

A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO URBANO NO BRASIL: UM ESTUDO SOBRE A DETERIORAÇÃO DAS FINANÇAS MUNICIPAIS.

THE TAXATION OF URBAN PROPERTY IN BRAZIL: A STUDY ON THE DETERIORATION OF MUNICIPAL FINANCE.

Luiza Rita Monteiro Paiva¹
Mariana Lopes da Silva²

RESUMO: O artigo relaciona as vicissitudes do modelo normativo do federalismo pátrio e a crise financeira que assola os Municípios brasileiros, tendo em vista os parâmetros centralizadores adotados na distribuição constitucional de rendas. Após explicitar a confluência entre os problemas financeiros dos Municípios e a insuficiência de receitas próprias, o trabalho aborda o impacto que o mau aproveitamento do potencial progressivo do IPTU, mormente com a desatualização de elementos de apuração da base de cálculo, gera sobre a capacidade de arrecadação própria dos entes subnacionais locais.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação patrimonial. Federalismo fiscal. Progressividade.

ABSTRACT: This paper relates the vicissitudes of the normative model of Brazilian federalism and the financial crisis that plagues the Brazilian municipalities, considering the centralizing parameters adopted in the constitutional distribution of tax bases. After explaining the confluence between the financial problems of the Municipalities and the insufficiency of own revenues, the paper addresses the impact that the poor use of the progressive potential of the IPTU, especially with the outdated calculation elements, generates in the capacity of tax collection capacity of local subnational entities.

KEYWORDS: Property tax. Fiscal federalism. Progressivity.

SUMÁRIO: Introdução. 1. Federalismo fiscal e a distribuição ótima de rendas tributárias entre os entes federativos. 2. Análise do patrimônio e da propriedade imobiliária como base tributável. 3. O IPTU: o símbolo de um imposto patrimonial mal aproveitado. 4. Conclusão. Referências.

SUMMARY: Introduction. 1. Fiscal federalism and the optimal distribution of tax revenues among federal entities. 2. Analysis of equity and real estate as a taxable base. 3. IPTU: the symbol of a poorly used tax. 4. Conclusion. References.

¹ Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (PPGD/UERJ). Graduada em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF).

² Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (PPGD/UERJ). Pós-graduada em Direito do Estado e Regulação pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (FND/UFRJ).

Introdução

O tema relativo ao reduzido aproveitamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) pelos Municípios brasileiros – e dos impostos incidentes sobre facetas do patrimônio (v.g., IPVA, ITR), de modo geral – configura emblemático objeto de estudos empíricos e normativos. Ineludivelmente, os debates acerca do referido imposto tangenciam desde as funções por ele assumidas (fiscal e/ou extrafiscal), perpassando a viabilidade de aplicação da técnica da progressividade, abordando até o seu impacto como fonte própria de financiamento dos entes subnacionais locais.

Considerando a multiplicidade de âmbitos de análise, o escopo do presente trabalho cinge-se ao exame da correlação entre a distribuição de rendas edificada pelo nosso modelo de federalismo fiscal e a insuficiência das receitas auferidas pelos Municípios no exercício de sua competência tributária própria, a qual, atrelada à sobreposição e à ampliação de competências administrativas dos entes menores, agrava o cenário de crise financeira que os assola³. Para cumprir tal desiderato, o artigo aborda o desequilíbrio vertical constatado no desenho do federalismo brasileiro e os problemas decorrentes da tacanha tributação sobre a propriedade imobiliária, elucidada através do exemplo do IPTU.

A excessiva dependência dos entes locais por recursos transferidos, obrigatória ou voluntariamente, pelos Estados e pela União endossa uma cultura de desestímulo à arrecadação própria mediante tributos diretos e perceptíveis ao contribuinte, tais quais o IPTU⁴. Isso porque, em virtude da proximidade entre os agentes eletivos e os potenciais contribuintes, o ônus político de observar a plena potencialidade do gravame influencia a inércia do Poder Público na atualização da planta de valores e/ou na instituição de alíquotas progressivas, por exemplo.

Além disso, conforme será oportunamente analisado, a insuficiência no exercício da arrecadação de receitas próprias acarreta adversidades para a autonomia financeira dos Municípios, comprometendo, por conseguinte, os demais atributos inerentes à harmonia e à

³ Vide Estudo Técnico produzido pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM), em maio de 2018, que demonstra a maior vulnerabilidade dos Municípios de pequeno porte (com baixo aproveitamento da arrecadação própria) aos efeitos da crise econômica, haja vista a dependência de recursos financeiros transferidos pelos outros Entes.

⁴ Nesse sentido: AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no Brasil: um diagnóstico sobre o grau de aproveitamento do Imposto como fonte de financiamento local. *Lincoln Institute of Land Policy Working Paper*, Cambridge, MA, 2013.

independência federativa (*in casu*, as vertentes da autonomia política, legislativa e administrativa)⁵.

Alicerçado nas premissas teóricas supramencionadas, o trabalho versará no capítulo 2 sobre a teoria normativa do federalismo fiscal e a sua reverberação na distribuição de rendas e competências tributárias. Explicitada a ideia da tributação sobre a propriedade como fenômeno de atribuição local, subseqüentemente, tratar-se-á do patrimônio enquanto base tributável – enfatizando as incidências sobre a propriedade imobiliária urbana. Posteriormente, o artigo versará sobre os problemas atrelados ao aproveitamento inadequado do IPTU, principalmente em relação aos impactos da defasagem na atualização dos valores que compõem a base de cálculo do imposto para a consecução da progressividade efetiva.

1. FEDERALISMO FISCAL E A DISTRIBUIÇÃO ÓTIMA DE RENDAS TRIBUTÁRIAS ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS

No estudo da divisão de competências tributárias – e do potencial arrecadatório de receitas próprias das instâncias federativas – adquirem relevo os modelos teóricos e normativos estruturados na seara do federalismo fiscal. Importa alinhavar, ademais, as críticas formuladas ao sistema federativo adotado pelo constituinte de 1988 referentes às distorções entre a competência tributária atribuída aos Municípios e as exigências e deveres entabulados pelas competências administrativas (*v.g.*, a prestação de serviços públicos de interesse local)⁶.

Ao analisar o desenvolvimento das teorias político-econômicas do federalismo fiscal, Mendes (2005) discute os motivos pelos quais tornaram-se necessários diferentes níveis de atuação governamental (federal, estadual e municipal, por exemplo) e sua influência tanto no desenho institucional de cada tributo, como na oferta de determinados bens e serviços públicos⁷.

⁵ MOREIRA, André Mendes. O Federalismo Brasileiro e a Repartição de Receitas Tributárias. *In*: BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes (Orgs.). *Estado federal e tributação: das origens à crise atual*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

⁶ BARROSO, Luís Roberto. A derrota da federação: o colapso financeiro dos estados e municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 53, 2000. E também: ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Recentralizando a federação? *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, p. 29-40, jun. 2005.

⁷ Insta ressaltar que o autor admite que o conceito político de federalismo, enquanto forma de organização do estado, transcende a perspectiva do federalismo fiscal (ótica da dualidade receitas e gastos): “Quando os economistas passaram a olhar o federalismo sob o prisma da racionalidade econômica, o que ocorreu por volta de 1950, as federações já existiam. Mudar tradições políticas e alterar pactos constitucionais é um processo lento e difícil. Assim, pode-se dizer que o federalismo fiscal procura estabelecer parâmetros de racionalidade eficiência

É cediço que a forma de organização político-constitucional federal, distintamente do parâmetro unitário e em menor medida que o confederado, proporciona elevado grau de autonomia aos governos descentralizados, conferindo a eles um feixe próprio de atribuições, além de assegurar relativa harmonia e independência normativas (embora se discuta a efetividade dessas garantias no plano factual, conforme abordado subsequentemente)⁸. Diz-se, não raro, que a independência entre os entes não se confunde com uma organização estanque⁹, haja vista a cooperação e a sobreposição no desempenho de dadas tarefas (federalismo de cooperação ou de integração)¹⁰, a exemplo dos programas desenvolvidos no setor da saúde em países como o Brasil (v. artigo 30, inciso VII, da CRFB/88).

Indubitavelmente, um dos mais profícuos estudiosos do assunto tratado no presente tópico consistiu em Richard Musgrave (1992), cuja obra sistematiza a premissa da justificação *a priori* para a existência de “jurisdições múltiplas” em busca de uma “comunidade fiscal ótima”, com a rede de bens e serviços públicos financiada pela correspondente área beneficiada pela prestação governamental:

[...] los servicios que son de ámbito nacional en cuanto a la incidencia de sus beneficios (tales como la defensa nacional) deberían ser provistos a escala nacional, los servicios con beneficios locales (por ejemplo, el alumbrado) deberían ser provistos por unidades locales, mientras que otros (como las carreteras) deberían ser provistos a escala regional. Dadas las características espaciales de los bienes sociales, hay ya por tanto una razón a priori para la existencia de jurisdicciones múltiples. *Cada jurisdicción debería proveer aquellos servicios cuyos beneficios afluyan dentro de sus límites y debería utilizar únicamente aquellas fuentes de financiación que internalicen los costes.* La naturaleza limitada espacialmente de los beneficios exige, por tanto, una estructura fiscal compuesta de múltiples unidades de servicio, abarcando cada una de ellas una región de diferente extensión dentro de la cual se determine y se financie la oferta de un servicio particular. Aunque algunos servicios exigen unidades de ámbito nacional, otros estatal y otros incluso de área metropolitana o local, *el argumento no exige hasta el momento una ordenación de gobiernos de 'nivel superior' y 'nivel inferior'.* Más bien, estamos frente a unidades coordinadas que abarcan regiones de diferentes tamaños. (MUSGRAVE; MUSGRAVE, Peggy, 1992, p. 559, grifo nosso).

econômica que orientem os ajustes na organização das federações, à medida que o processo político permita tais alterações” (MENDES, 2005, p. 423).

⁸ MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (Orgs.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 423.

⁹ Ibid, p. 424.

¹⁰ “Com o tempo e especialmente a partir da segunda metade do século XX, o modelo de federalismo dualista foi bastante modificado, havendo atualmente uma aproximação muito forte entre as distintas ordens jurídicas parciais, o que levou à cunhagem do termo federalismo de cooperação ou de integração, cujo pressuposto é a atribuição a todas as ordens jurídicas de competência para tratamento da mesma matéria (competência comum ou concorrente), gerando uma necessária interação e cooperação entre os entes da federação, inclusive com a repartição vertical das receitas tributárias dos entes maiores para os menores” (MOREIRA, 2015, p. 153).

No Brasil, Amílcar de Araújo Falcão (1965) notou que os paradigmas utilizados para a distribuição de rendas relacionavam-se intrinsecamente com as vicissitudes da centralização federativa brasileira, comprometendo o desiderato de autonomia dos entes que a compõe. Em outra oportunidade, o autor aduziu esclarecedora conceituação acerca da imbricação entre organização federativa, autonomia e autodeterminação financeira:

O conceito de autonomia, como se sabe, é polêmico. As amplas explorações feitas em torno dele, especialmente pelos publicistas germânicos e italianos, não chegaram a levar a uma conclusão harmoniosa e pacífica. A nosso ver, a sua configuração depende da integração de dois momentos distintos: o momento subjetivo e o momento objetivo. É mister que haja uma entidade autônoma, no sentido de que se trate de um ente com personalidade jurídica própria, descentralizado, destacado institucionalmente. Esse elemento, por si só, não bastaria, porque ele é comum às diferentes formas de descentralização administrativa. Necessário se torna, conseqüentemente, que ele se conjugue com um elemento objetivo, qual seja o da titularidade de um poder normativo plena e incontestável, um poder de autodeterminação ou de produção de norma jurídica, independente e próprio. [...] É evidente que seria enganosa toda concessão de autonomia a determinada comunidade política, se, concomitantemente, não se lhe assegurasse o necessário poder de autodeterminação, no que respeita à obtenção dos meios financeiros, para o custeio dos seus serviços. Dos diferentes processos existentes, o da discriminação rígida parece-nos ser o mais apropriado (FALCÃO, 1957, p. 2-5).

Sobre o caráter multifacetário da autonomia, André Mendes Moreira (2015) explica que o referido elemento do Estado Federal se manifesta mediante quatro formas: a administrativa, a judiciária, a legislativa e a política. O autor mineiro frisa que os quatro ângulos em análise se relacionam indissociavelmente com a suficiência de recursos financeiros do ente federativo.

A contradição entre as aspirações descentralizadoras – associadas à elevação da participação democrática e controle da eficiência administrativa – e tendências diacrônicas (centralizadoras) foi acentuada durante o período da redemocratização brasileira e da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988¹¹.

Mendes (2005) demonstra que, sob o ponto de vista da maximização da eficiência do setor público – aspecto salutar da compreensão econômica das tarefas federativas –, desponta os preceitos da capacidade de atendimento das necessidades públicas, do princípio da subsidiariedade¹² e de autonomia organizacional e financeira¹³. Desse modo, a teoria normativa

¹¹ ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de, op. cit., p. 29.

¹² “A União Europeia, por exemplo, para lidar com essa situação pouco clara na distribuição de funções entre níveis de governo, adota o *subsidiarity principle*, segundo o qual as funções públicas devem ser exercidas pelo nível de governo mais descentralizado possível, a menos que haja demonstrações concretas de que tais serviços possam ser exercidos de forma mais eficaz por níveis mais altos de governo” (MENDES, 2005, p. 432).

¹³ Não é despendendo rememorar que, para a análise da autonomia financeira dos entes descentralizados, além da

do federalismo fiscal trataria “de definir as competências tributárias (quem tributa o quê) e as responsabilidades na provisão de bens públicos (quem faz o quê)”¹⁴.

A título de elucidação, os governos estaduais ou municipais encontrariam dificuldades em operacionalizar a instituição e cobrança do imposto sobre a renda, haja vista a facilidade de circulação por todo o território nacional de tal signo de riqueza e a insuficiência das informações e bases de dados dos entes subnacionais. Em contrapartida, o Município detém capacidade técnica e informacional para arrecadar imposto sobre a propriedade de bens imóveis existentes em seu próprio perímetro urbano.

Sob essa ótica, com a pretensão de avaliar a adequação da exação tributária à capacidade de arrecadação local, Mendes (2005) propõe a observância dos seguintes critérios: a averiguação da facilidade de “exportação” do tributo e da mobilidade da base tributária e a aferição de qual ente federativo consegue lograr o maior índice de economia de escala na administração da espécie tributária. Soma-se, ainda, à metodologia principal três critérios adicionais, que contemplam a análise da viabilidade administrativa para a cobrança, a possibilidade de associação dos benefícios providos pelo governo local ao tributo por ele exigido e a não indução à alocação ineficiente de recursos.

Assim sendo, “quanto mais ‘exportável’ for o tributo, quanto mais móvel for a sua base de incidência e quanto maior for a economia de escala na sua cobrança, mais forte o argumento para que o tributo seja alocado no governo central”¹⁵. No que concerne à esfera de tributação municipal, a espécie que lhe seria atribuível por excelência consiste na incidência sobre a propriedade imóvel – no caso brasileiro, representado pelo Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) –, não obstante se verifique, mesmo relativamente à essa base tributável, problemas na tessitura de avaliação dos bens. A economia de escala para a satisfatória atualização da planta de valores e correta fiscalização constata-se apenas em Municípios de médio e grande porte¹⁶.

O alcance arrecadatário dos Municípios, por conseguinte, é substancialmente limitado, seja pelo território que compreende, seja pelos critérios de eficiência na distribuição da base tributável dos impostos¹⁷. Impende esclarecer que a Constituição da República

possibilidade de obtenção de receitas próprias, também é relevante a consideração das transferências intergovernamentais, tema que será tangenciado oportunamente.

¹⁴ MENDES, Marcos, op. cit., p. 429.

¹⁵ MENDES, Marcos, op. cit., p. 430.

¹⁶ Entrave também identificado por Mendes (2005), mormente em relação a pequenas localidades, e tratado subsequentemente neste trabalho.

¹⁷ MENDES, Marcos, op. cit., p. 433.

Federativa do Brasil de 1988 concede aos entes locais a competência tributária para instituir e cobrar taxas (artigo 145, II), contribuição de melhoria (artigo 145, inciso III), contribuição previdenciária dos servidores públicos (artigo 149, parágrafo primeiro) e contribuição para custeio da iluminação pública (artigo 149-A), os quais não se diferenciam pela base indicativa de riqueza econômica ou capacidade contributiva, e sim pelo caráter de vinculação e/ou afetação.

Com efeito, considerando a base tributária representativa de riqueza – tradicionalmente segmentadas em renda, patrimônio e circulação, embora tal divisão seja passível de críticas¹⁸ –, são de competência (privativa) dos Municípios a instituição dos impostos sobre a propriedade territorial urbana (artigo 156, inciso I, CF/88); sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (artigo 156, inciso II, CF/88) e, por fim, sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar (artigo 156, inciso III, CF/88).

A Confederação Nacional dos Municípios – CNM (2018) divulgou estudo sobre o comportamento das finanças municipais no ano de 2017, o qual evidencia que a capacidade de financiamento razoavelmente autossuficiente dos Municípios, através da obtenção de receitas próprias, declinou em virtude da recessão econômica que assola o país. A pesquisa demonstra, ademais, que o impacto da crise acarretou a diminuição de 0,8% e 1,3% sobre as receitas arrecadadas pelo total dos Municípios, respectivamente, com o ISS e o ITBI, enquanto a receita obtida por meio do IPTU apresentou um crescimento de 4,8%¹⁹. Verifica-se, então, que o IPTU se caracteriza como um imposto menos suscetível às volatilidades decorrentes da instabilidade econômica do país, constituindo uma modalidade segura de obtenção de receitas próprias.

Entretanto, os levantamentos realizado pela Confederação Nacional dos Municípios – CNM (2018)²⁰ também ratificam a crítica há muito suscitada pelos estudiosos pátrios no campo das finanças públicas: a dependência dos entes federativos menores em relação ao governo central²¹. Tal movimento centrípeto do federalismo fiscal é ilustrado (i) pela

¹⁸ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 40-44.

¹⁹ A Confederação Nacional dos Municípios (2018) afirma que a redução do montante proveniente do ISS é preocupante, tendo em vista que o *quantum* arrecadado com o referido do tributo corresponde a 44% das receitas próprias dos Municípios. A queda do ITBI, a seu turno, está associada ao “declínio da atividade econômica do mercado imobiliário devido à crise na economia brasileira” (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS, 2018, p. 5). O declínio ocorrido refere-se ao montante de receitas próprias, não abrangendo as receitas oriundas de transferências intergovernamentais e/ou das repartições constitucionais.

²⁰ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. Carga Tributária Bruta de 2017 e a Receita Disponível dos Entes Federados. *Estudos Técnicos*, Brasília: CNM, maio 2018.

²¹ BARROSO, Luís Roberto, op. cit., p. 109-110. E também: PENALVA SANTOS, Angela Moulin Simões. Descentralização e autonomia municipal: uma análise das transformações institucionais no federalismo brasileiro.

indispensabilidade dos recursos provindos das transferências intergovernamentais compulsórias ou voluntárias para a saúde orçamentária dos Municípios, mormente daqueles com população inferior a 50 mil habitantes, e (ii) pela fração representativa da carga tributária municipal no PIB (Produto Interno Bruto) e na receita total disponível, que em 2017 foi, respectivamente, de 2,28% e 22,42% (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS, 2018, p. 5).

Constatado o desequilíbrio vertical²², isto é, a insuficiência das receitas próprias para a cobertura de todas as despesas municipais, as transferências de recursos assumem verdadeiro protagonismo na organização financeira das urbes, constituindo 66,9% da receita da generalidade dos Municípios brasileiros²³. A exploração adequada do potencial arrecadatório do IPTU, sob os ditames constitucionais e legais, que legitimam a progressividade fiscal e a atualização do valor venal dos imóveis, consubstancia alternativa para minorar a dependência de repasses e transferências intergovernamentais, voláteis em essência em razão de advir da instituição e cobrança tributária de outro ente.

Sustentando perspectivas críticas à técnica da participação de uma entidade política nas receitas arrecadadas por outra²⁴, tendo em vista os efeitos deletérios gerados à independência financeira e político-administrativa dos entes da federação, destacam-se as lições de Kiyoshi Harada (2013, p. 50-51) e José Maurício Conti (2016, p. 13):

Sabe-se que não se pode ter independência político-administrativa sem a independência financeira. E a independência financeira só pode ser plenamente alcançada por meio do poder de decretar tributos próprios. É que a entrega tempestiva das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência impositiva de outras entidades políticas, às vezes, depende até mesmo de critérios políticos. O certo seria reformular a discriminação constitucional de rendas tributárias de sorte a atribuir

Revista Geo UERJ, Rio de Janeiro, ano 14, n. 24, v. 2, p. 825-852, 2012.

²² MENDES, Marcos, op. cit., p. 435.

²³ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. O comportamento das Finanças Municipais – 2017. *Estudos técnicos*, Brasília: CNM, p. 5, maio 2018.

²⁴ Tal técnica de repartição e transferência encontra-se prevista nos artigos 157 a 162 da CRFB/88 e pode ser enquadrada nas seguintes classificações, consoante preceitua André Mendes Moreira (2015, p. 158-159): “As transferências de receitas entre os entes federados podem decorrer de uma **obrigação constitucional ou legal** entre as unidades da federação (sendo denominadas na doutrina estrangeira de ‘*revenue-sharing arrangements*’) ou, então, de uma **relação contratual** entre as ordens jurídicas parciais, a título de assistência financeira (são os ‘*grants*’ do direito forâneo). **Outro critério classificatório é o que destaca a vinculação dos recursos repassados a finalidades específicas, o que permite a classificação dos repasses como vinculados ou não-vinculados**, conforme o ente beneficiado possa ou não utilizar livremente os valores percebidos. **Por fim, pode-se discernir no sistema de transferências as participações diretas das indiretas**. As primeiras se fazem presentes quando a arrecadação do tributo de competência de uma unidade federativa é constitucionalmente destinada a outro ente, ao qual aquela deverá fazer o necessário repasse (ou ao qual, caso delegada a capacidade tributária ativa, competirá remanescer com o todo ou parte do produto auferido). Já as participações indiretas se dão quando as parcelas de um ou mais tributos são destinadas a fundos, cujos recursos são posteriormente distribuídos às unidades federadas, consoante critérios previamente estabelecidos” (grifo nosso).

a cada entidade política o poder de decretar impostos próprios na proporção de suas atribuições constitucionais.

O Brasil é uma Federação, e o respeito à autonomia dos entes que a compõem é fundamental para sustentação desse sistema. Entre os vários aspectos em que se desdobra a autonomia dos entes federados, a autonomia financeira ocupa papel de destaque. Os entes federados, em especial os chamados ‘entes subnacionais’ (estados, Distrito Federal e municípios), precisam dispor de recursos suficientes para fazer frente a suas despesas, e sem depender dos demais, particularmente da União. A verdadeira, efetiva e imprescindível autonomia financeira depende, pois, do binômio ‘suficiência’ e ‘independência’ dos recursos financeiros.

Desta feita, inarredável é a conclusão de que no federalismo cooperativo traçado pelo constituinte há uma estruturação verticalizada na distribuição das rendas tributárias, revelando um desequilíbrio imanente entre as fontes de receitas próprias e os deveres constitucionalmente imputados aos entes subnacionais. O desajuste tende a ser arrefecido pelos mecanismos de repartição e transferência, que, a seu turno, também origina outro problema: o esfacelamento da autonomia financeira dos entes dependentes.

2. ANÁLISE DO PATRIMÔNIO E DA PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA COMO BASE TRIBUTÁVEL

O sistema tributário pátrio, no que se refere aos impostos, erigiu-se sobre a compreensão das três tradicionais categorias que manifestam a riqueza econômica do contribuinte – renda, propriedade e consumo²⁵. Além de adotar a distribuição privativa de competências sobre tal espécie de tributo, designando através do *nomen iuris* os impostos atribuídos exclusivamente a cada um dos entes federativos, torna-se perceptível que os signos materiais de capacidade contributiva tangenciam ora o fluxo (*renda e consumo*), ora o acúmulo de riquezas (*patrimônio*).

Sob o prisma da correlação incidível entre a capacidade contributiva e a estrutura plúrima das bases dos impostos, Lang e Tipke (2008, p. 208-210) ensinam que:

²⁵ Convém ressaltar que a classificação do consumo como categoria autônoma da renda (*renda consumida*) não é pacífica. Nesse viés: “Desde hace años nos ha parecido del mayor interés la posición doctrinal de NAHARRO, seguida por DEL POZO. Estos autores afirman que la *riqueza* presenta *dos* formas: la renta y el patrimonio. Por um lado, hace más de médio siglo NAHARRO enseñó que ‘las dos formas esenciales de observar las riquezas de los sujetos’, son el patrimonio y la renta. Y por outro lado, DEL POZO tiene escrito que: ‘La riqueza se manifiesta em dos formas distintas, el capital o patrimonio y la renta’ (GUERRERO, Luis Corral. La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, Madrid, n. 14, p. 30, 2004.).

O princípio da capacidade contributiva é essencialmente concretizado através da *seleção e constituição das bases de dimensionamento do tributo*. O conteúdo de uma imposição uniforme segundo a capacidade contributiva depende portanto de se saber a quais fatos e condições econômicas está subordinada a capacidade contributiva econômica tributariamente onerável. As *concepções quanto ao bem tributário mais apropriado* como objeto do nexo causal e indicador da capacidade contributiva tributária variaram notavelmente na história do tributo. No século XVII valia como bem tributário mais apropriado *posse da terra* (Grund und Boden). No século XIX a revolução social depois da transformação da sociedade feudal na sociedade industrial colocou o *capital* no primeiro plano dos bens tributários. A teoria tributária no final deste século volta-se progressivamente ao *consumo* (agressivo ao meio ambiente) como o indicador mais adequado para a capacidade contributiva. Ao convencimento teórico de que existe genericamente um bem tributário mais apropriado para a indicação de capacidade contributiva tributária corresponde a ideia de contrapor-se a total receita tributária um único imposto (um assim chamado *tributo único*). [...] O sistema tributário plúrimo goza da vantagem de que pela combinação de diferentes bens tributários podem ser otimizadas as qualidades do sistema tributário. [...] Em princípio podem-se distinguir *três indicadores da capacidade contributiva*, a grandeza dinâmica de fluxo “*renda*” (incremento patrimonial); grandeza estática do estoque “*patrimônio*” (fundo de consumo e investimento); grandeza dinâmica de fluxo “*consumo*” (consumação de bens).

Não obstante reconheçam o patrimônio, a princípio, como um dos indicadores da riqueza econômica – e, por conseguinte, suscetíveis à incidência de impostos –, Lang e Tipke (2008) criticam as exações que alcançam a *substância econômica* da propriedade em si mesma considerada. Os autores afirmam que o procedimento de avaliação do patrimônio estocado, embora ostente “*aparente racionalidade*”, “é frequentemente demasiado hipotética e especulativa, para poder produzir um verdadeiro valor. Só a alienação, a realização do valor no mercado confirma o valor efetivo”. Assim, não raro, a tributação do patrimônio culmina “na fixação desproporcionada de capacidade contributiva tributária”²⁶ e na violação ao critério da capacidade contributiva²⁷.

Para Lang e Tipke (2008), os problemas atinentes à racionalidade econômica e aos princípios de justiça tributária subvertem as máximas que devem nortear a elaboração das espécies tributárias – justiça (que inclui a eficiência econômica), produtividade (também percebida como flexibilidade)²⁸, imperceptibilidade (comodidade) e praticabilidade (certeza,

²⁶ LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1, p. 215.

²⁷ No mesmo sentido, Novoa (2007) assevera que a eleição do patrimônio como base imponible grava a renda acumulada e recai sobre valores que já foram ou que voltarão a ser tributados quando, a título oneroso ou gratuito, saíam do patrimônio do contribuinte. O imposto sobre o patrimônio tornar-se-ia admissível, segundo o autor, apenas se recaísse sobre uma *capacidade econômica adicional*, ou seja, sobre uma potencialidade adicional de produzir renda, e/ou quando se reconhecesse à figura impositiva uma finalidade extrafiscal.

²⁸ Para os fins do presente trabalho, as considerações realizadas pelos autores acerca do axioma da produtividade/flexibilidade ostentam relevância, uma vez que, segundo tal princípio, os tributos devem ser capazes de se ajustar à conjuntura econômica, sob pena de tornarem-se criticáveis em cenários de recessão. Nesse caso, os impostos independentes do lucro disponível (v.g., impostos prediais e patrimoniais) ou incidentes sobre o consumo são pouco reativos às forças produtivas da economia.

transparência, simplicidade e modicidade). Contudo, **os tributaristas alemães reconhecem que nenhum imposto conseguiria atender plenamente todas as exigências básicas de racionalidade material e formal**²⁹, o que justifica teoricamente o sistema pluritributário, com materialidades tributáveis distintas.

Argumentos atrelados à justiça fiscal também subsidiam as preleções de César García Novoa (2007) sobre os impostos patrimoniais. Tendo em vista o escrutínio do ordenamento tributário espanhol, o jurista preconiza que o imposto sobre o patrimônio é um instrumento anacrônico, que apresenta como inconvenientes (i) a escassa potencialidade arrecadadora, e a (ii) a circunstância de ter permanecido alheio às reformas fiscais que permearam, *v.g.*, o IVA e o imposto sobre a renda.

Diante das lições expostas, nota-se que os impostos incidentes sobre o patrimônio – principalmente sobre o patrimônio imobilizado – são criticados (i) pela dificuldade em mensurar e avaliar adequadamente a capacidade contributiva; (ii) pelo risco de comprometer a fonte de riqueza em si mesma (estrangulamento); e (iii) pelo baixo potencial em auferir receitas.

No entanto, conforme destacado no capítulo anterior deste trabalho, o patrimônio imobiliário consiste em uma das principais bases próprias de receitas tributárias dos entes locais sob o paradigma da descentralização de competências no federalismo fiscal, configurando-se, aliás, uma das modalidades de obtenção de ingressos mais estáveis – isto é, pouco suscetível às variações provocadas por crises econômicas. Outrossim, o problema do “baixo potencial arrecadatório” dos impostos patrimoniais no Brasil não é uma inerência estrutural dos mesmos, atrelando-se ao insuficiente aperfeiçoamento legislativo dos seus contornos pelos Legislativos Municipais.

Quanto ao argumento de risco de atingimento da substância econômica, há que se ressaltar contraponto trazido pelo próprio César García Novoa (2007) no sentido de que a incidência sobre o patrimônio pode se justificar considerando a existência de uma capacidade econômica adicional decorrente da propriedade³⁰. Soma-se a isso a tendência de os impostos

²⁹ Assim, depreende-se que, embora o imposto incidente sobre a renda de fato apresente racionalidade material elevada – isto é, atendam aos pressupostos de justiça material –, traz também inconvenientes quanto à praticabilidade.

³⁰ Sobre a relação entre a tributação do patrimônio e a inviabilidade de o imposto sobre a renda contemplar determinadas manifestações de rendimentos, convém mencionar a cátedra de Sérgio Vasques (2004, p. 11): “A par da tributação do rendimento, a tributação do patrimônio é apresentada como a que melhor se presta à personalização e à redistribuição de riqueza, impondo-se por isso um consenso amplo quanto à sua legitimidade e conveniência. O consenso durou por bom tempo, mantendo os impostos sobre o patrimônio vivos ao longo de todo o século vinte, mesmo quando o patrimônio perdera já relevância como sinal de riqueza e a receita destes impostos se tornara insignificante. Curioso é verificar que esta se tornou nos últimos tempos uma das áreas do sistema relativamente à qual se revela mais controversa a aplicação do princípio da capacidade contributiva, encontrando-se agora a doutrina profundamente dividida quanto à questão de saber se o princípio é compatível sequer com a

sobre o patrimônio adotarem alíquotas baixas, visando justamente minorar possíveis efeitos deletérios sobre a reprodutibilidade da riqueza econômica³¹.

No que concerne às reprovações atreladas à justiça fiscal³² – percepção de que o signo propriedade não mensuraria adequadamente a capacidade contributiva do sujeito passivo, haja vista ser-lhe inerente o caráter de *imposto real* –, verifica-se, no direito tributário pátrio, recorrente preocupação com a *concretização* do princípio da capacidade contributiva, bem como das técnicas que o subjazem (v.g., progressividade fiscal), também aos impostos classificados como *reais*, legitimada, sobretudo, pela alteração promovida pela Emenda Constitucional n° 29/2000³³. Tal mudança de perspectiva, todavia, suscitou teses contrárias, como a perfilhada por Ricardo Lobo Torres (2007, p. 341-342):

[...] não cabe a progressividade do IPTU fundada em argumentos de capacidade contributiva ou de justiça tributária com relação a características intrínsecas do bem imóvel (localização, tamanho, valor, cesta de serviços oferecida pelo Município, etc.), em virtude da antinomia estrutural entre progressividade e incidência *in rem*. Pela indisfarçável subjetivação do tributo que incide objetivamente, implicaria discriminação entre os cidadãos, porque nada assegura ser o proprietário de um imóvel de valor elevado mais rico do que o proprietário de inúmeros bens de valores individualmente menores. Esse vício de inconstitucionalidade, coarctado pelo Supremo Tribunal Federal, retornou com a promulgação da Emenda Constitucional 29, de 2000, que nos parece trazer norma inconstitucional.

existência de impostos sobre o patrimônio. [...] A tributação do patrimônio está intimamente ligada à formação histórica dos impostos sobre o rendimento. De fato, é a impossibilidade de atingir diretamente os rendimentos que leva a que durante muito tempo se recorra à tributação do patrimônio, primeiro do patrimônio fundiário constituído pela terra e pela habitação, depois do patrimônio mobiliário [...]. Só a partir do século dezenove é que a doutrina financeira consegue delimitar com rigor os conceitos do patrimônio e do rendimento e só a partir de então os Estados modernos, ou os mais modernos de entre eles, passam a dispor de uma administração capaz de controlar o rendimento de modo eficaz. Os impostos cedulares que em larga medida tinham nascido por destaque da tributação do patrimônio aglutinam-se então numa figura única de base larga e estrutura personalizada, o moderno imposto sobre os rendimentos pessoais, expressão acabada da capacidade contributiva. Ora, o *personal income tax* trazia à tributação do patrimônio um imenso problema: na medida em que o rendimento global constituía um indicador da capacidade contributiva claramente superior e na medida em que nele se integravam os rendimentos que os impostos sobre o patrimônio se destinavam em última análise a atingir, a subsistência de um imposto autônomo sobre o patrimônio, invariavelmente suportado pelo rendimento, ficava a partir de então sem justificação aparente”.

³¹ Nesse sentido, o levantamento empírico efetuado por Thomas Piketty (2014, p. 503-506) ressalta que os impostos que incidem parcialmente sobre o patrimônio (não o compreendendo em bases amplas, apenas tangenciando um elemento, tal como a propriedade imobiliária), geralmente, não adotam alíquotas expressivas e, em muitos casos, sequer progressivas.

³² Frisando que a *justiça impositiva* também – ou, melhor dizendo, principalmente – deve ser apreciada sob a lógica do sistema tributário como uma integralidade entre os diversos tributos, abrangendo a *coerência interna* (atinente aos elementos do tributo), a *coerência externa* (tecida entre os diversos tributos que compõem o sistema tributário) e a *coerência financeira* (analisa a correlação entre o sistema de receitas e de despesas). Nesse sentido, v. GUERRERO, Luis Corral, op. cit., p. 39.

³³ Art. 156. [...]

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

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

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

Conquanto seja notável a cátedra do professor carioca, ousamos sustentar posição divergente, na esteira de Marciano Buffon e Mateus Bassani (2015, p. 207-208), no sentido da impropriedade de associar o princípio da capacidade contributiva – sob o prisma *subjetivo* – apenas aos denominados *impostos pessoais*:

Em virtude dessa classificação, muitos entendem que o princípio da capacidade contributiva não se aplica aos impostos ditos de natureza real, pois, na apuração e na quantificação, devem ser levados em conta apenas os aspectos objetivos da matéria tributável, e, portanto, desprezados os aspectos pessoais do contribuinte. No entanto, essa posição não se sustenta, uma vez que é difícil encontrar um imposto que seja destituído de qualquer fator relativo às qualidades jurídicas do contribuinte, de modo a considera-lo de natureza puramente real. Neste sentido, Luciano Amaro aponta que, por ser postulado universal de justiça fiscal, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado aos impostos reais, não podendo ser criados critérios que ofendam a presumível capacidade de contribuir na sua criação. Claro que há impostos que se coadunam de melhor forma com a capacidade contributiva, como é o caso do imposto de renda das pessoas físicas, mas é possível analisar outros critérios para aferir a possibilidade de o cidadão contribuir com os demais, como manifestações de riqueza que, em tese, externam certa capacidade contributiva, como a titularidade de um patrimônio ou o consumo de produtos não essenciais de altos valores. [...] Dessa forma, é possível sustentar que os impostos sobre o patrimônio, classicamente chamados reais, podem ser adequados ao princípio da capacidade contributiva, conforme as peculiaridades do contribuinte, por meio de alíquotas progressivas em razão da elevação da base de cálculo.

Abordadas as distintas críticas efetuadas à tributação sobre o patrimônio enquanto gênero, do qual a incidência sobre a propriedade imobiliária é espécie, impende verificar que, em verdade, o debate central bifurca-se em duas concepções. Por um lado, tem-se o *modelo normativo do federalismo*, influência das robustas análises econômicas sobre o tema e tangenciadas no capítulo 2 deste estudo, que preconiza a atribuição aos entes subnacionais locais da competência para tributar a propriedade imóvel como método ótimo de distribuição harmônica das rendas tributárias. Em outra senda, há os que sustentam que a eleição da propriedade em si mesma enquanto base tributável é questionável, haja vista as controvertidas razões expandidas *supra*.

Considerando a dualidade de posições enunciada, o escopo do presente trabalho não é rechaçar as críticas direcionadas aos impostos sobre o patrimônio imobiliário, haja vista o acerto de muitas delas – e a compreensão de que os impostos, em um sistema plúrimo, não observam, na mesma medida, as máximas de racionalidade material e formal –, mas sim corroborar a ideia de que, no sistema tributário brasileiro, o Imposto Predial sobre Territórios Urbanos (IPTU) pode ser melhor aproveitado em benefício do fortalecimento da autonomia financeira dos Municípios, realinhando-se também às pretensões de justiça fiscal.

3. O IPTU: O SÍMBOLO DE UM IMPOSTO PATRIMONIAL MAL APROVEITADO

É incontestável a relevância do IPTU como fonte de recursos para financiamento dos deveres atribuídos, pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, aos entes municipais. No entanto, como já asseverado, além da mencionada espécie tributária constituir receita primária, indispensável ao custeio das incumbências constitucionais – como a prestação de serviços públicos de interesse local, tal qual o transporte coletivo; a manutenção, com cooperação técnica e financeira da União e do Estado, de programas de educação infantil e de ensino fundamental; a prestação do serviço de saúde pública, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado; bem como a promoção da proteção do patrimônio histórico-cultural local, dentre outras³⁴ –, desempenha, sobretudo, função de importância ainda maior, que consiste em resguardar a autonomia das municipalidades, imprescindível à preservação do federalismo fiscal brasileiro.

Nesse capítulo, demonstraremos que somado à discrepância, desde a origem, entre as competências tributárias dos Municípios e suas respectivas competências materiais, há que se ressaltar que o potencial arrecadatório do IPTU resta subaproveitado, o que contribui para a insuficiência dos recursos arrecadados, inviabilizando, por conseguinte, que os Municípios cumpram seus deveres constitucionais de forma satisfatória.

Em consequência disso, constata-se a intensificação do endividamento dos entes municipais, ensejando, assim, sua maior dependência em relação às receitas tributárias transferidas através dos repasses e fundos de participação federativos. Ocorre que a política fiscal, ora adotada pela União Federal, consiste em aumentar sua arrecadação por meio de contribuições sociais, o que reduz a disponibilidade de recursos a serem redistribuídos, uma vez que as mencionadas contribuições não são destinadas à repartição com os demais entes federados, tornando a saúde financeira dos Municípios mais debilitada, paulatinamente.

Este contexto, que auxilia a compreender tanto as razões do endividamento dos entes subnacionais, quanto à necessidade de melhor aproveitamento das receitas próprias, com o objetivo de incrementar a arrecadação, pode ser depreendido das lições transcritas abaixo³⁵:

³⁴ Artigo 30 e incisos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

³⁵ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Direitos Sociais e Federalismo: a agonia do orçamento da seguridade social e o crescente endividamento dos entes subnacionais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 407-431.

Vimos que há uma clara assimetria no nosso federalismo no que tange principalmente à diferença entre competências materiais e recursos dos entes subnacionais. Assim, Estados, Distrito Federal e Municípios têm grandes atribuições constitucionais, mas poucos meios de tributação e dependem, no mais das vezes, da transferência de recursos. Vimos que a União tem, em anos recentes, promovido a ampliação da carga tributária por intermédio de contribuições.

A razão precípua dessa atitude da União é que as contribuições sociais não participam dos fundos de participação federativos. Contudo, nos momentos de crise, necessária a redução da carga tributária para garantir a empregabilidade e o consumo, os impostos que participam dos fundos federativos é que são reduzidos.

Assim, uma vez constatada a imprescindibilidade do incremento da arrecadação de receitas próprias pelas municipalidades e, com o intuito de melhor compreender o deficiente aproveitamento do IPTU como fonte de financiamento dos gastos municipais, passa-se a analisar a pesquisa sintetizada em *IPTU no Brasil - Um diagnóstico abrangente*³⁶, dentre outras. Isso porque a referida obra motiva-se pelas seguintes indagações: (i) como o Brasil, que ostenta uma das maiores cargas tributárias brutas globais no mundo, superior à média das economias emergentes e, até mesmo, de algumas economias avançadas, não possui uma carga relativa ao IPTU no mesmo patamar? (ii) por que o IPTU costuma ser preterido, nas finanças públicas municipais, se comparado aos impostos incidentes sobre serviços?

Sobre o sujeito passivo, base de cálculo e alíquota do IPTU, vejamos:

O IPTU é um tributo tipicamente local, que onera os proprietários de imóveis localizados na área urbana do município. Sua base de cálculo é o valor venal do imóvel, que é o resultado do somatório do valor do terreno com o valor atribuído à edificação. Para determinação dessa base, o administrador municipal estima o preço provável do imóvel nas condições de mercado, tendo em vista os atributos registrados no cadastro imobiliário da prefeitura. O montante devido do imposto é apurado mediante a aplicação de uma alíquota ao valor venal do imóvel. Diferente do ISS, no qual há alíquotas máxima e mínima estipuladas nacionalmente, no caso do IPTU, as alíquotas são definidas de acordo com a legislação de cada município. Há prefeituras que praticam alíquotas diferenciadas conforme o tipo de imóvel: residencial, comercial, industrial e terreno. Não existe exatamente um padrão quanto ao valor dessas alíquotas, mas, segundo informações contidas em KHAIR e VIGNOLI (2001), as alíquotas mais praticadas pelos municípios são: 1% para imóveis construídos e 2% ou 3% para terrenos. Extensa pesquisa realizada por CARVALHO JR. (2006) confirmou esses resultados³⁷.

Como já mencionado, há que se ressaltar que, de acordo com o artigo 156, § 1º, I da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, com a alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 29/2000, é possível que o IPTU seja dotado de alíquotas progressivas

³⁶ AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. *IPTU no Brasil. Um diagnóstico abrangente*. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2013. v. 4, p. 9.

³⁷ *Ibid*, p. 19-20.

em razão do valor do imóvel. Portanto, em atenção à progressividade, a instituição de alíquotas mais elevadas sobre imóveis mais valiosos tem como objetivo atender ao princípio da capacidade contributiva, corolário da justiça fiscal, o que resultaria, por fim, num melhor aproveitamento do potencial arrecadatório do IPTU. Todavia, até o momento, sua utilização resta parcamente explorada pelos Municípios brasileiros. Nesse sentido, expõe-se:

Impera a dificuldade de se adotar a progressividade respeitando a capacidade contributiva. A progressividade do IPTU obedece, como em outros impostos, ao princípio da capacidade de renda (art. 145, § 1º, da Constituição) dos contribuintes. Mas independente desta capacidade, é sabido que para a Constituição Federal, os proprietários de grandes imóveis, ainda mais aqueles localizados em bairros estritamente residenciais, devem ser proporcionalmente mais tributados (alíquotas maiores), por meio de IPTU, do que os proprietários de pequenos imóveis, localizados na periferia. Se os imóveis desses proprietários forem tributados com a mesma alíquota, estarão sendo desigualmente tributados, mesmo que seus proprietários tenham a mesma capacidade contributiva. E se por um lado o IPTU deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva, nos termos do supracitado art. 145, § 1º, da Constituição – uma função fiscal, de observância obrigatória –, por outro lado, é um imposto que observa em primeiro plano a riqueza (valor do patrimônio), e apenas em segundo, a renda (capacidade contributiva).

As dificuldades supracitadas persistem por dois motivos. Primeiro, por que existiram até recentemente diferentes interpretações do judiciário, quando foram embargadas tanto nos Tribunais Regionais como no Supremo Tribunal Federal, a implantação de alíquotas diferenciadas do IPTU como instrumento de política urbana e progressividade tributária. Felizmente, em 2000, quando foi promulgada a Emenda Constitucional nº 29, uma outra redação do artigo 156 permitiu expressamente a incidência do IPTU com alíquotas progressivas sobre o valor do imóvel e alíquotas variáveis conforme as diretrizes do plano diretor, tamanho, localização e uso do imóvel.

Segundo, por que é grande a resistência do próprio setor imobiliário, caracterizado por uma diversidade de interesses.³⁸

Em análise do grau de aproveitamento do IPTU como instrumento de custeio dos Municípios brasileiros, estudo consolidado na obra supracitada – *IPTU no Brasil - Um diagnóstico abrangente* – concluiu que a arrecadação nacional do referido imposto não chega a US\$ 50 por habitante (US\$ 46,5 per capita em 2007), sendo certo que a média nacional não foi alcançada na maior parte dos Municípios. Desse modo, resta demonstrada a baixa contribuição do IPTU para o incremento das receitas da administração local³⁹. Em consonância com estes dados, transcreve-se:

Para o Imposto Imobiliário esses indicadores revelam que historicamente o mesmo tem sido uma importante fonte de receitas fiscais em todo o mundo. O Brasil tem um indicador muito baixo de tributação da propriedade imobiliária, de apenas 0,46% do

³⁸ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Política Fiscal e Justiça Social no Brasil: o caso do IPTU*. Brasília: IPEA, 2009. p. 21-22.

³⁹ AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da, op. cit., p. 13.

PIB. Com relação à participação desses impostos nas receitas locais, eles chegam a representar mais de 25% na Nova Zelândia, Austrália, França, Israel e Canadá. No Brasil, o IPTU representa 6,3% das receitas municipais.⁴⁰

Dentre os fatores que concorrem para a acentuada assimetria relativa à efetiva arrecadação, a título de IPTU, por parte de cada ente municipal, há que se destacar a heterogeneidade das cidades brasileiras. Ademais, reputam-se como entraves quanto à mobilização de receitas tributárias próprias: a reduzida possibilidade de recolhimento do imposto, tendo em vista os atributos de determinadas economias locais; a falta de interesse dos administradores locais em explorar, de forma satisfatória, o IPTU, seja por se valerem das transferências intergovernamentais para arcar com os gastos públicos, seja em razão da autoridade local – detentora de cargo eletivo – não ter interesse em desgastar seu capital político ao proporcionar aumento da carga tributária, medida considerada impopular⁴¹.

Isso porque a alteração da base de cálculo de incidência do IPTU – determinada através da planta genérica de valores – não se dá por medida estritamente técnica, mas depende de aprovação legislativa pela Câmara Municipal. Deste modo, o condicionamento de qualquer modificação ou atualização da referida planta à atuação do poder legislativo local politiza o processo, afetando sua eficiência. Destaca-se tal característica, em acréscimo à deficiência de estrutura administrativa dos Municípios, como causas ensejadoras do mau aproveitamento do potencial arrecadatório do IPTU, da seguinte forma:

A estrutura do sistema tributário brasileiro vigente hoje foi delineada pela reforma realizada em 1988 com a promulgação de uma nova Constituição Federal. Naquela ocasião, GIFFONI e VILLELA (1987) realizaram um estudo sobre a tributação do patrimônio e da renda no país e constataram que essas incidências tinham reduzido seu peso na arrecadação. Especificamente no que diz respeito ao IPTU, os autores observaram que o fraco desempenho das receitas do imposto era resultado de carências de recursos técnicos e humanos necessários para a montagem de uma estrutura de administração relativamente complexa para alcançar o potencial de arrecadação inerente ao tributo. Somava-se a isto a maior vulnerabilidade política dos municípios face a pressões dos contribuintes para não terem o valor venal de suas propriedades alterados.

Passados quase quinze anos desde o diagnóstico efetuado por GIFFONI e VILLELA (1987), um novo estudo realizado por VILLELA (2001) chegou a conclusões semelhantes sobre o baixo grau de aproveitamento do IPTU como fonte de financiamento local. Segundo o autor, apesar do imposto ter uma base tributária fixa e, por isso, assegurar um fluxo estável de recursos razoavelmente independente do ciclo econômico, o IPTU ocupava o segundo lugar na distribuição da arrecadação municipal. A principal fonte de recursos, regra geral, era o ISS.

⁴⁰ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de, op. cit., p. 5-6.

⁴¹ AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da, op. cit., p. 13.

Utilizando dados de 1996 e estratificando os municípios em capitais estaduais e não capitais (interior), VILLELA apontou que o IPTU representava cerca de 10% do orçamento nas capitais e apenas 6% nos municípios do interior, ficando a média do Brasil em torno de 7%. Dividindo os municípios por grandes regiões, o autor verificou que o IPTU tinha importância reduzida no Norte e no Nordeste, e atingia melhor posição relativa no Centro-Sul do país.⁴²

Ademais, o IPTU trata-se de tributo direto, caracterizado por sua configuração jurídica não permitir a transferência do seu encargo econômico para pessoa diferente daquela definida como sujeito passivo. Este aspecto o torna mais “visível”, já que recai sobre um grupo específico, que exerce pressão sobre o poder público com o intuito de minimizar seus gastos tributários. Afasta-se, portanto, do que se observa no tocante aos tributos indiretos, que se agregam ao preço da mercadoria ou do serviço – logo, restam “disfarçados” –, como se dá com o ISS, no âmbito municipal e o ICMS, no estadual, ainda que reconhecidamente dotados de alta regressividade. Nesse sentido, sobre a rejeição da população ao IPTU:

Embora responda por menos de 1% da receita tributária nacional, o imposto ocupa o segundo lugar dentre os impostos mais rejeitados pelos brasileiros, segundo pesquisas de opinião pública sobre os impostos e os problemas nacionais.⁴³

Além do caráter fiscal, há que se destacar, ainda, a finalidade indutora do IPTU, a ser utilizado como instrumento de política urbana:

O IPTU merece destaque devido ao fato de, ao contrário dos anteriores, incidir sobre o patrimônio e não ser um tributo indireto. Isso significa que as municipalidades, além de contarem com um instrumento que permite obter arrecadação própria, sem depender de repasses, contam com um tributo que pode reduzir as desigualdades sociais e ordenar os espaços urbanos para evitar a especulação sem justificativas sociais e para preservar o meio ambiente.⁴⁴

Há que se ressaltar, também, o crescimento desordenado das áreas urbanas, que resulta em construções ilegais de imóveis, portanto, sem o pertinente registro no cadastro de IPTU, bem como na realização de reformas e expansões de imóveis sem a devida atualização, junto ao poder público, dos seus dados cadastrais, que deixam de espelhar a realidade. Destarte, tais fatores contribuem para frustrar o potencial arrecadatório do IPTU, somados à dificuldade

⁴² Ibid, p. 23.

⁴³ AFONSO, José Roberto Rodrigues; CASTRO, Kleber Pacheco de; SANTOS, Fabrício Marques. Potencial e Exploração do Imposto Patrimonial Imobiliário no Brasil: uma análise do IPTU a partir da Teoria dos Conjuntos Fuzzy. *Lincoln Institute of Land Policy*, Cambridge, MA, p. 1, nov. 2016.

⁴⁴ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Política Fiscal e Justiça Social no Brasil: o caso do IPTU*. Brasília: IPEA, 2009. p. 3.

em avaliar os imóveis de forma que reflita, de forma fidedigna, seu valor⁴⁵.

Outro entrave facilmente constatado consiste na inadimplência por parte dos contribuintes, ao não efetuarem o pagamento do IPTU espontaneamente. Em consequência, cabível, por parte do Município credor, a inscrição do débito em dívida ativa, a ser exigido através de execução fiscal, promovida pela Fazenda Pública. Todavia, há empecilhos à eficiente promoção da cobrança desse crédito, como a morosidade no trâmite judicial, além da desestrutura das Procuradorias da Fazenda Pública que acarreta, não raro, a prescrição do crédito tributário municipal relativo ao IPTU não quitado, tanto por inobservância ao prazo quinquenal para ajuizamento da ação judicial, como por ocorrência de prescrição intercorrente, derivada da paralisação do andamento processual em razão da falta de impulso por parte do exequente.

Reforça-se, portanto, que, para dinamizar a obtenção de receita proveniente do IPTU, além da indispensável despolitização do processo de atualização dos valores venais dos imóveis, faz-se necessária a modernização da administração municipal tributária, como demonstrado abaixo:

O maior aproveitamento do IPTU nos municípios mais populosos foi atribuído a dois fatores. O primeiro diz respeito ao alto custo administrativo, com grande economia de escala, necessidade de processos sofisticados de avaliações imobiliárias, cadastro atualizado, digitalizado e referenciado, uma procuradoria e auditoria eficientes para cobrança do imposto. O segundo diz respeito às regras que regulam a repartição das transferências intergovernamentais entre as unidades locais. Tais regras, à medida que privilegiam os municípios menores em detrimento daqueles de maior porte, terminam forçando maior participação dos tributos próprios no orçamento das grandes prefeituras.⁴⁶

Deste modo, depreende-se que as regras disciplinadoras da distribuição das transferências realizadas pela União Federal e pelos Estados favorecem os Municípios menores, o que acarreta, por um lado, a maior dependência destes em relação aos repasses intergovernamentais, já que não são estimulados a perseguir o exercício de suas competências tributárias de forma ampla – evitando, assim, o desgaste do Poder Público com o contribuinte/eleitor – e, por outro, incentiva que os de maior porte busquem maximizar suas receitas próprias para fazer frente aos seus gastos:

⁴⁵ AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da, op. cit., p. 24.

⁴⁶ AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da, op. cit., p. 25-26.

Para a grande maioria das prefeituras do país, repasses oriundos da partilha de tributos arrecadados pela União e pelos estados representam sua principal fonte de recursos. Dentro dos mesmos, cabe destacar a importância do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) para os municípios pouco populosos. O FPM é um fundo federal com caráter redistributivo, que não leva em consideração nem a capacidade de geração de recursos próprios nem outras modalidades de transferências recebidas pelos municípios. O tamanho da população é tomado como parâmetro para a distribuição de recursos do fundo. Os municípios de porte reduzido são tidos como aqueles de menor capacidade de arrecadação, e, em consequência, são os mais beneficiados pelos repasses do fundo. Apenas no caso das capitais estaduais, o FPM considera a renda per capita como critério de distribuição.

As regras de distribuição do FPM terminam desestimulando o exercício pleno das competências tributárias nos municípios menores. Não se trata de que os mesmos não cobrem seus impostos, o que acontece é que eles terminam privilegiando os tributos mais fáceis de serem arrecadados e administrados. A proximidade dos eleitores com os administradores locais, a relativa escassez de recursos para a gestão tributária, aliadas com altos repasses do FPM per capita, terminam se configurando em fatores determinantes para o mau aproveitamento do potencial de arrecadação de impostos de natureza direta como é o caso do IPTU.⁴⁷

Sendo assim, restou demonstrado que o potencial do IPTU é pouco aproveitado no cenário pátrio e, não obstante as disparidades apresentadas pelos Municípios brasileiros, o que leva a uma multiplicidade de fatores, a depender do caso concreto, para que a capacidade arrecadatória do referido imposto não seja plenamente explorada, faz-se possível identificar, objetivamente, determinados entraves ao aprimoramento da dinamização de receitas próprias municipais oriundas do IPTU, como evidenciado neste trabalho.

Por fim, cabe expor que há estudo sugestivo de que a edição de uma lei federal que regule tanto o IPTU quanto as avaliações imobiliárias, fixando parâmetros de atualização e órgãos de controle, bem como que estabeleça critérios quanto à concessão de benefícios fiscais, traria eficiência à promoção de mudanças desejáveis, dentre elas, contribuiria para que os valores venais dos imóveis – base de cálculo do imposto em questão – fossem condizentes com a realidade, corrigindo a, geralmente constatada, defasagem das avaliações imobiliárias:

Uma lei federal ou uma alteração no CTN poderia regular mais profundamente o imposto, como o estabelecimento de periodicidade máxima das reavaliações imobiliárias, o cadastramento dos imóveis, a harmonização da política de isenções e descontos e o controle externo das avaliações imobiliárias pelos Tribunais de Contas Estaduais ou Municipais. Também se pode estabelecer um intervalo de alíquotas, assim como o ISS, que teve as alíquotas delimitadas pela Lei Complementar Federal nº 116, fazendo com que contribuintes de municípios diferentes não sejam tributados com valores muito diferentes (iniquidade horizontal regional). O controle externo das PGVs municipais já é respaldado implicitamente pela Lei de Responsabilidade Fiscal e seria importante que os estados explicitassem em suas constituições estaduais como uma das atribuições dos Tribunais de Contas Estaduais a análise das PGVs dos municípios.⁴⁸

⁴⁷ Ibid, p. 28.

⁴⁸ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Aspectos Distributivos do IPTU e do Patrimônio Imobiliário das Famílias Brasileiras*. Rio de Janeiro: IPEA, ago. 2009 (Texto para Discussão n. 1417). p. 28-29.

4. Conclusão

Diante do exposto, depreende-se o notável desalinhamento entre as competências tributárias dos Municípios e suas competências materiais. Como forma de compensar este “desequilíbrio vertical”, são realizadas transferências intergovernamentais de verbas, tanto aos Estados como aos Municípios, com amparo na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. No entanto, há que se ressaltar que a falta de autonomia financeira das instâncias federadas subnacionais contribuiu para o exercício disfuncional do federalismo fiscal pátrio.

Ademais, a política fiscal hodiernamente adotada pela União Federal privilegia a ampliação da sua arrecadação mediante a instituição/majoração de contribuições sociais – espécie tributária que não se destina ao repasse realizado aos demais entes, e restam, em parte, desvinculadas de suas afetações, convenientemente. Todavia, nos momentos em que se pretende alavancar a economia, adota-se, como medida de ataque, a redução dos impostos – que, por sua vez, são objeto de repartição –, agravando, sobremaneira, a crise financeira dos entes subnacionais.

De tal constatação, infere-se a premente necessidade dos Estados e Municípios perseguirem a maximização de suas receitas próprias, com o fito tanto de viabilizar o cumprimento dos deveres atribuídos pelas normas constitucionais a sua alçada, quanto de fortalecer o federalismo fiscal, mediante a preservação da imprescindível autonomia dos entes federados.

Nesse sentido, no presente estudo, foi abordado o subaproveitamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) como fonte de receita dos Municípios brasileiros. Constatou-se que a instituição de alíquotas progressivas não se realizou na maioria dos casos, apesar de autorizada pela Emenda Constitucional nº 29/2000. Ademais, como asseverado, são acentuadas as discrepâncias apresentadas pelas municipalidades, fazendo com que sejam múltiplas as causas relacionadas à insuficiente exploração da competência exacional em questão, expostas no presente trabalho, citando-se, dentre elas, os obstáculos à atualização dos valores venais dos imóveis e as deficiências administrativas municipais.

Destaca-se que a figura das transferências intergovernamentais exerce papel díspar, vez que, por uma vertente, concede suporte financeiro aos entes municipais, advindos dos Estados e União Federal; enquanto, por outro, desestimula a busca pela dinamização das

receitas próprias pelos beneficiários de tais repasses – restando preservada a relação dos políticos em exercício com os contribuintes (eleitores), ao não proporcionar aumento da carga tributária –, o que se percebe com clareza nos Municípios menores, mais favorecidos pela transmissão de verbas.

Por fim, ante o exposto, entende-se oportuno que se aprofunde a análise sobre a pertinência de edição de legislação federal que regule o IPTU e as avaliações imobiliárias, bem como que empreenda meios de controle externo, com o objetivo de garantir a atualização das plantas de valores e, assim, assegurar que os entes municipais estão se empenhando no alcance e manutenção de sua saúde financeira, o que iria ao encontro do fortalecimento do federalismo fiscal brasileiro.

Referências

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no Brasil: um diagnóstico sobre o grau de aproveitamento do Imposto como fonte de financiamento local. *Lincoln Institute of Land Policy Working Paper*, Cambridge, MA, 2013.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. *IPTU no Brasil*. Um diagnóstico abrangente. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2013. v. 4.

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Recentralizando a federação? *Revista de Sociologia Política*, Curitiba, n. 24, p. 29-40, jun. 2005.

BARROSO, Luís Roberto. A derrota da federação: o colapso financeiro dos estados e municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, v. 53, p. 107-113, 2000.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do Século XXI: uma abordagem hermeticamente crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Direitos Sociais e Federalismo: a agonia do orçamento da seguridade social e o crescente endividamento dos entes subnacionais. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). *Federalismo Fiscal: questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 407-431.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto. *Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras*. Brasília: IPEA, 2009.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto. *Política Fiscal e Justiça Social no Brasil: o caso do IPTU*. Brasília: IPEA, 2009.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. Carga Tributária Bruta de 2017 e a Receita Disponível dos Entes Federados. *Estudos Técnicos*, Brasília: CNM, maio 2018.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. O comportamento das Finanças Municipais – 2017. *Estudos técnicos*, Brasília: CNM, 2018.

CONTI, José Maurício. Transferências voluntárias geram desequilíbrio federativo. *In:* CONTI, José Maurício (Org.). *Levando o Direito Financeiro a sério*. São Paulo: Blucher, 2016.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Autonomia dos governos locais em matéria tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 47, p. 1-12, 1957.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1965.

GUERRERO, Luis Corral. La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, Madrid, n. 14, p. 27-43, 2004.

HARADA, Kiyoshi. Repartição de receitas tributárias. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coords.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2, p. 50-51.

LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1.

MENDES, Marcos. Federalismo Fiscal. *In:* ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (Orgs.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 421-461.

MUSGRAVE, Peggy B.; MUSGRAVE, Richard. *Hacienda Pública: teórica y aplicada*. 5. ed. Madrid: McGraw-Hill, 1992.

NOVOA, Cesar García. Impuesto sobre el patrimonio: ¿por qué debe suprimirse? *Bolsas y Mercados Españoles - BME*, Espanha, dez. 2007. Disponível em: http://www.bolsasymercados.es/esp/publicacion/revista/2007/12/054-057-ACT-%20Patrimonio_170.pdf . Acesso em: 20 out. 2018.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. São Paulo: Intrínseca, 2014.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

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

VASQUES, Sergio. Capacidade Contributiva, rendimento e patrimônio. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, n. 11, p. 23-61, set./out. 2004. Disponível em: http://www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade_Contributiva_Rendimento.pdf. Acesso em: 10 set. 2018.

Recebido em: 11/07/2020
Aprovado pelo Conselho Editorial