentuada quando se verifica o montante gasto com despesas que não melhoram as condições de vida daqueles que proporcionalmente mais contribuem com a arrecadação; ao contrário, são gastos realizados com quem auferem lucros com o sistema tributário vigente. Em 2010, os benefícios e renúncias fiscais representaram 3,4% do PIB e o gasto com juros da dívida pública 5,1%, valor apenas inferior, dentro do G20 (o grupo dos 20 países mais ricos), aos 5,5% gasto pela Grécia com juros de sua dívida (CDES, 2011). Em que pese recentes desonerações tributárias nos produtos de primeira necessidade, a intrincada rede tributária brasileira – 85 tributos ao todo⁶ (HIGGINS; PEREIRA, 2013), com a tributação indireta e a tributação em cascata, ainda faz com que a tributação total sobre os alimentos atinja 35,5% do valor de cada item, em média, enquanto que nos países da OCDE a carga tributária sobre tais produtos está entre 7 e 8% (CDES, 2011).

Por outro lado, as entidades financeiras não sofrem uma tributação equitativa com sua capacidade contributiva, com os lucros que auferem. Estima-se que entre 2000 e 2006 o lucro das entidades financeiras cresceu 5,5 vezes, ao passo que a tributação sobre suas atividades aumentou 2,7 vezes. Em outros números, os lucros dessas entidades cresceram no

⁶ Estima-se que cerca de 300 normas tributárias sejam editadas todos os anos, incluindo leis complementares, leis ordinárias, decretos, portarias, instruções etc. Ou seja, seriam acrescentados ao sistema tributário, em média 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas, estando em vigor, até 2008, mais de 3.200 normas tributárias (AMARAL; OLENIKE; VIGGIANO, 2008).

período informado 446,3%, mas o imposto de renda pago por tal seguimento da economia cresceu 196,6% e a contribuição social sobre lucro líquido (CSLL), um dos tributos destinados à seguridade social, aumentou 122,8% (BRASIL, 2009b).

A tributação de forma indireta, além de tornar regressiva a matriz tributária brasileira, aliena a população em relação à real carga tributária paga no país, seja em relação a quem paga, seja em relação a quanto efetivamente se paga. Isso é expresso de maneira contundente na seguinte declaração:

Nós do Conselho [de Desenvolvimento Econômico e Social] temos pressionado os Ministros e autoridades da Fazenda acerca da questão da visibilidade sobre os impostos pagos. Num desses debates dentro do Conselho, um secretário nos disse: se nós formos publicar o percentual efetivo do ICMS é possível que haja uma revolução. As pessoas pagam não 25%, como apresentado na conta de luz, mas sim 33%. O sistema tributário brasileiro, além de ser perverso, porque incide sobre a produção, é falso: ele mente, ele deixa de aclarar que a rigor o imposto é calculado sobre o próprio imposto. Então, aqueles 25% que o cidadão brasileiro acha que está pagando sobre a energia elétrica, na verdade são 33%. E, portanto, a autoridade tem medo de indicar isso de maneira clara e essa é uma das razões da reforma tributária patinar (CDES, 2011, p. 39).

Os tributos sobre o patrimônio, por serem de cobrança direta ao detentor da riqueza, são sentidos de forma mais clara pela população, que tem a falsa impressão de que são eles que oneram seu orçamento familiar, razão pela qual se verifica uma relutância muito grande em qualquer tentativa de aumento desses impostos.

Por outro lado, os tributos indiretos sobre o consumo são camuflados nos preços ao consumidor final e, por tal razão, apesar de serem muito mais severos, são socialmente mais aceitos, gerando menos insatisfação popular e menos desgaste político. Em uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Opinião Pública e Estatística (IBOPE) em 2013, 32% dos entrevistados responderam que o tributo que mais impacta em seu orçamento doméstico é o ICMS, 15% apontaram o IPTU, 9% o IR e 8% o IPVA (AFFONSO, 2013), retratando como a população não tem ciência da distribuição da carga tributária brasileira. Um estudo comprovou que os tributos diretos, em especial aqueles que incidem sobre a renda, quando incidiram de forma progressiva, foram responsáveis pela diminuição em 10% do índice de Gini para os países da OCDE. O Brasil, porém, ainda possui mais de 80% de tributação indireta, sendo a taxa da propriedade e da herança apenas um número residual (MEDEIROS; SOUZA, 2014).

A apresentação desse quadro de distorção atual da carga tributária brasileira auxilia na construção das conclusões deste trabalho, trazidas a seguir.

6.2 A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Muito se discute sobre a necessidade de aprimorar o gasto público, mas pouco se discute sobre a origem do dinheiro decorrente da tributação que é utilizado no gasto público (CARVALHO JÚNIOR, 2006). É necessário ultrapassar a ideia corrente de que a política tributária é apenas um meio para alcançar os recursos necessários para o financiamento do Estado, sem considerar a fonte pagadora da tributação e os reflexos extrafiscais que a tributação pode estar provocando na sociedade, ou seja, sem considerar a equidade da tributação.

A lógica dominante das autoridades governamentais aos pensadores mais à esquerda, ainda que de forma implícita, é que política social se faz exclusivamente pelo lado do gasto, logo, da receita só importa o quantitativo: quanto mais se arrecada, mais se poderia gastar no social (AFFONSO, 2013, p. 2).

Neste trabalho foi analisada a qualidade da gestão do ITR e do IPTU, buscando verificar se essa política pública, em seus efeitos fiscais e extrafiscais, obedece aos princípios constitucionais da função social da propriedade e da tributação conforme a capacidade contributiva. A eficiência da política do ITR e do IPTU está em aferir se ela converge para o objetivo constitucional estatal de construção de uma sociedade mais justa e solidária, com diminuição da desigualdade social.

Como direito fundamental foi garantida a todos os brasileiros a propriedade privada, mas desde que seja exercida com função social. Isso significa que não condiz com o ordenamento jurídico vigente o exercício de um direito de propriedade estritamente individual, absoluto, conforme apregoadado na interpretação liberal da propriedade. A propriedade é uma convenção jurídica e, como tal, tem os contornos que lhe forem atribuídos pela ordem legal vigente. No caso do Brasil, a CF/88 aponta para uma interpretação social da propriedade privada, que atribui deveres ao proprietário em favor da comunidade. Por tal razão, é permitido que se module o uso da propriedade privada e sua tributação para induzir uma utilização mais adequada, condizente com o objetivo de uma sociedade menos desigual. A partir de uma análise histórica, Piketty (2014) comprovou que não há nenhuma força natural que possa conduzir à desconcentração de propriedade, sem a intervenção de políticas públicas com tal objetivo, destacando-se, dentre as políticas possíveis, a tributação como um meio de colocar a propriedade privada em prol da coletividade. “No cerne de cada

transformação política importante, encontramos uma revolução fiscal” (PIKETTY, 2014, p. 480).

De outro turno, não sendo a tributação um simples meio de arrecadação de dinheiro, a CF/88 estabelece que cada cidadão deve ser chamado a contribuir para o Estado de acordo com sua força econômica, conforme sua capacidade contributiva. Em recente alteração de entendimento, o STF julgou que todos os tributos, reais ou pessoais, devem respeito ao princípio da capacidade contributiva, pois somente assim se efetiva a solidariedade fiscal, contribuindo com mais aqueles que possuem patrimônio para tanto. Conforme voto do Ministro Ayres Britto, no RE 562.045/RS:

Equivale a concluir: pouco importa que o tributo seja da espécie real, pois o que interessa é o sujeito passivo da obrigação tributária. O imposto sempre jungido à regra elementar de que quem tem mais, ou ganha mais, ou interage mais economicamente, deve pagar mais (em linhas gerais, é isso). Fórmula que possibilita a concreção maximizada ou otimizada dos princípios da função social da propriedade, da justiça social-tributária e da isonomia (BRASIL, 2013c).

Seguindo tais preceitos, os tributos ITR e IPTU, que incidem sobre a propriedade privada imobiliária, deveriam ter uma gestão que concretizasse a função social da propriedade e a capacidade contributiva, induzindo a uma utilização socialmente benéfica do solo, com desconcentração de riqueza, pagando cada proprietário um tributo adequado ao montante de seu patrimônio. No entanto, diversas falhas de legislação e gestão permitem que tais tributos, hoje, contrariem a CF/88, ainda espelhando uma interpretação liberal da propriedade.

A gestão do ITR parte de um equívoco crucial para sua inoperância: o desconhecimento do território a ser tributado. Como se pode pensar em eficiência de uma política de tributação que objetive desestimular as grandes propriedades improdutivas se nem mesmo se conhece onde, quantas são e a quem pertencem tais propriedades? A ausência histórica de um banco de dados estatal que mapeie todo o território brasileiro, com as características das propriedades necessárias para uma tributação justa, macula a política do ITR desde o seu nascedouro, permitindo uma sonegação que faz desse tributo o menor retorno fiscal ao Estado. Da legislação à estrutura de fiscalização e de cobrança, a gestão do ITR não efetiva política condizente com a função social da propriedade, nem tampouco onera os proprietários conforme suas capacidades contributivas.

Por sua vez, o IPTU, em que pese ser política que é influenciada por peculiaridades de cada município, possui características gerais que permitem apontar equívocos que conduzem à ineficiência da gestão desse tributo para alcançar os objetivos que

lhes foram atribuídos pela CF/88, para ordenação do solo urbano e independência financeira dos municípios (BRASIL, 1988). Dentre elas, destaca-se, mais uma vez, o desconhecimento do território a ser tributado. A maioria dos municípios não possui um cadastro completo dos imóveis urbanos, com as características das propriedades e dos proprietários, que poderia possibilitar uma ocupação e utilização que respeitasse a finalidade social do bem, cobrando de cada cidadão um valor condizente com seu patrimônio imobiliário, evitando a acumulação de imóveis com fins especulativos. A ausência de estrutura administrativa e de pessoal capacitado é apontada como causa da inexistência de uma planta genérica de valores condizente com o preço de mercado dos imóveis e para a ineficiência da cobrança administrativa e judicial do tributo, fatores que conduzem a imposto de valor muito aquém da capacidade manifestada pelo patrimônio e ao não pagamento do imposto por grande parte da população. Essa justificativa, porém, esconde o mal uso político do tributo pois, não raro, os Poderes Executivo e Legislativo locais deixam o município dependente dos repasses dos Estados e da União para não desagradar seus eleitores com a correção dos valores do IPTU ou com alguma forma de cobrança efetiva.

Assim, a legislação tributária e a gestão da arrecadação e fiscalização do IPTU e do ITR, em seu conjunto, preservam as distorções patrimoniais provocadas pelo mercado, fazendo com que o cenário pré-tributário se confirme no plano pós-tributação, mantendo vivo o pensamento individualista de que cada um tem direito integral àquilo que obteve no mercado, pois isso seria fruto de seus esforços pessoais. Logo se percebe estar-se longe de desconstruir o mito da propriedade. Não foram encontrados dados que permitissem concluir que as alíquotas do ITR tenham progressividade suficiente para desestimular as propriedades improdutivas, como determinado pelo inc. I do §4º do art. 153 da Constituição Federal, visto que o INCRA divulgou que mais de 40% das propriedades brasileiras são improdutivas (BRASIL, 1988; PELEGRINI, 2015). Porém, não basta que a progressividade esteja prevista em lei por meio de alíquotas; é necessária uma estrutura de fiscalização e de cobrança capaz de identificar as propriedades que descumprem sua função social, cobrando de forma efetiva o imposto correspondente.

Em cenário semelhante, o IPTU praticado nos municípios raramente é cobrado por alíquotas diferenciadas em razão do valor venal do imóvel, seu uso ou sua localização (inc. I e II do §1º do art. 156 da CF/88), o que viabilizaria uma cobrança proporcionalmente menor para aquele que detém apenas sua casa de morada, em bairro simples, com pequena infraestrutura pública e uma cobrança maior para aquele possuidor de patrimônio de maior

monta, localizado em áreas da cidade que recebem maior investimento público (BRASIL, 1988). A cobrança, tal como efetivada hoje, não concretiza o objetivo de ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes (art. 182 da CF/88) (BRASIL, 1988).

A previsão da função social da propriedade como direito fundamental representou um grande avanço legislativo para o objetivo de construção de uma sociedade mais justa e solidária. Mas, além da norma, é preciso que a propriedade com função social inerente a seu exercício seja efetivada nas práticas sociais, desde a implantação das políticas públicas até o uso efetivo do imóvel que o torne conforme a vontade do proprietário e do interesse social. Isso impediria a defesa ou o retrocesso a uma propriedade de interpretação individualista que apenas favorece o acúmulo patrimonial por poucos e contribui para uma sociedade desigual. A função social não é uma qualificação à propriedade dada pela lei; trata-se de atributo de um direito exercido em comunidade.

Somente uma sociedade que tem firme o princípio da socialização da propriedade, que reconheça a importância do exercício público do direito individual de propriedade, alcança entendimento para exigir que as políticas públicas não favoreçam o acúmulo de grandes propriedades improdutivas e subutilizadas com finalidade de especulação financeira e que a tributação não seja regressiva, desconsiderando as características do imóvel, de sua localização e da capacidade contributiva de seu proprietário.

Além de descumprirem suas funções extrafiscais, o ITR e o IPTU representam uma pequena arrecadação para o Estado, que vai atrás de uma “compensação financeira” por meio dos tributos que incidem sobre o consumo. Retirando-se proporcionalmente mais daquele que menos tem, a matriz tributária brasileira aumenta a desigualdade social, sendo inconcebível que uma política pública seja praticada acirrando um problema social que deveria combater. A gestão da política de tributação, equalizando a incidência da tributação direta e indireta, carece de uma atenção especial pelo administrador público para que possa haver decisiva e permanente alteração do cenário social em busca da justiça fiscal. Uma política que promovesse a função social da propriedade, tributando os cidadãos conforme a capacidade contributiva, seria um dos meios para atingir a sociedade mais justa almejada na CF/88 (BRASIL, 1988).

Ademais, a tributação sobre o consumo, feita indiretamente pelo preço final, esconde-se sorrateiramente do crivo social, provocando ausência de cidadania tributária, isto é, ausência de conhecimento da realidade pelo cidadão, que o permitiria saber opinar, exigir e

cobrar melhorias a seus representantes políticos. O desconhecimento da tributação chega a tal ponto que muito se insurge contra as alíquotas de 1 a 1,5% que comumente são cobradas de IPTU, mas pouco se fala dos mais de 30% de tributação indireta incidente sobre itens essenciais como energia, papel higiênico e sabão (AMARAL; OLENIKE; VIGGIANO, 2008). A falta de cidadania tributária é causa e consequência da distribuição da carga tributária no Brasil.

Por fim, ressalte-se não ser defendido por este trabalho o simples aumento da tributação sobre o patrimônio, por meio do ITR ou do IPTU, pois não há nenhum indício de que o aumento da carga tributária atual, em seu montante global, pudesse representar melhoria nas condições sociais do país, tendo em vista que já é cobrada uma considerável carga tributária e não há retorno social compatível. O Estado tem a responsabilidade de minorar a desigualdade social, pois, dentre todas as instituições sociais, ele é o que detém os maiores meios para atingir tal objetivo, seja regulando a sociedade, seja captando recursos e os redistribuindo. E, para tanto, não há a necessidade de defesa de um grande Estado ou de maior intervenção na vida em sociedade ou na economia; há a necessidade, sim, que suas ações sejam feitas de forma a minorar a desigualdade, por meio da progressividade tributária (MEDEIROS; SOUZA, 2014).

O que se propõe é uma reflexão sobre a necessidade urgente de ser redistribuído o peso da tributação, cobrando-se maior quantidade proporcional de tributo daqueles que têm mais para contribuir, além de ser formulada a política pública em prol da concretização da função social da propriedade. Não se pode permitir a manipulação política da carga tributária, que se esconde de quem mais paga, provocando injustiça social e fiscal. É preciso transparência na arrecadação e no gasto público.

REFERÊNCIAS

ACUNHA, Fernando José Gonçalves. **A administração pública brasileira no contexto do Estado Democrático de Direito**. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <<http://moodle.cead.unb.br/agu/mod/folder/view.php?id=163>>. Acesso em: 07 out. 2014.

AFFONSO, José Roberto R. **A economia política da reforma tributária: o caso brasileiro**. Washington: Wilson Center, 2013. Disponível em: <http://www.wilsoncenter.org/sites/default/files/Tax_Reform_Brazil_0.pdf>. Acesso em: 8 maio 2015.

_____; ARAÚJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**. Rio de Janeiro, RJ, 2008. Disponível em: <<http://portalibre.fgv.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A7C82C54268EC3B014311E7D6514ECF>>. Acesso em: 27 out. 2015.

ALEXANDER, Gregory S. The social-obligation norm in american property law. **Cornell Law Library**, v. 92, p. 745-819, May 2009. Disponível em: <http://scholarship.law.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1091&context=lsrp_papers&seiredir=1&referer=http%3A%2F%2Fscholar.google.com.br%2Fscholar%3Fq%3D%2522social%2Bfunction%2Bof%2Bproperty%2522%26btnG%3D%26hl%3Den%26as_sdt%3D0%252C5#search=%22social%20function%20property%22>. Acesso em: 24 abr. 2015

ALVES, Marco Antônio Sousa. O direito de apropriação privada em Locke: um pensamento de transição. **Revista Controvérsia**, São Leopoldo, v. 6, n. 10, p. 51-67, 2010. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/controversia/article/view/5212/2473>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; VIGGIANO, Leticia Mary Fernandes do Amaral. **Estudo sobre o verdadeiro custo da tributação brasileira**. Curitiba: IBPT, 2008. Disponível em: <http://www.banasqualidade.com.br/jornal_digital/custo%20brasil.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2015.

ANDERSON, Perry. Balanço do neoliberalismo. In: SADER, Emir; GENTILI, Pablo (Org). **Pós-neoliberalismo: as políticas sociais e o Estado Democrático**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995. p. 9-23. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:4ePKfk14l2wJ:paje.fe.usp.br/~mbarbosa/cursograd/anderson.doc+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 17 nov. 2014.

ARAÚJO, Adolfo Lino de et al. Vulnerabilidade do sistema declaratório para tributação da propriedade rural. In: SIMPÓSIO BRASILEIRO DE CIÊNCIAS GEODÉSICAS E TECNOLOGIAS DA GEOINFORMAÇÃO, 5., 2014, Recife. **Anais ...** Recife: CTG/UFPE, 2014. p. 96-102. Disponível em: <<https://www.ufpe.br/geodesia/images/simgeo/papers/119-565-1-PB.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **Instrução Normativa nº 14.653-2/2011**. Avaliação de Bens. São Paulo, SP, 2011. Disponível em: <https://intranet.ifs.ifsuldeminas.edu.br/~eder.clementino/AGRONOMIA/PER%C3%8DCIA%20E%20CERTIFICA%C3%87%C3%83O%20AGRON%C3%94MICA/NBR_14653_2.pdf>. Acesso em: 21 out. 2015.

ASSUNÇÃO, Juliano; MOREIRA, Humberto. **ITR sem mentiras**: um comentário sobre a taxa de terras com informação assimétrica. Rio de Janeiro, RJ, 2000. Disponível em: <<ftp://139.82.198.57/pdf/td439.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARCELLOS, Paulo Fernando Pinto; BARCELLOS, Luiz Fernando Pinto. Planejamento urbano sob perspectiva sistêmica: considerações sobre a função social da propriedade e a preocupação ambiental. **Revista FAE**, Curitiba, v. 7, n.1, p. 129-144, jan./jun. 2004.

BELLO, Enzo. A teoria política da propriedade na era moderna: ascensão e crítica do individualismo possessivo. In: MOTA, Maurício (Org). **Transformações do direito de propriedade privada**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 129-146.

BELO HORIZONTE. Lei nº 7.166, de 27 de agosto de 1966. Estabelece normas e condições para parcelamento, ocupação e uso do solo urbano no município. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Belo Horizonte, MG, 27 ago. 1966. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0CBwQFjAAahUKEwirisaupv7HAhVLKh4KHVMRA6M&url=http%3A%2F%2Fportalpbh.pbh.gov.br%2Fpbh%2Fecp%2Ffiles.do%3Fevento%3Ddownload%26urlArqPlc%3DLei_716696_LPOUS_consolidada.pdf&usg=AFQjCNECuH41DSXOIImHeFsEa1gOcLyPMIg>. Acesso em: 17 set. 2015.

_____. Lei nº 5.641, de 22 de dezembro de 1989. Dispõe sobre os tributos cobrados pelo município de Belo Horizonte e contém outras providências. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Belo Horizonte, 28 dez. 1989. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/mg/b/belo-horizonte/lei-ordinaria/1989/564/5641/lei-ordinaria-n-5641-1989-dispoe-sobre-os-tributos-cobrados-pelo-municipio-de-belo-horizonte-e-contem-outras-providencias>>. Acesso em: 16 set. 2015.

_____. Lei nº 9.795, de 28 de dezembro de 2009. Altera a Política Tributária do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU - e dá outras providências. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Belo Horizonte, MG, 29 nov. 2009. Disponível em: <<http://portal6.pbh.gov.br/dom/iniciaEdicao.do?method=DetalheArtigo&pk=1020113>>. Acesso em: 16 set. 2015.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Resolução nº 9, de 5 de maio de 1991. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de que trata a alínea a, inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Congresso Nacional, Brasília, DF, 7 maio 1991. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1992.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2015.

_____. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil, 1824**. Rio de Janeiro, RJ: Imperador do Brasil, 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 2 jun. 2015.

_____. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, 1891**. Rio de Janeiro, RJ: Congresso Constituinte, 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 1 jun. 2015.

_____. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, 1934**. Brasília, DF: Assembléia Nacional Constituinte, 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 2 jun. 2015.

_____. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, 1937**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1937a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 5 ago. 2015.

_____. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil, 1946**. Brasília, DF: Assembléia Nacional Constituinte, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 2 jun. 2015.

_____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1967**. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1967a. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>

ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 1 jun. 2015.

_____. Constituição (1969). **Emenda Constitucional nº 1, 1969** (ou Constituição da República Federativa do Brasil, 1969). Brasília, DF: Junta Militar, 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília, DF: Assembléia Nacional Constituinte, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 1 jun. 2015.

_____. Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 20 set. 2002a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4382.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015.

_____. Decreto nº 6.433, de 15 de abril de 2008. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - CGITR e dispõe sobre a forma de opção de que trata o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição, pelos municípios e pelo Distrito Federal, para fins de fiscalização e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 abr. 2008a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20072010/2008/Decreto/D6433.htm>. Acesso em: 9 ago. 2015.

_____. Decreto-Lei nº 25, de 30 de novembro de 1937. Organiza a proteção do patrimônio histórico e artístico nacional. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 6 dez. 1937b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0025.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015.

_____. Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966. Altera dispositivos sobre lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, institui normas sobre arrecadação da dívida ativa correspondente, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 nov. 1966a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0057.htm>. Acesso em: 17 set. 2015.

_____. Decreto-Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967. Dá nova redação ao Decreto-lei nº 1.985, de 29 de janeiro de 1940 (Código de Minas). **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 fev. 1967b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0227.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015.

_____. Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). **Sistema nacional de cadastro rural**: índice básico de 2013. Brasília, DF, 2013a. Disponível em: <http://www.incra.gov.br/sites/default/files/uploads/estruturafundiaria/regularizacaoofundiaria/indicescadastrais/indices_basicos_2013_por_municipio.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2015.

_____. Lei nº 601, de 18 de setembro de 1850. Dispõe sobre as terras devolutas do Império. **Secretaria de Estado dos Negócios do Império**, Imperador do Brasil, Rio de Janeiro, RJ, 20 set. 1850. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L0601-1850.htm>. Acesso em: 9 set. 2015.

_____. Lei nº 3.071, de 1 de janeiro de 1916. Institui o Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 5 jan. 1916. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L3071.htm>. Acesso em: 16 maio 2015.

_____. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 nov. 1964a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4504.htm>. Acesso em: 9 ago. 2015.

_____. Lei nº 4.515, de 1 de dezembro de 1964. Dispõe sobre a zona de proteção dos aeroportos. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 4 dez. 1964b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4515.htm>. Acesso em: 10 ago. de 2015.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e municípios. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 26 out. de 2015.

_____. Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993. Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 26 fev. 1993a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8629.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015.

_____. Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 jan. 1994a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8847.htm>. Acesso em: 9 ago. 2015.

_____. Lei nº 9.393, de 19 dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 20 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9393.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015.

_____. Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jul. 2001a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10257.htm>. Acesso em: 19 out. 2015.

_____. Lei nº 10.267, de 28 de agosto de 2001. Altera dispositivos das Leis nº 4.947, de 6 de abril de 1966, 5.868, de 12 de dezembro de 1972, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 6.739, de 5 de dezembro de 1979, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 ago. 2001b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10267.htm>. Acesso em: 16 set. 2015.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 jan. 2002b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 9 ago. 2015.

_____. Lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005. Regulamenta o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20042006/2005/Lei/L11250.htm>. Acesso em: 10 ago. 2015.

_____. Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e altera as Leis nº 11.482, de 31 de maio de 2007, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.656, de 3 de junho de 1998, e 10.480, de 2 de julho de 2002. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 ago. 2011a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12469.htm>. Acesso em: 10 nov. 2015.

_____. Lei Complementar nº 91, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a fixação dos coeficientes do Fundo de Participação dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 dez. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp91.htm>. Acesso em: 26 out. 2015.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário**

Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp_101.htm>. Acesso em: 26 out. 2015.

_____. Ministério das Cidades. **Plano diretor em municípios de pequeno porte**. Brasília, DF, [200-?]. Disponível em: <http://portal.cnm.org.br/sites/8800/8875/download/2_dia/PlanoDiretoremMunicipiosdepequenoporte_Modificada.pdf>. Acesso em: 19 out. 2015.

_____. Ministério das Cidades. Portaria nº 511, de 7 de dezembro de 2009. Diretrizes para a criação, instituição e atualização do Cadastro Territorial Multifinalitário (CTM) nos municípios brasileiros. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 8 dez. 2009a. Disponível em: <http://www.cidades.gov.br/images/stories/ArquivosSNPU/Biblioteca/PlanelamentoUrbano/Portaria_511_PROEXT.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na dívida ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 mar. 2012. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2012/portaria75>>. Acesso em: 8 ago. 2015.

_____. Presidência da República. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES). **Indicadores de equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília, DF, 2009b. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/documento/1494604>>. Acesso em: 30 out. 2014. (Relatório de observação nº 1).

_____. Receita Federal do Brasil (RFB). **Carga tributária no Brasil 2013**. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2015.

_____. Receita Federal do Brasil (RFB); Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA). Instrução Normativa Conjunta Incra/RFB nº 1.581, de 17 de agosto de 2015. Estabelece prazos e procedimentos para atualização do Sistema Nacional de Cadastro Rural (SNCR) e do Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir) que visa propiciar a integração entre esses sistemas cadastrais com a finalidade de estruturação do Cadastro Nacional de Imóveis Rurais (CNIR). **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 ago. 2015. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67113>>. Acesso em: 16 set. 2015.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **O que você precisa saber sobre transferências constitucionais e legais: imposto sobre a propriedade territorial rural**. Brasília, DF, 2013b. Disponível em: <http://www.tesouro.gov.br/documents/10180/190777/CartilhaITR13_03_07.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 4.379/SP. Recorrente: Lar Imóveis Ltda. Recorrido: Prefeitura de Santo André. Relator: Min. Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma. Brasília, 17 de maio de 1993b. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199000075700&dt_publicacao=17/05/1993>. Acesso em: 22 out. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 27.039/SP. Recorrente: Irmandade do Hospital Francisco Rosas. Recorrido: Lúcio Godoi Feroselli. Relator: Min. Nilson Naves, Terceira Turma. Brasília, 7 de fevereiro de 1994b. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=27039&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 10 maio 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.112.646/SP. Recorrente: Mário Yokoya. Recorrido: Município de São Bernardo do Campo. Relator: Min. Herman Benjamin, Segunda Turma. Brasília, 28 de agosto de 2009c. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900510886&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 17 set. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.144.982/PR. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Gelza Regina de Abreu Moresco. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. Brasília, 15 de outubro de 2009d. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1144982&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 10 maio 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 160**. É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%40docn&&b=SUMU&p=false&l=10&i=400>. Acesso em: 21 out. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.213 MC/DF. Requerente: Partido dos Trabalhadores e outro. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno. Brasília, 23 de julho de 2004a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1823899>>. Acesso em: 10 maio 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Reclamatória nº 3.437/PR. Reclamante: União. Reclamado: Juízo da Vara Ambiental, Agrária e Residual de Curitiba. Relator: Min. Carlos Britto, Tribunal Pleno. Brasília, 30 de abril de 2008b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2308205>>. Acesso em: 12 maio 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 463.679-9/MG. Agravante: Município de Ipatinga. Agravado: José Faria Soares. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 15 de outubro de 2004b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2147854>>. Acesso em: 10 maio 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG. Recorrente: José Tarcízio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno. Brasília, 05 de setembro de 1997b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1545910>>. Acesso em: 13 maio 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 204.827-5/SP. Recorrente: Redutores Transmotécnica Ltda. Recorrido: Município de São Paulo. Relator: Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno. Brasília, 25 de abril de 1997c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1649595>>. Acesso em: 13 maio 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 423.768/SP. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Isfer Estamparia e Ferramentaria Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 9 de maio de 2011b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>>. Acesso em: 27 out. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045/RS. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Relatora para acórdão: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 26 de novembro de 2013c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2554479>>. Acesso em: 14 maio 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 586.693/SP. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Edison Maluf. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 22 de junho de 2013d. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624412>>. Acesso em: 27 out. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 539**. É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=539.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 27 out. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 589**. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listar>>.

Jurisprudencia.asp?s1=589.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 27 out. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 668**. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da emenda constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

BRUGNARO, Ricardo; DEL BEL FILHO, Egmar; BACHA, Carlos José Caetano. **Avaliação da sonegação de impostos na agropecuária brasileira**. São Paulo, SP, 2003. Disponível em: <<http://itrnet.com.br/public/documentos/176-sonogacao-fiscal-artigo.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2015.

CARRASCO, Andrea de Menezes. Jurisdicização e promoção da função socioambiental da propriedade urbana. In: MOTA, Maurício (Org). **Transformações do direito de propriedade privada**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p.171-190.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras**. Rio de Janeiro, RJ, 2009. Disponível em: <<http://moodle.cead.unb.br/agu/mod/folder/view.php?id=449>>. Acesso em: 19 set. 2014.

_____. **Defasagem do IPTU no município do Rio de Janeiro: uma proposta de reforma**. Rio de Janeiro, RJ, 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=15030>. Acesso em: 7 out. 2015.

_____. **Estrutura de alíquotas do IPTU nos municípios**. Rio de Janeiro, RJ, 2008. Disponível em: <http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/boletim_regional/081207_boletim_regional1_cap8.pdf>. Acesso em: 28 out. 2015.

_____. **IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extrafiscais**. Rio de Janeiro, RJ, 2006. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4814>. Acesso em: 14 out. 2015.

CHANG, Ha-Joon. **Chutando a escada**: a estratégia de desenvolvimento em perspectiva histórica. São Paulo: UNESP, 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. Direitos e deveres fundamentais em matéria de propriedade. In: STROZAKE, Jovelino José (Org). **A questão agrária e a justiça**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 130-147.

CUNHA, Alexandre dos Santos. The social function of property in Brazilian Law. **Fordham Law Review**, New York, v. 80, p. 1171-1181, 2011. Disponível em: <<http://ir.lawnet.fordham.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4763&context=flr>>. Acesso em: 22 abr. 2015.

DAGAN, Hanoch. The social responsibility of ownership. **Cornell Law Review**, Ithaca, v. 92, p. 1255-1274, 2007. Disponível em: <http://scholarship.law.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3075&context=clr&sei-redir=1&referer=http%3A%2F%2Fscholar.google.com.br%2Fscholar%3Fq%3D%2522social%2Bfunction%2Bof%2Bproperty%2522%26btnG%3D%26hl%3Den%26as_sdt%3D0%252C5#search=%22social%20function%20property%22>. Acesso em: 24 abr. 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

FACHIN, Luiz Edson. **A função social da posse e a propriedade contemporânea**. Porto Alegre: Fabris, 1988.

FAJNZYLBER, Fernando. Industrialização na América Latina: da “caixa-preta” ao “conjunto vazio”. In: BIELSCHOWSKY, Ricardo (Org). **Cinquenta anos de pensamento na CEPAL**. Rio de Janeiro: Record, 2000. p. 851-886.

FOSTER, Scheila R.; BONILLA, Daniel. The social function of property: a comparative law perspective. **Fordham Law Review**, New York, v. 80, p. 101-113, 2011. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1960022>. Acesso em: 16 abr. 2015.

GASSEN, Valcir. **Pressupostos e classificações dos tributos**. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <http://moodle.cead.unb.br/agu/pluginfile.php/881/mod_resource/content/2/Texto_base_Unidade_%201_-_Direito_Tributário.pdf?forcedownload=1>. Acesso em: 6 nov. 2014.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Jabuticabas tributárias e a desigualdade no Brasil. **Valor Econômico**, São Paulo, 31 jul. 2015. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/coluna/gobetti/181111>>.

com.br/opinia0/4157532/jabuticabas-tributarias-e-desigualdade-no-brasil>. Acesso em: 1 ago. 2015.

GODOI, Marciano Seabra de. Extrafiscalidade y sus límites constitucionales. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Brasília, v.1, n.1, p. 219-262, jan./jun. 2004.

_____. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, Brasília, v.1, n.1, p. 9-18, jan./jul. 2011. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>>. Acesso em: 7 out. 2014.

GREGÓRIO, Argos. Análise Doutrinária sobre o conceito de “capacidade contributiva” e a eleição de critérios para a sua formulação. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n. 12, p. 5-20, jan./fev. 2009.

HAYEK, Friedrich August von. **O caminho da servidão**. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2010. Disponível em: <http://ffn-brasil.org.br/novo/PDF-ex/Publicacoes/Caminho_Servidao.pdf>. Acesso em: 8 jan. 2015.

HIGGINS, Sean; PEREIRA, Claudiney. **Commitment to equity**: the effects of Brazil’s high taxation and social spending on the distribution of household income. Working Paper nº 7. Tulane University. New Orleans, 2013. Disponível em: <http://commitmenttoequity.org/publications_files/CEQWPNo7%20EffectHighTaxOnIncomeDistBrazil%20Jan%202013.pdf>. Acesso em: 26 out. 2015.

HOFFMANN, Rodolfo. Distribuição de renda e crescimento econômico. **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 15, n. 41, jan./abr. 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142001000100007&script=sci_arttext>. Acesso em: 14 maio 2015.

_____; SILVEIRA, Fernando Gaiger; PAYERAS, José Adrian Pintos. **Progressividade e sacrifício equitativo na tributação**: o caso do Brasil. Brasília, DF, 2006. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4339>. Acesso em: 18 nov. 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Cidades. 2015. Disponível em: <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?codmun=317070>>. Acesso em: 28 out. 2015.

_____. **Perfil dos municípios brasileiros 2013**. Rio de Janeiro, RJ, 2014. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Perfil_Municipios/2013/munic2013.pdf>. Acesso em: 27 out. 2015.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. IPEADATA. **Receita tributária municipal**, 2012. Brasília DF, 2013. Disponível em: <<http://www.ipeadata.gov.br/>>. Acesso em: 27 out. 2015.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)Justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 196, p.7-32, jan. 2012.

LENGRER, Cristina. **Estudo de caso sobre o IPTU no município de Porto Alegre: equidade avaliatória e justiça fiscal**. Porto Alegre, 2011. Disponível em: <http://www.aiamu.com.br/SEMAAT2012_CRISTINA_LENGLER.pdf>. Acesso em: 21 out. 2015.

LEONETTI, Carlos Araújo. Função social da propriedade: mito ou realidade. **Sequência: estudos jurídicos e políticos**, v. 19, n. 38, 1998. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15605>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

LEVY, Mariana; SANTORO, Paula; CYMBALISTA, Renato. Estatuto da Cidade: uma leitura sob a perspectiva da recuperação da valorização fundiária. In: SANTORO, Paula (Org). **Gestão social da valorização da terra**. São Paulo: Instituto Pólis, 2005. p. 14-38. Disponível em: <<http://200.169.104.5/uploads/838/838.pdf>>. Acesso em: 12 nov. 2015.

LIMA, Fábio Santos de; LIRA, Daniel Ferreira de. O imposto territorial rural e a função social da propriedade. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, n. 101, jun. 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11684>. Acesso em: 11 ago. 2015.

LINHARES, Fabrício et al. A hipótese de Kuznets e mudanças na relação entre desigualdade e crescimento de renda no Brasil. **Pesquisa e planejamento econômico**, n. 42, p. 403-432, dez. 2012. Disponível em: <<http://ppe.ipea.gov.br/index.php/ppe/article/viewFile/1330/1123>>. Acesso em: 17 nov. 2015.

LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. Tradução Júlio Ficher. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

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

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010.

MATTOS, Enlinson; INNOCENTINNI, Thais; BENELLI, Yuri. Capitâneas hereditárias e desenvolvimento econômico: herança colonial sobre desigualdade e instituições. **Revista Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 42, n. 3, p. 433-471, dez. 2012. Disponível em: <<http://ppe.ipea.gov.br/index.php/ppe/article/viewFile/1428/1124>>. Acesso em: 14 ago. 2015.

MEDEIROS, Leonilde Servolo de; QUINTANS, Mariana Trota Dallalana; ZIMMERMANN, Silvia Aparecida. Rural e urbano no Brasil: marcos legais e estratégias políticas. **Revista Contemporânea**, v. 4, p. 117-142, jan./jun. 2014. Disponível em: <<http://www.contemporanea.ufscar.br/contemporanea/index.php/contemporanea/article/view/195/99>>. Acesso em: 11 ago. 2015.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F. **The State and income inequality in Brazil**. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <http://www.en.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/ingles/dp_194.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2015.

MELLO, Leonel Itaussu Almeida. In: WEFFORT, Francisco C. (Org). **Os clássicos da política**. 13. ed. São Paulo: Ática, 2000. v. 1, p. 79-110.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPTU e ITR: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2015.

MENEZES, João Paulo Calemba Batista. Reforma Tributária: Introdução do IVA no Brasil baseado no modelo português (europeu). **Revista Gestão & Tecnologia**, v. 13, n. 2, p. 145-166, maio/ago. 2013.

_____; FERREIRA, Anelisa de Carvalho. A gestão fiscal dos municípios mineiros: uma análise a partir do índice de esforço fiscal. **Revista Administração Pública e Gestão Social**. 2015. No prelo.

MORAES, Maria Celina Bodin. A caminho de um Direito Civil Constitucional. **Revista Estado, Direito e Sociedade**, v. 1, 1991. Disponível em: <<http://www.grupoddp.com.br/resources/A%20Caminho%20do%20Direito%20Civil-Constitucional%20-%20Maria%20Celina%20Bodin%20de%20Moraes.pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2015.

MORRESI, Sérgio D. Robert Nozick e o liberalismo fora de esquadro. **Lua Nova**, n. 55-56, p. 285-296, 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ln/n55-56/a14n5556.pdf>>. Acesso em: 29 nov. 2014.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 3. ed. Lisboa: Almedina, 2012.

NORBERTO, Bobbio. **A era dos direitos**. Tradução Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

NORTH, Douglass Cecil. Institutions, institutional change and economic performance. In: _____. **Institutions, economic theory, and economic performance**. Cambridge: Cambridge University Press, 1990. p. 107-117.

NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e utopia**. Rio de Janeiro: JZE, 1991. Disponível em: <<http://www.libertarianismo.org/livros/rnaeu.pdf>>. Acesso em: 9 fev. 2015.

ORAIR, Rodrigo Octávio; ALENCAR; André Amorim. Esforço fiscal dos municípios: indicadores de condicionalidade para o sistema de transferências intergovernamentais. **Finanças Públicas**, Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XVPremio/financas/1tefpXVPTN/Tema_4_1.pdf>. Acesso em: 14 out. 2015.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE); ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA ALIMENTAÇÃO E AGRICULTURA (FAO). Agricultura Brasileira: perspectivas e desafios. In: _____. **Perspectivas Agrícolas 2015/2024**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<https://www.fao.org.br/download/PA20142015CB.pdf>>. Acesso em: 24 ago. 2015.

PELEGRINI, Marcelo. O Brasil tem latifúndios: 70 mil deles. **Carta Capital**, 6 jan. 2015. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/politica/brasil-tem-latifundios-70-mil-deles-1476.html>> Acesso em: 17 ago. 2015.

PEREIRA, Marlene de Paula. Releituras da teoria possessória: da posse como projeção do direito de propriedade a um instituto autônomo e transformador da realidade social. In: MOTA, Maurício (Org). **Transformações do direito de propriedade privada**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 147-168.

PERNAMBUCO. Tribunal de Justiça. Arguição de Inconstitucionalidade nº 316768-0. Arguido: Município de Recife. Relator: Des. Jorge Américo Pereira de Lira, Corte Especial. Recife, 8 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://www.tjpe.jus.br/consultajuris/prudenciaweb/xhtml/consulta/escolhaResultado.xhtml>>. Acesso em: 21 out. 2015.

PETTI, Regina. O que há de novo no novo Imposto Territorial Rural. **Revista Indicadores Econômicos FEE**, v. 26, n. 2, p. 308-324, 1998. Disponível em: <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/1354/1720>>. Acesso em: 18 ago. 2015.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIZETTA, Andreia Schossler Loss. **O direito de propriedade e sua função social: uma discussão a partir da teoria de John Rawls em oposição a John Locke e Robert Nozick**. 2009. 143f. Dissertação (Mestrado em Filosofia) – Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2009. Disponível em: <http://cascavel.cpd.ufsm.br/tede/tde_arquivos/24/TDE-2009-10-30T140931Z-2316/Publico/PIZETTA,%20ANDREIA%20SCHOSSLER%20LOSS.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2014.

PORTO ALEGRE. Decreto nº 18.140, de 27 de dezembro de 2012. Anexa ao Decreto nº 18.036, de 18 de outubro de 2012, a tabela dos preços do metro quadrado (m²) de construções, para fins de determinação do valor do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) do exercício de 2013. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Porto Alegre, RS, 23 dez. 2013. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/coletanea_da_legislacao_do_ipitu_-_consolidada_e_atualizada_ate_24.06.2015.pdf>. Acesso em: 21 out. 2015.

_____. Lei Complementar nº 7, de 7 de dezembro de 1973. Institui e disciplina os tributos de competência do município de Porto Alegre. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Porto Alegre, RS, 17 dez. 1973. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/smf/usu_doc/coletanea_da_legislacao_do_ipitu_-_consolidada_e_atualizada_ate_24.06.2015.pdf>. Acesso em: 21 out. 2015.

PORTUGAL. Constituição (1976). **Constituição da República Portuguesa, 1976**. Lisboa: Assembléia Constituinte, 1976. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 9 set. 2015.

REAJUSTE do IPTU pode chegar até 1.500% em Varginha, MG. **G1 Sul de Minas**, 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/mg/sul-de-minas/noticia/2015/03/reajuste-do-iptu-pode-chegar-ate-1500-de-aumento-em-varginha-mg.html>>. Acesso em: 28 out. 2015.

RECIFE. Lei nº 14.240, de 22 de dezembro de 1980. Aprova a Planta Genérica de Valores de terrenos, autoriza a concessão de isenções do Imposto Predial e Territorial Urbano e da Taxa de Limpeza Pública e dá outras providências. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Recife, PE, 23 dez. 1980. Disponível em: <<http://www.legiscidade.recife.pe.gov.br/lei/14240/>>. Acesso em: 21 out. 2015.

RECIFE. Lei nº 14.595, de 26 de dezembro de 1983. Altera a Planta Genérica de Valores de terrenos e dá nova redação a dispositivos do Código Tributário Nacional. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Recife, PE, 27 dez. 1983. Disponível em: <<https://leis.municipais.com.br/a/pe/r/recife/lei-ordinaria/1983/1459/14595/lei-ordinaria-n-14595-1983-altera-a-planta-generica-de-valores-de-terrenos-e-da-nova-redacao-a-dispositivos-do-codigo-tributario-municipal>>. Acesso em: 21 out. 2015.

RELATÓRIO de Arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. **ITRNET**, 2015. Disponível em: <<http://itrnet.com.br/relatorio.php?uf=MG>>. Acesso em: 18 ago. 2015.

REYDON, Bastiaan Philip; OLIVEIRA, Thiago Ademir Macedo. A descentralização fiscal do ITR através do cadastro territorial multifinalitário. In: IV SIMPÓSIO BRASILEIRO DE CIÊNCIAS GEODÉSICAS E TECNOLOGIAS DA GEOINFORMAÇÃO, 2012, Recife. **Anais...** Recife: CTG/UFPE, 2012. p. 1-7. Disponível em: <https://www.ufpe.br/cgtg/SIMGEOIV/CD/artigos/Todos_Artigos/013_1.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2015.

REZENDE, Denis Alcides; ULTRAMARI, Clovis. Plano diretor e planejamento estratégico municipal: introdução teórico conceitual. **Revista de Administração Pública**, v. 41, p. 255-271, 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v41n2/05.pdf>>. Acesso em: 12 nov. 2015.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 2.080, de 30 de novembro de 1993. Altera as Leis nº 691, de 24 de dezembro de 1984 (Código Tributário Municipal), nº 1.363, de 19 de dezembro de 1988, nº 1.364 de 19 de dezembro de 1988, e nº 1.955, de 24 de março de 1993, extingue e remite créditos tributários, dispensa multas e acréscimos moratórios de créditos tributários, e dá outras providências relacionadas com a legislação tributária e a administração fazendária do Município. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 31 dez. 1993. Disponível em: <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/d38566aa34930b4>>

d03257960005fdc91/160757bd81a2580b032576ac00733625?OpenDocument>. Acesso em: 20 out. 2015.

_____. Lei nº 2.585, de 14 de novembro de 1997. Altera a Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984 (Código Tributário Municipal), no que tange aos valores dos parâmetros da planta genérica de valores para os logradouros ou trechos de logradouros que especifica e ao fator de correção (situação) aplicável a terrenos com duas ou mais testadas. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 17 nov. 1997. Disponível em: <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/f3d2ec612fe64e9e032576ac0073381d?OpenDocument>>. Acesso em: 20 out. 2015.

_____. Lei nº 2.687, de 26 de novembro de 1998. Institui a taxa de coleta domiciliar de lixo e dá outras providências. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 27 nov. 1998. Disponível em: <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/6a841a33f927fbe1032576ac00733883?OpenDocument>>. Acesso em: 20 out. 2015.

_____. Lei nº 2.955, de 29 de dezembro de 1999. Altera a redação dos artigos 55, 61, 64 e 67, e das tabelas III-A e III-B da Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984 (Código Tributário Municipal), e do artigo 6º da Lei nº 2.687, de 26 de novembro de 1998, e dá outras providências. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 30 dez. 1999. Disponível em: <<http://mail.camara.rj.gov.br/APL/Legislativos/contlei.nsf/d38566aa34930b4d03257960005fdc91/8d892d54a99fd61f032576ac0073398f?OpenDocument>>. Acesso em: 20 out. 2015.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento nº 598.360.402. Agravante: José Cenci. Agravado: Merlin S/A Indústria e Comércio de Óleos Vegetais. Relatora: Des. Elba Aparecida Nicolli Bastos, 19ª Câmara Cível. Porto Alegre, 5 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1 &lr=lang_pt&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A598360402&as_q=+#main_res_juris>. Acesso em: 10 maio 2015.

RODRIGUES, Franco Coelho. **O Imposto Territorial Rural (ITR) como fonte de receita municipal**. 2012. 61f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2012. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/6313>>. Acesso em: 11 ago. 2015.

ROLNIK, Raquel. Democracia no fio da navalha: limites e possibilidades para a implementação de uma agenda de reforma urbana no Brasil. **Revista Brasileira de Estudos Urbanos e Regionais**, v. 11, p. 31-50, 2009. Disponível em: <<http://unuhospedagem.com.br/revista/rbeur/index.php/rbeur/article/view/219/203>>. Acesso em: 12 nov. 2015.

SACCHETO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 9-52.

SANTORO, Paula; CYMBALISTA, Renato. Introdução à expressão gestão social da valorização da terra. In: SANTORO, Paula (Org). **Gestão social da valorização da terra**. São Paulo: Instituto Pólis, 2005. p. 9-13. Disponível em: <<http://200.169.104.5/uploads/838/838.pdf>>. Acesso em: 12 nov. 2015.

SANTOS, Renata Lourenço Ferreira dos. Efetivando a função social da propriedade através dos instrumentos de política urbana. In: MOTA, Maurício (Org). **Transformações do direito de propriedade privada**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 319-346.

SÃO PAULO. Lei nº 16.050, de 31 de julho de 2014. Aprova a política de desenvolvimento urbano e o plano diretor estratégico do município de São Paulo e revoga a Lei nº 13.430/2002. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, São Paulo, SP, 1 ago. 2014. Disponível em: <http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/chamadas/2014-07-31_-_lei_16050_-_plano_diretor_stratgico_1428507821.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2015.

SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE JUSTIÇA FISCAL. 2011. Brasília. **Anais ...** Brasília: CDES, 2011, 105 p. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/documento/3281466/anais-do-seminario-internacional-sobre-justica-fiscal>>. Acesso em: 13 ago. 2015.

SILVA, Daniel; BARRETO, Paulo. **O potencial do imposto territorial rural contra o desmatamento especulativo na Amazônia**. Belém: IMAZON, 2014. Disponível em: <<http://imazon.tangrama.com.br/publicacoes/livretos/o-potencial-do-imposto-territorial-rural-contra-o-desmatamento-especulativo-na-amazonia>>. Acesso em: 17 ago. 2015.

SILVA, Jamily de Jesus; GASSEN, Valcir. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (Org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**. Brasília: Consulex, 2012. p. 247-282.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

SILVEIRA, Fernando Gaiger et al. Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda do Brasil? :observando os dois lados da moeda. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JÚNIOR, Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulo (Org). **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos**. Brasília, DF,

2011, p. 25-64. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=13739:progressividade-da-tributacao-e-desoneracao-da-folha-de-pagamentos-elementos-para-reflexao&catid=266:2011&directory=1>. Acesso em: 18 nov. 2015.

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SINDIFISCO); DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS (DIEESE). **10 ideias para uma tributação mais justa**. São Paulo, mar. 2013. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21448:cartilha-10-ideias-para-uma-tributacao-mais-justa&catid=279:publicacoes-tecnicas&Itemid=384>. Acesso em: 16 out. 2014.

SOARES, Vivian Bacaro Nunes. Interpretação da função social da propriedade na CF/88, à luz dos fundamentos da socialidade, fraternidade e dignidade da pessoa humana. In: XVII CONGRESSO DO CONPEDI, 2008, Brasília. **Anais ...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. p. 6929-6945. Disponível em: <<https://s3.amazonaws.com/conpedi2/anteriores/XVII+Congresso+Nacional++Bras%C3%ADlia+%2820%2C+21+e+22+de+novembro+de+2008%29.pdf>>. Acesso em: 3 maio 2015.

SOUZA, Eustáquio Gomes de. **ITR: uma legislação eficiente e uma arrecadação incongruente**. 2004a. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/premios/schontag/2004/Terceirolugar.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2015.

SOUZA, José Gilberto. O comportamento do ITR, segundo o uso predominante do solo, e o valor da produção em regiões do estado de São Paulo. **Informações Econômicas**, São Paulo, v. 37, n. 8, p. 24-29, 2007. Disponível em: <<ftp://ftp.sp.gov.br/ftpiea/publicacoes/tec3-0807.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2015.

_____. O imposto territorial rural e os municípios: o impacto nas receitas municipais e a renúncia fiscal. **Revista Ciência Rurais**, v. 34, n. 35, p. 1563-1569, set./out. 2004b. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/cr/v34n5/a37v34n5.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2015.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 2002.

STARLING, Marta Maria. **O federalismo e os municípios**: a questão do imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU) e do imposto territorial rural (ITR) em Belo Horizonte, MG. 2009. 63f. Monografia (Especialização em Auditoria de Tributos Municipais) – Centro de Atualização em Direito, Belo Horizonte, 2009. Disponível em: <<http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/files.do?evento=download&urlArqPlc=federalismo.pdf>>. Acesso em: 17 ago. 2015.

TEPEDINO, Gustavo; O papel do Poder Judiciário na efetivação da função social da propriedade. In: STROKAZE, Jovelino José (Org). **Questões agrárias: julgados comentados e pareceres**. São Paulo: Método, 2002. p. 91-131.

_____; SCHREIBER, Anderson. A garantia da propriedade no direito brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, ano 6, n. 6, p. 101-119, jun. 2005.

TAQUES, Fernando Henrique; PIZA, Caio. **Crescer para distribuir ou crescer distribuindo?** :uma análise exploratória para os Estados Brasileiros. 2009. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:qhcxSi1hMJ:www.anpec.org.br/encontro2009/inscricao.on/arquivos/625-5ee9449ba88ff7_a93fef8da6cdbff187.doc+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 14 maio 2015.

TOLENTINO FILHO, Pedro Delarue. Progressividade da tributação e justiça fiscal: algumas propostas para reduzir as iniquidades dos sistema tributário brasileiro. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JÚNIOR, Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulo (Org). **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos**. Brasília, DF, 2011, p. 9-24. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=13739:progressividade-da-tributacao-e-desoneracao-da-folha-de-pagamentos-elementos-para-reflexao&catid=266:2011&directory=1>. Acesso em: 18 nov. 2015.

TORRES, Marcos Alcino. Impacto das novas ideias na dogmática do direito de propriedade. A multiplicidade dominial. In: MOTA, Maurício (Org). **Transformações do direito de propriedade privada**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 81-127.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 4.

VARELA, Laura Beck; LUDWIG, Marcos de Campos. Da propriedade às propriedades: função social e reconstrução de um direito. In: MARTINS-COSTA, Judith (Org). **A reconstrução do direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 763-788.

VARGINHA. Lei nº 2.872, de 30 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a Planta Genérica de Valores. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Varginha, MG, 30 dez. 1996. Disponível em: <<http://varginha.mg.gov.br/legislacao-municipal/leis/83-1996/1943-lei-287296>>. Acesso em: 28 out. 2015.

_____. Lei nº 5.945, de 23 de dezembro de 2014. Dispõe sobre a Planta Genérica de Valores. **Diário Oficial do Município**, Poder Executivo, Varginha, MG, 23 dez. 2014.

Disponível em: <<http://www.varginha.mg.gov.br/legislacao-municipal/leis/521-2014/12871-lei-no-5945-dispoe-sobre-a-planta-generica-de-valores>>. Acesso em: 28 out. 2015.

VILARINHO, Carlyle Ramos de Oliveira. **O Imposto Territorial Rural (ITR) no Brasil**. 1989. 258f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Instituto de Economia, Unicamp, Campinas, 1989. Disponível em: <file:///C:/Users/celin_000/Downloads/VilarinhoCarlyleRamosdeOliveira.pdf>. Acesso em: 2 ago 2015.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Org). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67.

ZYAHANA, Juliana Sayure de Oliveira. Capacidade contributiva e extrafiscalidade: o tributo como instrumento de modificação social (parte 1). **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, n. 14, p. 40-64, maio/jun. 2009.

_____. Capacidade contributiva e extrafiscalidade: o tributo como instrumento de modificação social (parte 2). **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, n. 15, p. 28-67, jul./ago. 2009.