

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

MAURÍCIO SOARES DE SOUSA NOGUEIRA

**(IN)JUSTIÇA TRIBUTÁRIA EM ARACAJU: ESTUDO SOBRE OS
ASPECTOS DISTRIBUTIVOS DO IPTU À LUZ DA CONSTITUIÇÃO**

São Cristóvão/SE
2018

MAURÍCIO SOARES DE SOUSA NOGUEIRA

**(IN)JUSTIÇA TRIBUTÁRIA EM ARACAJU: ESTUDO SOBRE OS ASPECTOS
DISTRIBUTIVOS DO IPTU À LUZ DA CONSTITUIÇÃO**

Dissertação de Mestrado, exigida como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito, apresentada ao Curso de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Sergipe, sob a orientação de Jussara Maria Moreno Jacintho.

São Cristóvão/SE
2018

(IN)JUSTIÇA TRIBUTÁRIA EM ARACAJU: ESTUDO SOBRE OS ASPECTOS DISTRIBUTIVOS DO IPTU À LUZ DA CONSTITUIÇÃO

Dissertação de Mestrado, exigida como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito, apresentada ao Curso de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Sergipe, sob a orientação de Jussara Maria Moreno Jacintho.

Aprovada em 16 de maio de 2018.

Banca Examinadora

Jussara Maria Moreno Jacintho

Presidente/Orientadora

Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Professora da Pós-Graduação em Direito junto à Universidade Federal de Sergipe

Clóvis Marinho de Barros Falcão

Examinador Interno

Doutor em Direito Constitucional pela Universidade Federal de Pernambuco

Professor da Pós-Graduação em Direito junto à Universidade Federal de Sergipe

Gabriela Maia Rebouças

Examinadora Externa

Doutora em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco

Professora Efetiva do Departamento de Direito da Universidade Tiradentes

Aos meus pais pela orientação na vida.

Aos meus amigos pela companhia.

A Ana Carolina Westrup pela parceria de vida.

Aos professores Dra. Jussara Maria Moreno Jacintho e Dr. Clóvis Marinho de Barros Falcão pelo
tempo e estímulo constante.

Dedico este trabalho a Julieta, Joana e Julia.

AGRADECIMENTOS

Uma pesquisa como esta, resultado de tanto esforço, não poderia ter sido realizada de maneira solitária. Todos que compartilharam destes mais de dois anos de trabalho árduo contribuíram para que esta dissertação fosse concretizada. Aqui, é chegada a hora de agradecer.

Primeiramente, à Universidade Federal de Sergipe, pela acolhida sem a qual seria impossível a realização desta pesquisa;

À minha orientadora, Jussara Maria Moreno Jacintho, que, pela forma como enfrentou alguns obstáculos ao longo deste trabalho, tornou-se um exemplo de força da mulher na academia;

A turma que ingressou no mestrado em Direito da UFS no ano de 2016, e comigo compartilhou todas as angústias sentidas, mostrando sempre uma generosidade fora do comum. E em especial a dois colegas que me servem de inspiração: Alessandro Barbosa pela leveza mesmo nos momentos mais difíceis; e Henrique Magno pelo exemplo de como a academia pode e deve ser espaço para lutas contra a desigualdade;

Aos meus pais, que me mostraram a importância dos livros;

A meus amigos David Garcez e Cauê Cardoso, pela identificação com o tema;

À funcionária do Prodir, Renata;

Especialmente à minha companheira de vida Ana Carolina Westrup, por ser meu porto seguro.

*“Quando tudo estiver consumido, quando o universo
emergir da redundância (o que não vai demorar),
então se elevará o irredutível”.*

(Henri Lefebvre)

RESUMO

O presente estudo tem o objetivo de analisar se e como o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) pode funcionar como ferramenta de diminuição das desigualdades de patrimônio e renda. A escolha pelo IPTU se justifica, pois ele tem importante aspecto distributivo, justamente por ser um imposto direto, de difícil sonegação e que admite legalmente a progressividade das alíquotas. O quadro teórico que norteia a análise ao longo do trabalho utilizou os seguintes conceitos: a ideia de justiça tributária de Ricardo Lobo Torres; a concepção de justiça como equidade, de John Rawls; e a progressividade, na perspectiva de Thomas Piketty. Com relação à metodologia, adotou-se diferentes perspectivas, a partir de aspectos dogmáticos, normativos e de dados concretos utilizando como parâmetro o município de Aracaju (SE). Entre os resultados desta pesquisa, destaca-se o comportamento dúbio do IPTU, que do ponto de vista dos pagantes tem uma estrutura regressiva, com os contribuintes mais pobres sofrendo tributação maior. A principal causa é a regressividade nas avaliações imobiliárias oficiais em relação aos valores de mercado. A relevância do presente estudo está no fato de que a melhoria da progressividade do sistema tributário pode contribuir na superação da elevada desigualdade de patrimônio e renda do Brasil.

Palavras-chave: desigualdades; IPTU; aspectos distributivos.

ABSTRACT

The present study aims to provide the elements for a conception of municipal tax justice focused on maximizing the social function of the city and on the spatial perspectives of the excluded. The Urban Land and Territorial Tax (in portuguese, IPTU) has an important distributive aspect, precisely because it is a direct tax, difficult to avoid, and wich legally admits the progressivity of the rates. The theoretical framework that guides the analysis throughout the work used the following concepts: the idea of tax justice of Ricardo Lobo Torres; the concept of the right to the city, developed by Lefebvre; John Rawls's conception of justice as fairness; and the idea of progressivity, from Thomas Piketty's perspective. Regarding the methodology, different perspectives were adopted, based on historical, dogmatic, political-tributary and comparative law aspects. Among the results of this research it is highlighted the dubious behavior of the IPTU, considering that from the payers' point of view, its structure is regressive, with the poorest taxpayers suffering a greater taxation. The main cause is the regressivity in official real estate evaluations in relation to market values. The relevance of the present study lies in the fact that improving the progressiveness of the tax system can contribute to overcoming the high income inequality in Brazil.

Keywords: tax justice; IPTU; right to the city.

LISTA DE SIGLAS

ABNT Associação Brasileira de Normas Técnicas
APGV Atualização da Planta Genérica de Valores
BID Banco Interamericano de Desenvolvimento
CA Coeficiente de Aproveitamento
CF Constituição Federal
CTN Código Tributário Nacional
EC Emenda Constitucional
FPE Fundo de Participação dos Estados
FPEM Fundo de Participação dos Estados e Municípios
FPM Fundo de Participação dos Municípios
ICMS Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
Inesc Instituto de Estudos Socioeconômicos
IOF Imposto sobre Operações Financeiras (ou Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros)
IP Imposto Progressivo
IPI Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR Imposto de Renda
ISS Imposto Sobre Serviços
ITBI Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
MP-SE Ministério Público do Estado de Sergipe
NBR Norma Brasileira
OAB-SE Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional Sergipe
PCdoB Partido Comunista do Brasil
PDDU Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano
PGV Planta Genérica de Valores
PNAFM Programa Nacional de Apoio à Modernização dos Municípios
PSB Partido Socialista Brasileiro
SE Sergipe
STJ Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
CAPÍTULO I – MARCO TEÓRICO: O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE DIMINUIÇÃO DAS DESIGUALDADES.....	12
1. Regressividade e redistribuição pela tributação	12
2. Torres e Rawls: igualdade, equidade e tributação.....	23
3. IPTU e a progressividade na perspectiva de Thomas Piketty.....	30
CAPÍTULO II – MARCO NORMATIVO NACIONAL: ASPECTOS, DISTRIBUTIVOS, DOGMÁTICOS E LEGAIS DO IPTU NO BRASIL.....	35
1. Reforma tributária de 1965 e o CTN de 1966: origens da regressividade da matriz tributária brasileira e esvaziamento das funções distributivas do IPTU	36
2. Aspectos distributivos do IPTU no período posterior à Constituição de 1988.....	43
3. Estatuto da Cidade e a progressividade extrafiscal: o IPTU como indutor do crescimento ordenado das cidades.....	58
CAPÍTULO III – MARCO NORMATIVO LOCAL E ANÁLISE DE DADOS: ASPECTOS DISTRIBUTIVOS DO IPTU EM ARACAJU EM PERSPECTIVA.....	62
1. Breve histórico legal do IPTU de Aracaju	63
2. Análise de dados	68
3. Hipótese: o IPTU (em Aracaju) possui um relevante potencial distributivo não utilizado e o Direito tem sua parcela de contribuição nesse contexto.....	80
CONCLUSÕES.....	87
REFERÊNCIAS.....	90
ANEXOS.....	98

INTRODUÇÃO

A motivação que impulsiona o esforço deste trabalho acadêmico para uma melhor compreensão dos aspectos distributivos do sistema tributário de Aracaju não difere da mola mestra da maioria dos que percorrem temas relacionados ao Direito Tributário, ou seja, a crença na necessidade e na possibilidade de uma política fiscal que facilite a busca, se assim pode-se chamar, por um dos principais desafios do Estado Democrático e Social de Direito, qual seja, fazer com que os cidadãos possam escolher democraticamente onde alocar os recursos dedicados aos projetos comuns, tais como educação, saúde, seguridade, etc.

Da mesma forma, a motivação vem acompanhada da constatação e apreensão de que a tributação pode servir como um dos instrumentos para alcançar um dos principais objetivos da Carta Magna de 1988, qual seja, diminuir as desigualdades de patrimônio e renda existentes no Brasil.

Faz-se necessário, portanto, questionar e refletir de forma crítica sobre o nosso sistema tributário. Acredita-se que isto só é possível se for assumida, de antemão, uma postura política e teórica que analise a possibilidade de haver a diminuição das desigualdades de patrimônio e renda através da tributação, o que exige a compreensão do tributo como um dos pilares do Estado Fiscal e Social moderno, no qual, no bojo das transformações políticas, encontramos uma revolução na forma de tributar.

O desenvolvimento da pesquisa, inserida no contexto da cidade de Aracaju, justifica-se, à medida que, o que hoje revela-se como um dos pontos mais polêmicos da política fiscal local, tem suas raízes no passado recente, mais especificamente na Atualização da Planta Genérica de Valores realizada em 2014. E esta história está presente, ainda que com mudanças mais recentes na legislação, na teoria e na prática do Direito Tributário.

Na busca de aprofundar o tema Aspectos Distributivos da Política Tributária, será feita uma análise do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) de Aracaju, especialmente da progressividade e atualização da planta genérica de valores, como mecanismo de equilíbrio entre individualismo, liberdade e igualdade, na perspectiva constitucional e analisando como o Direito pode influenciar esse contexto.

Os problemas que servem de base para guiar o trabalho são os seguintes: o sistema tributário de Aracaju, como instância básica de arrecadação do município (função fiscal do IPTU), pode servir como instrumento de diminuição das desigualdades de patrimônio e renda? Ou seja, dentre o universo de pagantes, através da progressividade, tal redistribuição

pode ser feita com os contribuintes mais ricos sofrendo uma tributação maior? De que maneira o Direito pode influenciar neste contexto?

Para responder ao problema, foram elaboradas as seguintes hipóteses para verificação ao longo da pesquisa:

Atualmente o IPTU de Aracaju apresenta comportamento dúbio do ponto de vista distributivo. A carga tributária é maior sobre as famílias mais ricas, já que poucas famílias pobres de fato pagam o imposto:

Art. 1º Ficam remidos os débitos tributários, ajuizados ou não, vencidos até a data de entrada em vigor desta Lei, decorrentes de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU – do Contribuinte que atenda a um dos seguintes requisitos:

I – perceba renda familiar menor ou igual a R\$ 930,00 (novecentos e trinta reais), desde que o imóvel seja utilizado para sua residência e que não possua outro imóvel em qualquer localidade, construído ou não.

II – possua imóvel com utilização estritamente residencial e cuja base de cálculo seja inferior ou igual a R\$ 5.833,54 (cinco mil, oitocentos e trinta e três reais e cinquenta e quatro centavos), apurada no exercício 2008.

Art. 2º O contribuinte que preencher os requisitos constantes no artigo 1º, inciso I, deverá requerer o benefício junto à Secretaria Municipal de Finanças com a devida comprovação.

Parágrafo Único. A autoridade Competente para conceder a remissão é o Secretário Municipal de Finanças (ARACAJU, 2009a, arts. 1º-2º).

Porém, quando se trata apenas o universo de pagantes, a sua estrutura é altamente regressiva, com os contribuintes mais pobres sofrendo uma tributação maior, situação que reforça a manutenção do *status quo* social, impedindo a diminuição das desigualdades através da tributação¹. Tal situação, se é histórica, vem se aprofundando a partir do contexto político-social pós-2014, quando da atualização da planta genérica de valores do IPTU de Aracaju feita por meio da Lei Complementar 145/2014.

Desta forma, acredita-se na transformação do sistema tributário, buscando compreender de maneira mais profunda os aspectos distributivos da tributação, através da compreensão histórica do papel (filosófico e político) do tributo na sociedade, bem como da elaboração de uma política fiscal progressiva através da taxação com mais ênfase da renda e do patrimônio dos contribuintes, favorecendo as classes e grupos com menos oportunidades. Isto a partir de uma perspectiva constitucional, em que sejam respeitados tanto os princípios constitucionais tributários, como o da capacidade contributiva, por exemplo.

¹ Analisando os dados acima, verifica-se o baixo nível de avaliação dos imóveis em relação aos valores de mercado, assim como alto grau de dispersão desses níveis de avaliação, ou seja, exação do imposto muito abaixo do que deveria ser, combinada com uma acentuada não uniformidade dessa cobrança para um mesmo tipo de imóvel (ARACAJU, 2017d).

O objetivo geral do trabalho a ser desenvolvido é verificar se a função desempenhada pelo IPTU de Aracaju nos dias de hoje oferece elementos para a diminuição das desigualdades de patrimônio e renda, bem como das perspectivas sociais dos excluídos, analisando, por conseguinte, a possibilidade de elaboração de uma nova formatação que possibilite a reversão do atual quadro de manutenção das desigualdades.

Como objetivos específicos buscar-se-á verificar: a regressividade do IPTU e suas causas; sua atuação no que diz respeito à política urbana; a atualização da planta genérica de valores em seu aspecto positivo e/ou negativo; as determinantes do processo – econômicas, políticas, culturais, internas e externas; a necessidade de uma nova legislação que regule a matéria; e a possibilidade de inversão do processo de manutenção das desigualdades desencadeado pela regressividade.

As variáveis do processo histórico serão as seguintes:

a) a Constituição de 1988, na qual o contribuinte ganha uma série de direitos através das limitações ao poder de tributar, forma-se uma situação de discrepância entre realidade e texto constitucional, que desemboca em uma crise fiscal sem precedentes, para a qual apresentam-se explicações diversas, bem como propostas de reforma tributária. Tais propostas buscam resgatar o “consenso perdido” em torno da política fiscal do Brasil;

b) posteriormente ao processo de abertura democrática, é aprovado o Estatuto da Cidade, que coloca o tributo como um dos instrumentos para alcançar a função social da cidade. O IPTU, que antes era meramente um tributo com funções arrecadatórias/fiscais, possui agora mecanismos de regulação do uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, e a tributação indireta já não se revela instrumento eficaz, aprofundando assim a crise da sociedade, do Estado democrático e social de Direito, e em particular do sistema tributário;

c) em Aracaju, quando da atualização da planta genérica de valores do IPTU de Aracaju feita por meio da Lei Complementar (LC) 145/2014, a discussão se concentra em torno da cobrança do IPTU e o estudo sobre esta matéria se torna inevitável.

Considerando as questões levantadas acerca do tema em tela, cabe apresentar que a presente dissertação será dividida em quatro capítulos: no primeiro, será feita a revisão bibliográfica e serão definidos os conceitos operacionais a serem utilizados, bem como o marco teórico adotado. Nessa parte do trabalho serão desenvolvidos os seguintes conceitos: a ideia de justiça tributária de Ricardo Lobo Torres; a concepção de justiça como equidade, de John Rawls; e a progressividade, na perspectiva de Thomas Piketty.

No segundo e terceiro capítulos serão realizadas análises da situação atual da dogmática e da legislação do sistema tributário do Brasil e de Aracaju, mais especificamente com relação ao IPTU, a partir das posições adotadas no marco teórico. No quarto capítulo será exposto um estudo dos dados colhidos após a LC 145/2014, que atualizou a planta de valores imobiliários do município de Aracaju.

O quarto capítulo será dividido em duas partes: a primeira buscará fazer uma análise dos dados do IPTU de Aracaju, principalmente analisando a cobrança por tipo de imóvel, as diferenças de alíquotas por bairro, o número de isenções *versus* o universo de pagantes e as grandes dívidas existentes de IPTU, bem como o preço da progressividade não utilizada; a segunda parte tratará de analisar os aspectos distributivos do IPTU a partir da confirmação ou não da hipótese levantada nesta pesquisa, qual seja, se o IPTU de Aracaju possui aspecto distributivo relevante e como o Direito influencia esse contexto.

Por último serão expostas as considerações finais a respeito da pesquisa desenvolvida, no sentido de, em se confirmando as hipóteses apresentadas, buscar uma nova forma de configuração de cobrança para o IPTU, na direção de uma forma de tributação progressiva e distributiva.

Este trabalho contém alguns elementos que possibilitam uma reflexão sobre a função distributiva que pode ser exercida pela tributação. A perspectiva teórica adotada será complementada pelo estudo dos dados levantados, que desloca o eixo da discussão abstrata, colocando-a mais próxima da realidade existente. Ainda que toda discussão teórica seja limitada em sua análise, é necessário compreender a realidade da tributação de Aracaju para, então, buscar, em consonância com um projeto de uma cidade menos desigual, a transformação do sistema tributário e do centro urbano de um modo geral.

CAPÍTULO I – MARCO TEÓRICO: O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE DIMINUIÇÃO DAS DESIGUALDADES

1. Regressividade e redistribuição pela tributação

Da análise dos estudos desenvolvidos pelo Instituto de Estudos Socioeconômicos (Inesc) a respeito da política fiscal brasileira (SALVADOR, 2016), surgem um questionamentos ligados à regressividade² da tributação no Brasil e à busca por uma tributação mais eficaz e menos desigual, que, por isso mesmo, foram objeto de inúmeras transformações e inesgotáveis estudos nas últimas décadas.

A situação instaurada é fundamentalmente um esgotamento da forma de tributação moldada no desequilíbrio entre impostos diretos e indiretos³ e entre princípios e valores (TORRES, 1995).

O tema normalmente tem recebido um tratamento no qual indicam-se formas corretivas para os problemas do sistema tributário, considerado excessivamente elevado e disfuncional. Mas, embora se possa admitir alguma disfuncionalidade, sugerimos aqui a ideia de que o maior problema do sistema tributário brasileiro e de Aracaju não é a sua alta carga de impostos, mas sim a regressividade, representada pelo fato de que os que têm mais patrimônio e renda pagam proporcionalmente menos impostos do que os que têm menos.

Tal questão revela mesmo um viés de ineficiência e desigualdade na cobrança, pelo distanciamento entre o que o tributo deve ser (preço da liberdade)⁴ e o que tem demonstrado ser (instrumento de manutenção das desigualdades de patrimônio e renda, dado o seu caráter

² Sobre a progressividade e a regressividade, pode-se dizer que “Um imposto é progressivo quando sua taxa é mais alta para os mais ricos (aqueles que possuem uma renda, um capital ou um consumo mais elevado terão imposto progressivo para a renda, o capital ou o consumo) e mais baixa para os mais humildes. Um imposto pode ser também regressivo, quando a taxa diminui para os mais ricos” (PIKETTY, 2014, p. 482). Os conceitos de progressividade e regressividade serão explicitados de maneira mais detalhada adiante.

³ O critério utilizado para diferenciar os impostos diretos e indiretos neste trabalho é o da capacidade contributiva. Esse critério “aponta a relação entre a incidência tributária e a riqueza do contribuinte por ela atingida: se a expropriação se dá *diretamente*, o tributo é direto (exemplos: patrimônio, renda); caso a riqueza seja atingida de forma apenas *indireta*, o tributo é considerado ‘indireto’ (exemplos: consumo, transferência de bens)” (ANDRADE; BARROS, 2013, p. 268).

⁴ Sobre a ideia de tributo como preço da liberdade, vale mencionar a lição de Smith (1983), afirmando que todo imposto é, para quem o paga, não um sinal de escravidão, mas de liberdade, pois denota que o indivíduo está sujeito ao governo, mas que, como tem alguma propriedade, não pode ser propriedade de um senhor.

predominantemente regressivo na atualidade, ou seja, com taxaço maior dos pobres em comparaço com os ricos).

Com relaço ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), tributo que serve como objeto do presente estudo, percebe-se que ele, efetivamente, apresenta novas funçoes e adequaçoes. Por exemplo, por trás do desrespeito à capacidade contributiva através da não utilização da progressividade em razão do valor e da localização e destinação do imóvel, podem estar: a alienação econômica (manutenção das desigualdades através de uma política fiscal que não é equânime e redistributiva); e a alienação espacial (interesses do mercado imobiliário fazem com que o direito à cidade não seja respeitado e a função social da propriedade não seja cumprida a contento)⁵.

Neste trabalho de pesquisa tentarei aprofundar um aspecto do processo de cobrança do IPTU de Aracaju a partir dos referenciais teóricos que dão conta da ideia de tributação como instrumento de diminuição das desigualdades de patrimônio e renda, através dos conceitos de equidade e progressividade, dos quais a política fiscal brasileira parece distanciar-se, pelo menos momentaneamente.

A análise do sistema tributário deve transpassar o pseudoproblema colocado pelo senso comum que diz respeito ao tamanho da carga de impostos. Urge criticar a superficialidade de algumas análises que tratam apenas desta questão. Neste aspecto, a pesquisa insere-se como tentativa de ir além da análise do valor absoluto do IPTU cobrado, no intuito de aprofundar uma reflexão político-jurídica a respeito dos limites e alcances do IPTU como instrumento redistributivo.

Não é concebível pesquisar sobre a regressividade do nosso sistema tributário, mais especificamente sobre a regressividade do IPTU de Aracaju, sem inseri-la como parte do arcabouço político com a utilização planejada da política fiscal, e os desdobramentos particulares sobre a função redistributiva da tributação, nos níveis econômico, espacial, político e seus reflexos sociais. Neste sentido, é válida a discussão sobre a utilização do tributo como instrumento de dominação feita por Oliveira e Grupenmacher (2014). Tal análise, posta com a ajuda de elementos da filosofia e da economia, quiçá possibilite efeitos práticos futuros (reformas, modificações, reflexões etc.).

Conforme anteriormente já exposto, o objeto deste trabalho é a utilização do IPTU como instrumento redutor da desigualdade econômica existente no interior da sociedade. Verificando-se a função desempenhada pelos impostos nesta mesma sociedade – fonte de

⁵

A ideia de justiça como equidade, de John Rawls, será explicitada adiante.

arrecadação do Estado e de redistribuição de patrimônio e renda –, faz-se necessário, portanto, um aprofundamento preliminar do conteúdo do que aqui será chamado de função distributiva da tributação.

Admitindo o sistema tributário como base que serve de sustentação às complexas demandas estatais, depreende-se naturalmente que o tributo aqui referido exerce uma função vital na sociedade.

Esta função redistributiva da tributação não pode ser entendida de maneira estanque. Por exemplo, tomando a tributação apenas como aparelho nas mãos de determinada classe, atuando na sociedade apenas como mero instrumento de arrecadação estatal. Tal forma instrumentalizada não é suficiente. Da mesma forma questiona-se aqui a hipótese, muitas vezes colocada como verdade absoluta, de que “A taxaço fortemente progressiva é um elemento que tende a deprimir a confiança dos negócios e a inibir o otimismo espontâneo” (DILLARD, 1986, p. 104). Tal economicismo pode e deve ser questionado.

Ao mesmo tempo em que não se excluem as análises acima, não se pretende deixar de levar em consideração as determinações existentes, tanto das relações de produção quanto do jogo entre grupos e classes dominantes, que perpassam todo sistema tributário. Um dos aspectos importantes, neste sentido, é a extrema concentração de renda no país:

Os dados da Receita Federal revelam a gravidade da questão a ser enfrentada, pois do montante de R\$ 5,8 trilhões de patrimônio informados ao Fisco (não se considera aqui a sonegação), em 2013, 41,56% eram de propriedade de apenas 726.725 pessoas, com rendimentos acima de 40 salários mínimos. Isto é, 0,36% da população brasileira detém um patrimônio equivalente a 45,54% do PIB do Brasil e com baixíssima tributação. Considera-se, ainda, que essa concentração de renda e patrimônio está praticamente em cinco estados da federação: SP, RJ, MG, RS e PR, agravando ainda mais as desigualdades regionais do país (SALVADOR, 2016, p. 43).

A análise da função desenvolvida pelo sistema tributário em determinado processo histórico de determinada sociedade, como qualquer outra análise social, não está desprovida de conteúdo ético. Ou seja, objetiva-se aqui assumir a existência de determinada carga valorativa, ético-política, do estudo realizado. Neste sentido, é importante mencionar que “o imposto não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas. Sem impostos, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível” (PIKETTY, 2014, p. 480).

Da maneira exposta, o tributo pode ter uma função apenas arrecadatória e não redistributiva, que, ao cobrar impostos de maneira regressiva e assim contribuir na manutenção do *status quo* da desigualdade econômica obtém mais resultados negativos que positivos.

Os pontos em favor de uma tributação regressiva vão sendo obtidos na medida em que a taxaço repercute favoravelmente sobre o incentivo ao investimento particular (DILLARD, 1986). Por sua vez, o sistema tributário que não redistribui renda mant  m a ordem existente na medida em que se procede a taxaço da pobreza, utilizando o caráter confiscatório do tributo, sem proteger o mínimo existencial (TORRES, 1991).

Esta regressividade do sistema tributário revela tanto maior potencial de se perpetuar quanto menos    percebida, ou seja, é tanto mais eficaz quanto    dissimulada. Neste rumo, podemos relacionar a dissimula  o da nossa política fiscal com a escolha pela tribut  o indireta no Brasil, visto que a tribut  o sobre o consumo, como praticada no país, implica desrespeito ao princípio da transparência (PINTO; MACHADO, 2013).

Revela-se difícil buscar um *locus* específico da regressividade na nossa política fiscal. Uma vez que o fenômeno é disperso e difuso, não dá pra saber qual parte do nosso sistema tributário é mais mantenedora das desigualdades econômicas. Mas    impossível ignorar que determinados tributos são mais injustos que outros, ao mesmo tempo em que a legitima  o do sistema vigente revela-se, por vezes, mais ou menos eficaz.

Esta regressividade que não ajuda a diminuir as desigualdades de patrimônio e renda está, como será visto adiante, intimamente ligada a uma visão tecnicista do direito tributário, a decisões políticas, determina  es circunstanciais, conjunturais e às práticas mantenedoras cotidianas.

Os resultados negativos da desigualdade na cobrança de tributos gerada pela regressividade da tribut  o ocorrem de várias formas. A primeira delas se dá quando a regressividade fiscal se confirma no topo da hierarquia social, gerando mais desigualdade patrimonial ainda, e, conseqüentemente, uma grande concentra  o de capital. Neste caso, normalmente o que ocorre é que, em virtude da taxaço ínfima dos mais ricos, o consentimento fiscal fica prejudicado.

O consenso em torno do Estado social e fiscal, já fragilizado em razão das baixas taxas de crescimento, fica mais enfraquecido sobretudo nos setores médios, que não aceitam pagar mais impostos que os ricos (PIKETTY, 2014). Esse quadro aumenta o individualismo e o egoísmo, afinal “Uma vez que o sistema em seu conjunto é injusto, por que continuar a pagar pelos outros? Por isso é vital para o Estado social moderno que o sistema fiscal que o mant  m conserve um mínimo de progressividade ou, pelo menos, não se torne nitidamente regressivo no topo” (PIKETTY, 2014, p. 484). .

Neste caso, podem surgir propostas de reforma do sistema tributário focadas na fun  o redistributiva da tribut  o, com a possibilidade de reversão do quadro social

apresentado⁶. Mas normalmente ocorrem transformações na política fiscal que contribuem ainda mais para a regressividade da tributação, uma vez que, dada a impossibilidade de continuidade, substituem-se alguns pontos até então vigentes por outros que possibilitem a manutenção com a menor parcela de sacrifício possível⁷. É o já conhecido princípio de mudar para continuar tudo como está, imortalizado na obra *O Leopardo*, de Tomasi di Lampedusa (2017), que pode ser exemplificado com a reforma tributária de 1965⁸, anseio de grande parte da sociedade, transformado em novo instrumento de manutenção da ordem vigente.

Outra forma como ocorrem os resultados negativos da regressividade da tributação pode ser demonstrada através da análise do IPTU. Isso porque, “além de ser um imposto direto e real, com uma base de cálculo visível (difícil de ser sonegada), ele é o imposto direto que possui o maior número de contribuintes no Brasil e, como o Imposto de Renda (IR), também admite legalmente a progressividade das alíquotas” (CARVALHO JR., 2009, p. 8).

O principal exemplo que pode ser apresentado deste fenômeno é o processo desencadeado quando não se atualiza a Planta genérica de valores do IPTU por muito tempo, uma vez que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel (artigo 33 do Código Tributário Nacional - CTN) e pode ser apurada “mediante lançamento individual ou por presunções relativas, estas efetuadas por meio das plantas genéricas de valores” (FERNANDES, 2014, p. 62).

Enquanto marco na cobrança do IPTU, a Atualização da Planta Genérica de Valores representa uma renovação de certa realidade, surgindo como portadora de uma tentativa de superação da regressividade vertical do imposto em razão de a velocidade do aumento dos preços dos imóveis urbanos legais ser maior que a dos valores venais estabelecidos por lei.

Tal mudança pode e deve ser acrescentada ao ideário político-tributário de diminuição das desigualdades de patrimônio e renda, ou seja, mesmo na atualização da

⁶ Vide estudo publicado pelo Inesc: “As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda”, disponível em: <<http://www.inesc.org.br/noticias/biblioteca/textos/as-implicacoes-do-sistema-tributario-nas-desigualdades-de-renda/publicacao/>>. Acesso em: 16/08/2017.

⁷ Vide CNI. Confederação Nacional das Indústrias. CNI entrega a vice-presidente Michel Temer proposta com 36 medidas indispensáveis para tirar país da crise. **Agência CNI de Notícias**. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/agenciacni/noticias/2016/04/cni-entrega-a-vice-presidente-michel-temer-proposta-com-36-medidas-indispensaveis-para-tirar-pais-da-crise/>>. Acesso em: 16/08/2017.

⁸ A análise da reforma tributária de 1965 (Emenda Constitucional 18 de dezembro de 1965) será feita no capítulo II.

Planta Genérica de Valores que aumenta o valor final do IPTU estão imbuídos elementos redistributivos: “Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, parágrafo 4º, II, da CF, o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel” (MACHADO, 2010, p. 414)⁹.

Existe ainda um importante ponto de reforço da função redistributiva do IPTU que corresponde ao termo central deste trabalho: a progressividade; a concepção formulada a respeito do significado deste termo determina se ele irá cumprir ou não função redistributiva.

A progressividade pode ser entendida de diversas maneiras: questão meramente técnica do Direito Tributário, elemento essencial do Estado social, forma de justiça distributiva, etc., mas tem aceitação maior, principalmente quando se trata do tecnicismo do Direito Tributário, como uma relação na qual a alíquota aumenta na medida em que aumenta a base de cálculo do imposto, o legislador, por sua vez, faz a alíquota progredir, continuamente, ou por degraus, no intuito de proteger o princípio da igualdade tributária (CARVALHO, 2012).

Tratando a progressividade como questão eminentemente política e filosófica, pode-se dizer que ela é “forma de justiça distributiva, cobrando-se desigualmente o tributo na medida em que se desigualam os contribuintes” (TORRES, 1995, p. 271).

Nesta concepção, a qual Thomas Piketty (2014, p. 484) chama de “elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI”. Contudo, segundo o próprio Thomas Piketty, a progressividade está “gravemente ameaçada, tanto do ponto de vista intelectual (as diferentes funções da progressividade nunca foram plenamente debatidas) quanto do político (a concorrência fiscal permitia que categorias inteiras de renda se eximissem das regras do regime normal)” (PIKETTY, 2014, p. 485).

Tentaremos buscar agora uma significação para o que será entendido como função redistributiva da tributação. Do exposto até aqui, pode-se depreender que ela será caracterizada exatamente pela oposição à função meramente arrecadatória, ou seja, na medida em que esta é exercida na busca da manutenção da desigualdade econômica vigente,

9 Mais detalhes sobre os dois conceitos serão explicitados adiante.

do *status quo*, da obediência aos interesses legitimadores da política fiscal vigente e do discurso teórico estabelecido, conforme Torres (1991, p. 5): “No Brasil a meditação filosófica sobre o tributo desapareceu também aproximadamente em meados do século passado e até hoje não retornou, prejudicada pelo cientificismo, pelo positivismo e pelo autoritarismo político, que esvaziaram o discurso da liberdade”. Assim, a função que pode diminuir as desigualdades econômicas será definida pela tentativa de reversão do quadro, de aceitar e buscar mudanças na estrutura social, servindo de “instrumento para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver plenamente as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Leviatã” (TORRES, 1995, p. 4).

Vale ressaltar que a busca por um aprofundamento da discussão teórica deve ser feita através da prática. A mera discussão teórica, mesmo que aparentemente transformadora, é predominantemente conservadora.

A função distributiva e equânime da tributação não pode ser exercida sem que se pergunte a quem ela deve servir, ou seja, quem deve pagar menos tributos, quem deve pagar mais e para que haver essa diferenciação baseada na equidade?

Aliás, “o relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, por se afirmar sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la” (TORRES, 1995, p. 5).

Se a função meramente arrecadatória se manifesta através do tributo ilegítimo sem se preocupar com a desigualdade econômica, a função distributiva tenta romper com as desigualdades nas cobranças dos tributos em favor da diminuição das desigualdades econômicas e das grandes concentrações de patrimônio e renda.

A categorização posta de maneira abstrata não nos diz muito, pois a definição de desigualdade econômica é estabelecida historicamente, e é neste contexto que estão os contribuintes e sua relação com o Estado Fiscal e de ambos com o dever fundamental de pagar tributos. Falar abstratamente em diminuição das desigualdades econômicas através da tributação poderia equivaler a uma expressão como “alta carga tributária”, artifício muito utilizado por quem defende uma reforma tributária que mantém a atual regressividade do sistema tributário.

Ao se contextualizar historicamente a regressividade do sistema tributário do Brasil, pode-se depreender com maior facilidade quem se beneficia e quem é prejudicado pela nossa política fiscal. Por exemplo, já é uma constatação que “o nível de arrecadação dos impostos sobre a propriedade no Brasil (1,21% do PIB em 2002) é mais baixo que na

maioria dos países desenvolvidos (entre 1,5% e 4,5% do PIB), e que os contribuintes mais pobres comprometem uma parcela maior da sua renda com o pagamento do imposto que os mais ricos” (CARVALHO JR., 2006, p. 5).

Este estudo não comporta uma análise detalhada da desigualdade econômica do Brasil, mas pode-se depreender na atualidade os que se beneficiam e os que sofrem com a regressividade da política fiscal e, portanto, a quem deve servir a função distributiva da tributação progressiva.

É importante firmar, a esta altura, que determinados grupos estão em conflito em busca de fazer valer sua concepção de como deve ser a política fiscal brasileira, para que, através da tributação, possam realizar seus objetivos. É excluída a possibilidade de uma política fiscal que contemple todos os interesses, visto que as classes possuem objetivos antagônicos e excludentes. Trata-se de uma opção que determinará se uma proposta de reforma tributária servirá ou não para enfrentar o problema da alta concentração de rendas e patrimônios.

Da mesma forma que a faceta regressiva da tributação, o imposto progressivo pode obter resultados positivos e negativos. Ao se buscar uma tributação mais progressiva, corre-se também o risco de alcançar resultados negativos não intencionados.

O viés distributivo da tributação alcança resultados positivos quando consegue, principalmente pelo mecanismo da progressividade, graduar a tributação “de acordo com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos” (TORRES, 1995, p. 270). Com tal graduação, o tributo passa a ser um importante instrumento de redistribuição de renda. Pode-se citar, como exemplo, o IPTU, que com a promulgação da Emenda Constitucional número 29 passou a poder ter alíquotas progressivas:

Art. 3º O § 1º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

Art.156 (...)

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

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (AC)*

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (AC)” (BRASIL, 2000, art. 3º).

Carvalho Jr. (2006, p. 12) avalia que “a promulgação da emenda representou um verdadeiro avanço em política tributária e várias cidades passaram a mudar sua legislação tributária e a aplicar a progressividade” (CARVALHO JR., 2006, p. 12) (CARVALHO JR., 2006, p. 12), o que gerou como contrapartida uma pressão política no sentido de não acatar tais decisões através de ações judiciais, da evasão e da inadimplência. Com relação ao que o autor considera avanço na política tributária, cabe sua argumentação de que:

nos municípios que adotam alíquotas progressivas de IPTU, o pagamento do imposto tende a comprometer menos o orçamento das camadas de mais baixa renda. Em oposição, as classes de maior renda tendem a comprometer uma parcela maior (exceto na faixa de renda acima de 60 salários mínimos) (CARVALHO JR., 2006, p. 12)

Os meandros deste embate político-jurídico serão analisados posteriormente em tópico específico, mas no momento basta compreender como a situação pode ser analisada na perspectiva da função distributiva da tributação.

Pode-se dizer que existem duas maneiras de analisar a situação acima descrita. A primeira seria seguir a linha ultraliberal e avaliar que “não se podem justificar em termos de justiça princípios que permitam que a maioria imponha uma carga fiscal discriminatória à minoria” (HAYEK, 1983, p. 391).

Ressalte-se que essa visão aparente e pretensamente neutra estaria por si só legitimando a política fiscal, se esta estivesse apenas revestida de uma igualdade meramente formal. Esta seria uma manifestação da faceta meramente arrecadatória da tributação, na medida em que não leva em conta as desigualdades de oportunidades existentes na sociedade.

A segunda forma seria admitir a dimensão política da tributação e analisá-la nesta perspectiva. Sem deixar de lado os aspectos técnicos e formais, buscaria uma tomada de posição daquilo que se julgasse mais justo do ponto de vista político e jurídico, em favor dos mais pobres, através da redistribuição de renda pela tributação.

Na proporção em que desigualdades econômicas e sociais resultam em benefícios compensatórios, particularmente para os membros menos favorecidos (RAWLS, 1997), estar-se-ia buscando a diminuição da concentração de patrimônio e renda através da função redistributiva da tributação.

Os resultados positivos da função redistributiva da tributação ocorrem de várias formas. Uma delas através da redução nas desigualdades econômicas, visto que o incremento da qualidade da tributação, através do aumento da progressividade e da diminuição da evasão, pode melhorar os indicadores de desigualdade de renda, ao mesmo tempo em que gera receitas para aplicação em gastos sociais¹⁰ (CARVALHO JR., 2006).

Uma outra forma pode ser exemplificada pelo IPTU. Isso porque, com a atualização da planta genérica de valores ocorrendo em intervalos de até 4 anos, pode-se impedir o

10 Certo é que, mesmo com todas as limitações, um mecanismo mais abrangente de transferência como um imposto de renda negativo tende a ser mais justo que programas direcionados que oferecem determinados recursos aos que mais precisam (DWORKIN, 2005).

distanciamento exagerado do valor constante nos cadastros da administração municipal e do real valor venal do imóvel. Junto com esta atualização periódica devem ocorrer aprofundamentos de ordem técnica, política, teórica, etc., que podem ocasionar uma transformação de toda a política fiscal municipal, mesmo que a intenção principal não seja realmente esta.

Outro exemplo da possibilidade de resultados positivos que a função redistributiva da tributação pode alcançar é através da progressividade do IPTU no tempo, autorizada pelo inciso II, parágrafo 4º do artigo 182 da Constituição Federal de 1988:

CAPÍTULO II DA POLÍTICA URBANA

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. (Regulamento) (Vide Lei nº 13.311, de 11 de julho de 2016).

§ 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, art. 182).

Por outro lado, a respeito da função redistributiva da tributação direta¹¹ e da progressividade, alguns autores defendem que “Problemas de resistência à tributação gerando evasão poderão, por exemplo, determinar ao sistema a preferência pela imposição indireta, pela dificuldade de controle da exação, nas hipóteses de a carga tributária recair diretamente sobre o indivíduo” (BRITO, 2016, p. 74).

Outro aspecto importante a se destacar é que a Atualização da Planta Genérica de Valores (APGV) por si só não garante que haja diminuição das desigualdades, pois “um Recadastramento ou APGV, tende a resultar em aumento real da arrecadação, se não houver redução das alíquotas legais – mesmo porque o custo de realizar uma atividade Recadastramento ou APGV é alto e, pelo menos, o município deve ter uma contrapartida a esse gasto com aumento real na sua arrecadação” (CARVALHO JR., 2006, p. 18), alcançando-se resultados meramente arrecadatórios e não redistributivos. Ou seja, tal mecanismo pode ser redistributivo ou regressivo, a depender da maneira como é aplicado.

¹¹ Outra maneira de se classificar os tributos em diretos e indiretos: “Se aquele que paga o tributo (sujeito passivo da obrigação tributária principal, portanto, ligado direta e pessoalmente ao fato gerador) é também quem suporta o encargo financeiro, esse tributo é imposto direto. Se, porém, quem o paga (sujeito passivo) transfere, pelo fenômeno da repercussão ou translação fiscal, o encargo a outrem, o tributo é imposto indireto” (BRITO, 2016, p. 77).

Esta dupla possibilidade revela-se constante no sistema tributário, em que a existência de mecanismos de redistribuição de renda não exclui a possibilidade de que estes passem a contribuir para que a tributação funcione como instrumento confiscatório. Tem-se aqui, como exemplo, a reforma tributária colocada em prática pela Emenda Constitucional 18 de dezembro de 1965, que, se por um lado consolidou e reestruturou o sistema fiscal no Brasil, o fez cobrando tributos de maneira desigual e regressiva (NAPOLITANO, 2017).

Cumpra agora se aprofundar nas categorias e nos conceitos fundamentais para o desenvolvimento do presente trabalho. Com a definição dos conceitos operacionais, tentaremos fornecer elementos que compõem o quadro teórico indispensável ao desenvolvimento do tema. A exposição será feita de maneira esquemática, dividida pelos elementos tratados.

No quadro teórico serão utilizados diferentes autores, de várias correntes filosóficas, como por exemplo Rawls e Ricardo Lobo Torres. Tal fato poderia gerar estranhamento quanto à definição epistemológica deste trabalho. Ocorre que os conteúdos retirados das obras não são conflitantes entre si e servirão apenas para embasar a orientação teórica já exposta neste capítulo. Desta forma, será iniciada a discussão de alguns conceitos a serem utilizados para definir a função redistributiva do tributo e o que significam as ideias de progressividade e de diminuição das desigualdades para este trabalho.

2. Torres e Rawls: igualdade, equidade e tributação

Apesar da pesquisa restringir-se ao IPTU, o tributo será entendido aqui além do seu sentido formal, dado que, na expressão de Ricardo Lobo Torres, “o tributo é o preço da liberdade para o efeito de lhe fixar a finalidade ética e econômica e a dimensão existencial de instrumento de alienação do cidadão diante do Estado” (TORRES, 1991, p. 138).

A esta altura vale invocar a lição da economia política clássica, de que “todo o imposto, contudo é, para quem o paga, não um sinal de escravatura, mas de liberdade. Denota que está sujeito ao Governo, mas que, como tem alguma propriedade, não pode ser propriedade de um senhor” (SMITH, 1983, p. 536).

Segundo Torres (1991, 1995), imposto é o preço da liberdade, na medida em que o pagamento do tributo deve estar ligado à contraprestação estatal representada pelo respeito à autonomia individual.

O tributo deixa então de ter apenas uma dimensão apenas arrecadatória e passa a ter um viés redistributivo no qual as partes que compõem a relação tributária devem se relacionar de maneira não hierarquizada, compondo um processo de crescimento mútuo.

Uma vez que “a dimensão libertadora do tributo vai se afirmar no liberalismo através do elogio da riqueza e do trabalho e da aceitação do lucro, dos juros e do consumo de luxo” (TORRES, 1991, p. 139), a tributação sobre a riqueza da sociedade consiste em um mecanismo de redistribuição pelo orçamento, com a prestação de serviços públicos, transformando este excedente em benefícios para toda a sociedade.

Desta forma, sintetiza o autor: “no Estado de Direito algumas das formas de opressão vigentes no antigo regime, como o confisco e a proibição do luxo desaparecem, garantindo-se a liberdade pelo pagamento de um preço – o imposto” (TORRES, 1991, p. 145).

Mas essas dimensões da tributação no Brasil surgiram de uma forma específica e dentro de um contexto social determinado, como sintetiza Torres (1991, p. 150):

A constituição do Estado Fiscal brasileiro ocorreu limitadamente no espaço aberto pela autolimitação da liberdade individual, erigindo-se as imunidades em atributos dos direitos individuais insuscetíveis e imposição tributária, extinguindo-se os privilégios odiosos e proibindo-se o confisco. Persistiu, porém, a tendência de ver a liberdade como limitação do poder fiscal do príncipe, mantendo-se as imunidades excessivamente extensas e desvinculadas dos direitos individuais e conservando-se os privilégios subjetivos dos diversos estamentos.

Além disso, desenvolvendo um conceito inspirado também no *mínimo social* de Rawls, o autor dissecar uma formulação de uma das dimensões do mínimo existencial que abrange especificamente o Direito Tributário e está ligada a esta função redistributiva da tributação. Ele difere as imunidades implícitas das imunidades explícitas porque o primeiro tipo se projeta em três níveis: a cesta básica, o mínimo existencial familiar e a moradia. Para Torres (2009, p. 58):

A concepção de Rawls sobre o mínimo social tem extraordinária importância para o pensamento jurídico nas últimas décadas. Marca o corte com a concepção utilitarista da justiça social, que pretendia promover a utópica redistribuição geral de recursos entre as classes sociais, sem instrumentos políticos adequados, sem limitações quantitativas e sem a indicação dos beneficiários.

Trabalhando especificamente com relação à imunidade implícita que se relaciona com o direito à moradia, Torres (2009) desenvolve a especificidade relativa ao IPTU que é determinada pela não incidência deste tributo nas moradias de baixa renda. Ou seja, o autor afirma que a condição imposta constitucionalmente ao IPTU relacionada ao mínimo existencial é que ele poupe os mais pobres de sua incidência.

Torres (2009) estabelece uma relação existente entre as imunidades implícitas na Constituição, a função redistributiva da tributação e o direito à moradia, afirmando que as

três não podem ser desvinculadas. A partir do que ele chama de isenções dos impostos prediais, coloca alternativas possíveis para a proteção do mínimo existencial e das liberdades individuais relacionadas ao direito fundamental à moradia digna através de mecanismos do IPTU.

Esses mecanismos de isenção têm características que poderiam ser inseridas no que aqui é entendido como função redistributiva da tributação: “No que tange à incidência do IPTU, dela devem ser excluídas, em homenagem ao mínimo existencial, as moradias das pessoas de baixa renda, dos favelados, dos idosos proprietários de um único imóvel que tenham proventos pouco significativos e de outras pessoas em situação semelhante” (TORRES, 2009, p. 192-193).

Torres (2009) ainda dá exemplos mais precisos de lugares que adotam os mecanismos tributários de proteção ao mínimo existencial referente ao direito à moradia: “As isenções (*rectius*: imunidades) dos impostos prediais em favor dos pobres são garantidas também em Portugal e em diversos outros países” (TORRES, 2009, p. 193). E ainda cita os exemplos dos Estados Unidos e do Uruguai:

Nos Estados Unidos há isenções para os impostos locais sobre a propriedade imobiliária nas áreas economicamente deprimidas ou referentes a imóveis de pequeno valor. No Uruguai a legislação também reconhece isenções para os adquirentes de unidades habitacionais não-suntuosas, quando o bem é a única propriedade do beneficiário e se destine a sua residência, bem como para jubilados e pensionistas (TORRES, 2009, p. 193).

Em suma, afirma o autor que, para o IPTU respeitar o mínimo existencial e desempenhar a sua função redistributiva e não confiscatória, não deve incidir sobre quatro grupos específicos e complementares: moradias de pessoas de baixa renda, isenção esta que respeita a capacidade contributiva imobilizada; dos favelados, desta feita se relacionando com o entorno do imóvel precário e sem alguns requisitos que configuram a área como urbana; dos idosos que possuem um único imóvel, respeitando este tipo específico de vulnerabilidade; e de outras pessoas em situação semelhante, para assegurar a isonomia das isenções e barrar os privilégios odiosos.

O que se busca aqui é captar o sentido da dimensão redistributiva da tributação, primeiro de um modo geral e posteriormente através especificamente do IPTU, a partir da realidade social do Brasil e de Aracaju, tomando como parâmetro normativo e político a Constituição de 1988. Para tal, são necessários elementos teóricos que capacitem esta compreensão.

Neste ponto, a concepção que tem de justiça John Rawls (1997) é de grande utilidade. A partir de uma ideia de consenso original, que levou a um plano superior a teoria de

contrato social, este autor elabora uma concepção de justiça como equidade baseada em princípios que “pessoas livres e racionais, preocupadas em promover seus próprios interesses, aceitariam numa posição inicial de igualdade como definidores dos termos fundamentais de sua associação” (RAWLS, 1997, p. 12).

Rawls (1997) sustenta que as pessoas na situação inicial de igualdade escolheriam dois princípios basicamente: o primeiro exige a igualdade na atribuição de deveres e direitos básicos, enquanto o segundo afirma que desigualdades econômicas e sociais são justas apenas se resultam em benefícios compensatórios para as classes menos favorecidas (RAWLS, 1997), ou seja, tal concepção, analisada na perspectiva deste trabalho, pode apontar para a escolha de princípios tributários que proporcionem a geração de benefícios compensatórios para os membros menos favorecidos da sociedade através da redistribuição pelo sistema fiscal (tributário e orçamentário).

Estabelecida esta situação inicial de igualdade, capaz de garantir que os consensos básicos obtidos seriam equitativos, a justiça como equidade tem como objetivo “excluir aqueles princípios cuja aceitação de um ponto de vista racional só se poderia propor, por menor que fosse sua probabilidade de êxito, se fossem conhecidos certos fatos que do ponto de vista da justiça são irrelevantes” (RAWLS, 1997, p. 21).

O autor ainda completa, desta feita com um exemplo a respeito da tributação: “Por exemplo, se um homem soubesse que era rico, ele poderia achar racional defender o princípio de que vários impostos em favor do bem-estar social fossem considerados injustos; se ele soubesse que era pobre, com grande probabilidade proporia o princípio contrário” (RAWLS, 1997, p. 21).

Contudo, há quem critique a ideia de posição original desenvolvida por Rawls, visto que ela “reduzindo significativamente nossa tarefa de reflexão, mostra nossa natureza de modo identificável através de uma idealização que traça seus caminhos por simplificações sucessivas. Enquanto a síntese toma a complexidade da realidade, sem perdê-la, Rawls simplifica a realidade” (MENDES, 2006, p. 50). Uma maneira didática de explicar a ideia de posição original desenvolvida por Rawls é utilizando uma metáfora, senão vejamos:

Considere-se que há um bolo que precisa ser repartido por várias pessoas, e o responsável por partir o bolo será o último a escolher seu pedaço. A única forma do responsável por partir o bolo não sair no prejuízo é se ele partir em partes iguais, pois, se houver uma única fatia menor, ficará para ele, que escolherá por último. Não sabendo, por trás do véu, qual a fatia do “bolo” ficará para o sujeito, este prefere tomar uma decisão que deixe a última fatia com o maior tamanho possível (FALCÃO, 2013, p. 208).

Sobre o modo como os tributos seriam cobrados em um Estado democrático adequadamente organizado através dos dois princípios básicos da justiça como equidade, Rawls (1997, p. 308) afirma a importância do uso correto da tributação progressiva:

Portanto, pode ser melhor usar a tributação progressiva apenas quando ela é necessária para proteger a justiça da estrutura básica com relação ao primeiro princípio da justiça e à igualdade equitativa de oportunidades, e desse modo evitar acúmulos de propriedade e poder, que provavelmente minarão as instituições correspondentes. Seguir essa regra pode nos ajudar a verificar uma distinção importante nas questões de política. E se os tributos proporcionais se mostrarem mais eficientes, por exemplo, porque interferem menos no estímulo, isso poderia ser um argumento decisivo a favor deles, se fosse possível elaborar um sistema factível.

Quanto ao estabelecimento de igualdade equitativa de oportunidades através da transferência de renda pelo sistema tributário, fundamental na elaboração deste trabalho pela sua importância como pilar da dimensão redistributiva da tributação, diz o filósofo norte-americano: “Os impostos proporcionais sobre as despesas (ou sobre a renda) devem fornecer receita para manter os bens públicos, o setor de transferências e o estabelecimento da igualdade equitativa de oportunidades na educação, e em outros campos, de modo a implementar o segundo princípio” (RAWLS, 1997, p. 308). Rawls (1997, p. 307) é ainda mais claro quando fala a respeito da distribuição da carga tributária:

A segunda parte do setor de distribuição é um sistema de tributação que tem o intuito de arrecadar a receita exigida pela justiça. O governo deve receber uma parte dos recursos da sociedade, para que este possa fornecer os bens públicos e fazer os pagamentos de transferências para que o princípio da diferença seja satisfeito. Esse problema pertence ao setor de distribuição, já que a carga tributária deve ser partilhada de forma justa e esse setor tem por objetivo criar organizações justas.

Afirma ainda que a desigualdade extrema de riquezas coloca em risco as instituições e a democracia. Neste sentido, em um país desigual a democracia representativa existe apenas aparentemente.

Para o autor, a tributação tem a função justamente de impedir que o limite aceitável da desigualdade econômica seja ultrapassado (RAWLS, 1997). Esta relação entre tributação e distribuição de riqueza se dá da seguinte forma: “O propósito desses tributos e normas não é aumentar a receita (liberar recursos para o governo), mas corrigir, gradual e continuamente, a distribuição de riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades” (RAWLS, 1997, p. 306).

Partindo desta ideia de justiça como equidade, pode-se afirmar que o conceito de justo tem mais importância que o conceito de bem: “Um sistema social justo define o escopo

no âmbito do qual os indivíduos devem desenvolver seus objetivos, e oferece uma estrutura de direitos e oportunidades e meios de satisfação pelos quais e dentro dos quais esses fins podem ser equitativamente perseguidos” (RAWLS, 1997, p. 34).

Ligada à ideia de justiça como equidade, bem como à legitimidade de um governo democrático, a tributação funcionaria justamente para gerar benefícios compensatórios para os mais pobres, a partir da incidência de alguns impostos nas desigualdades de riquezas. Taxando as desigualdades assim, estaria de acordo com o segundo princípio que serve de base para a Teoria de Justiça desenvolvida por Rawls (1997).

Em sua proposta de Teoria de Justiça, Rawls assinala que “a ideia intuitiva é a de que, pelo fato do bem-estar de todos depender de um sistema de cooperação sem o qual ninguém pode ter uma vida satisfatória, a divisão de vantagens deveria acontecer de modo a suscitar a cooperação voluntária de todos os participantes, incluindo-se os menos bem situados” (RAWLS, 1997, p. 16).

Logo, sem essa divisão de vantagens, os menos afortunados não seriam estimulados a cooperar voluntariamente. No que diz respeito à tributação, esse ambiente de ausência de divisão de vantagens pode desestabilizar o consenso necessário para a cobrança de impostos, gerando o efeito colateral perverso da sonegação.

O princípio descrito na forma acima está ligado a um elemento fundamental desta pesquisa, visto que:

Uma vez que decidimos buscar uma concepção de justiça que impeça a utilização dos acidentes da dotação natural e das contingências de circunstâncias sociais como trunfos na demanda de vantagens econômicas e políticas, somos levados a usar esses princípios. Eles expressam a consequência do fato de deixarmos de lado aqueles aspectos do mundo social que parecem arbitrários de um ponto de vista moral (RAWLS, 1997, p. 17).

Neste sentido, em tal concepção de justiça, os princípios a serem utilizados serão aqueles que pessoas racionais escolheriam em uma posição de igualdade, desconsiderando o favorecimento por contingências naturais ou sociais.

De maneira mais direta, é possível sustentar a hipótese de que um cidadão só escolheria uma tributação ínfima sobre a herança se soubesse que herdaria uma grande fortuna, ao passo que um cidadão só teria motivos para escolher uma tributação ínfima e regressiva sobre a propriedade se soubesse ser dono de uma grande quantidade de imóveis destinados à especulação.

Ao elaborar um conceito genérico de sistema de justiça como equidade, o autor americano toca em outro ponto vital para a análise aqui pretendida, que é a justificação das desigualdades levando em conta principalmente a relação entre trabalhador e empresário:

“De acordo com o princípio da diferença, a desigualdade é justificável apenas se a diferença de expectativas for vantajosa para o homem representativo que está em piores condições, neste caso o trabalhador representativo não especializado. A desigualdade de expectativas seria justificável somente se a sua diminuição tornasse a classe trabalhadora ainda mais desfavorecida” (RAWLS, 1997, p. 82).

Por fim, é importante admitir que a teoria desenvolvida por Rawls não dá todas as respostas, ao contrário, traz muitas dúvidas e só é utilizada aqui como alternativa e parâmetro para a justificação da redistribuição pela tributação. Sobre as incertezas da teoria de justiça de Rawls, Falcão (2013, p. 209) assevera que:

São muitas suposições e, por mais que elas façam sentido juntas (a sua argumentação é discutível, mas coerente), fica uma dúvida essencial, presente desde o princípio e não dissipada ao fim do livro: por mais coerente que seja uma teoria, será mesmo possível reduzir decisões políticas históricas a um cálculo baseado numa metáfora de véu e uma teoria da ação racional com fins de realização do projeto de Immanuel Kant? Por que as convicções sobre a justiça precisariam ser validadas por um equilíbrio refletido?

Outro conceito, desta feita elaborado por Ricardo Lobo Torres (1995), que nos auxiliará na análise posterior, é o da desigualdade fiscal. Identificando diversos princípios ligados ao tema, o autor desenvolve cada um deles, evitando assim as generalizações que esvaziam de significado princípios importantes, como por exemplo, o princípio da igualdade. Desta forma, possibilita-se o estudo específico de princípios ligados ao tema da diminuição das desigualdades econômicas pela tributação, evitando que se parta para a análise da igualdade sem levar em conta o conteúdo que ela recebe dos princípios constitucionais vinculados à ideia de justiça.

Isto significa que é fundamental determinar como a desigualdade se relaciona com a injustiça, para que assim se possa buscar a identidade específica do conceito de tributação distributiva, realizando uma análise mais apurada e buscando uma compreensão abrangente e, ao mesmo tempo, específica deste conceito:

A igualdade, como princípio vazio, é medida de justiça; esta se torna impensável sem a igual repartição das cargas fiscais. A igualdade, porém, transcende a justiça, eis que penetra também em outros valores e pode estar presente na própria injustiça. [...] A igualdade estará comprometida se o sistema tributário não for justo em sua totalidade, com equilíbrio entre impostos diretos e indiretos e entre princípios e valores (TORRES, 1995, p. 269).

A ideia de política tributária equilibrada é fundamental porque, a partir dela, Lobo Torres (1995) desenvolve uma análise sobre os princípios constitucionais que dão sentido ao conceito. O autor dá ênfase ao princípio da capacidade contributiva, além de relacionar o princípio com a legitimidade da tributação, ao afirmar que:

Hoje aparece explicitamente na CF (art. 145). Consiste em legitimar a tributação e graduá-la de acordo com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos. Inexiste controle judicial da aplicação do princípio, depende de apreciação política. Necessário, entretanto, que haja igualdade em iguais condições de capacidade contributiva. Evidentemente que isso ocorrerá “sempre que possível”, como reza o art. 145 da CF, ao fito de adequar o princípio da capacidade contributiva à natureza do imposto e à técnica de sua incidência (TORRES, 1995, p. 270)

Segue o autor analisando alguns subprincípios constitucionais ligados à capacidade contributiva, que determinam a concretude que a metanorma da igualdade pode alcançar no que diz respeito à política fiscal. Tais subprincípios expressam uma linguagem própria que determina o significado de expressões comuns ao Direito Tributário, tudo isto ligado ao conceito de capacidade contributiva, que por sua vez, também determinará o quanto um sistema tributário será redistributivo.

Mais especificamente sobre o subprincípio da proporcionalidade, o autor brasileiro afirma que “Sinaliza para a imposição fiscal proporcional à riqueza, através de alíquotas uniformes para cada base de cálculo e se aplica de preferência aos impostos sobre o patrimônio. Estará desrespeitado, deflagrando-se a desigualdade, se, nos tributos a que se aplica, o legislador optar por critérios progressivos ou regressivos” (TORRES, 1995, p. 271).

Na conclusão é tratada a função meramente arrecadatória ou até confiscatória que a tributação pode desempenhar:

O Estado ofende a liberdade relativa do cidadão e o princípio da isonomia quando cria, na via legislativa, administrativa ou judicial, *desigualdades fiscais* infundadas, através de *privilégios odiosos* ou das *discriminações*. [...] Do ponto de vista fiscal odioso é o privilégio que consiste em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes, não pagá-lo (isenção) ou obter subvenções e incentivos, tudo em razão de diferenças subjetivas, afastadas dos princípios da justiça ou da segurança jurídica (TORRES, 1995, p. 276)¹².

Percebe-se, portanto, a importância dos dois autores para o presente trabalho de pesquisa, principalmente no sentido de estabelecer as bases teóricas para a construção de uma alternativa de redistribuição de renda e patrimônio pela tributação. A seguir, mais um autor que pode colaborar neste sentido.

3. IPTU e a progressividade na perspectiva de Thomas Piketty

¹² O Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC) destacou o impacto da regressividade dos tributos nas desigualdades de gênero e raça, demonstrando que são as mulheres negras, sobretudo, as que arcam com o maior ônus do pagamento de tributos indiretos em relação aos homens brancos (SALVADOR, 2014).

A esta altura, já com conceitos que permitem apreciar a especificidade de alguns aspectos distributivos que o IPTU possui, deve-se ter em conta alguns desses mecanismos. Torres destaca uma desarmonia entre impostos diretos e indiretos a ser combatida em nome da ideia da diminuição das desigualdades econômicas pela tributação, mas para a superação do problema é necessário aprofundar a discussão de um elemento fundamental – a progressividade.

Vale ressaltar que a regressividade do sistema tributário brasileiro não é uma questão meramente técnica ou teórica, primeiramente porque ela é fruto dos fatores reais de poder, e segundo porque qualquer proposta de reforma tributária que busque a diminuição das concentrações de renda e patrimônio através da tributação pode também conter incongruências a serem superadas que só a prática pode desvelar. Lassalle (1933) possui uma relevante definição a respeito dos fatores reais de poder, senão vejamos:

Essa é, em síntese, em essência, a Constituição de um país: a soma dos fatores reais do poder que regem um país. Mas, que relação existe com o que vulgarmente chamamos Constituição; com a Constituição jurídica? Não é difícil compreender a relação que ambos conceitos guardam entre si. Juntam-se esses fatores reais do poder, escrevemo-los em uma folha de papel, dá-se-lhes expressão escrita e a partir desse momento, incorporados a um papel, não são simples fatores reais do poder, mas sim verdadeiro direito, nas instituições jurídicas e quem atentar contra eles atenta contra a lei, e por conseguinte é punido (LASSALLE, 1933, p. 20).

Para que a análise não fique limitada aos termos técnicos do Direito Tributário e ao tecnicismo do Direito de um modo geral, é útil recorrer à teoria de um dos vários autores¹³ que defendem o imposto progressivo, qual seja, o economista francês Thomas Piketty. Piketty (2014) possibilita pensar a diminuição das desigualdades econômicas através da progressividade da tributação.

O primeiro elemento é o próprio conceito de imposto progressivo, o qual servirá de base para o presente trabalho de pesquisa, senão vejamos: “Um imposto é progressivo quando sua taxa é mais alta para os mais ricos (aqueles que possuem uma renda, um capital ou um consumo mais elevado terão um imposto progressivo para a renda, o capital ou o consumo) e mais baixa para os mais humildes” (PIKETTY, 2014, p. 482).

13 “Vários teóricos econômicos defendem os impostos progressivos (IP). Os defensores vão de Adam Smith ([1776], 1981) a Karl Marx e Engels ([1848], 1999). O principal argumento est. baseado na Lei de Weber-Fechner, segundo a qual a renda tem utilidade marginal decrescente e os IPs seriam os socialmente mais justos, porque o esforço dos indivíduos mais pobres em pagar o imposto muito superior a indivíduos mais ricos, mesmo com cada um suportando uma mesma alíquota. Um estudo de Klein e Stern (2006) aponta que 81% dos economistas norte-americanos defendem um sistema de tributação progressivo” (CARVALHO JR., 2012, p. 19).

A progressividade, no caso específico a progressividade dos impostos, está inserida no aspecto do consenso mínimo que deve legitimar a tributação e está sendo tratada como um caminho possível para diminuir as desigualdades econômicas que afetam as classes e grupos menos favorecidos da sociedade.

É neste sentido que o imposto progressivo assume um papel importante na redistribuição de rendas, uma vez que seria equivocado concluir que:

a progressividade fiscal desempenha apenas um papel limitado na redistribuição moderna. Antes de tudo, mesmo se a arrecadação mundial for próxima da proporcionalidade para a maioria da população, o fato de a taxa se elevar bastante – ou, ao contrário, diminuir nitidamente – para as rendas ou patrimônios mais elevados pode ter um impacto dinâmico considerável para a estrutura agregada da desigualdade (PIKETTY, 2014, p. 482).

Ou ainda, com relação à redistribuição necessária para superar as altas concentrações de patrimônio e renda, “é aquela que permite fazer progredir o máximo possível as oportunidades e condições de vida dos indivíduos mais desfavorecidos, como exprime, por exemplo, o princípio rawlsiano do *maximin*”¹⁴ (PIKETTY, 2015, p. 118). Piketty coloca de maneira ainda mais clara a relação entre desigualdade patrimonial e imposto progressivo: “Se essa regressividade fiscal no topo da hierarquia social se confirmar e se amplificar no futuro, é provável que haja consequências importantes para a dinâmica da desigualdade patrimonial e para o possível retorno de uma enorme concentração do capital” (PIKETTY, 2014, p. 483).

Em Piketty (2014), com os privilégios fiscais dos mais ricos observados no Estado fiscal moderno, o relativo consenso em torno do Estado fiscal e social estará ameaçado; a classe média não aceitará pagar mais tributos que os mais ricos; o individualismo e o egoísmo chegarão a níveis alarmantes; com um sistema tributário sem o equilíbrio necessário entre impostos diretos e indiretos ninguém aceitará continuar pagando pelos outros. Um sistema fiscal que seja minimamente progressivo passa a ter uma importância fundamental, e com ele o papel do Direito Tributário.

14 “As teorias modernas de justiça social exprimiram essa ideia sob a forma do princípio ‘maximin’, segundo o qual a sociedade justa deve maximizar oportunidades e condições mínimas de vida oferecidas pelo sistema social. Esse princípio foi introduzido formalmente por Serge-Christophe Kolm [1971] e John Rawls [1972], embora o encontremos sob formas mais ou menos explícitas bem mais antigas, como, por exemplo, na noção tradicional de que direitos iguais os mais amplos possíveis devem ser garantidos a todos, pensamento bastante aceito em nível teórico” (PIKETTY, 2015, p. 10). O termo *maximin* foi debatido na Introdução deste trabalho.

O autor amplia o conceito de progressividade para relacioná-lo com o consentimento fiscal e com um gradual aumento de questionamentos relacionados ao sistema que vigora no Estado social e fiscal moderno:

E, se o aumento dessa progressividade fiscal não ocorresse, não seria surpresa que aqueles menos beneficiados pelo livre-comércio (ou que às vezes sofrem perdas nítidas) comessem a questionar o sistema. O imposto progressivo é uma instituição indispensável para fazer com que cada pessoa se beneficie da globalização, e sua ausência cada vez mais evidente pode levar a globalização econômica a perder apoio (PIKETTY, 2014, p. 484).

O papel redistributivo do imposto progressivo rejeita qualquer noção que o admita como de importância secundária, desnecessário ao Estado social, principalmente por ele desempenhar “um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI” (PIKETTY, 2014, p. 484).

Para Piketty (2014, p. 484-485), “contudo, hoje essa instituição está gravemente ameaçada, tanto do ponto de vista intelectual (as diferentes funções da progressividade nunca foram plenamente debatidas) quanto do político (a concorrência fiscal permitia que categorias inteiras de renda se eximissem das regras do regime normal)”.

A partir da função distributiva desenvolvida pela tributação progressiva, o autor francês distingue a história da progressividade do século XX com a do século XXI, sugerindo a respeito do surgimento do imposto progressivo ao longo do século passado:

Foram as guerras, e não o sufrágio universal, que conduziram à ascensão do imposto progressivo. A experiência da França na Belle Époque demonstra, de forma cabal, o grau de má-fé atingido pelas elites econômicas e financeiras para defender seus interesses, assim como às vezes o dos economistas, que ocupam hoje um lugar invejável na hierarquia americana das rendas e que têm desagradável tendência a defender com frequência seus interesses privados, ocultando-os por trás de uma improvável defesa do interesse geral (PIKETTY, 2014, p. 500).

O autor afirma ainda que o sentimento generalizado da população, segundo pesquisas realizadas, aponta para a ideia de que as desigualdades patrimoniais que não são fruto de fatores controláveis devem ser dirimidas pelo Estado (PIKETTY, 2014).

No que diz respeito à relação entre progressividade e impostos sobre o patrimônio imobiliário, como o IPTU, o autor aponta algumas falhas de tais tributos, senão vejamos:

Esses impostos têm o inconveniente de se basearem unicamente nos ativos imobiliários (o patrimônio financeiro é totalmente ignorado, e os empréstimos não podem ser deduzidos do valor dos bens, de modo que uma pessoa com grandes dívidas é taxada da mesma maneira que um indivíduo sem dívida alguma) e, na maioria das vezes, numa taxa proporcional ou quase (PIKETTY, 2014, p. 503).

E aponta também os méritos destes tributos, mostrando que:

já é um mérito o fato de eles existirem e arrecadarem massas significativas na maioria dos países desenvolvidos, sobretudo nos países anglo-saxões (normalmente entre 1% e 2% da renda nacional). Além disso, certos países (em particular os Estados Unidos) utilizam sistemas relativamente sofisticados de declarações pré-preenchidas, com ajustes automáticos do valor de mercado de alguns bens, que mereciam ser estendidos e generalizados a todas as classes de ativos (PIKETTY, 2014, p. 503).

Antes de darmos prosseguimento à pesquisa e tratarmos dos aspectos normativos e dogmáticos da política fiscal brasileira e aracajuana, entendemos que seja fundamental concluir este capítulo explicando a diversidade dos autores que foram utilizados no marco teórico.

Vale destacar que o esforço em compreender o potencial (utilizado ou não) da função redistributiva da tributação no Brasil e em Aracaju pode ser feito através de um método de abordagem à escolha do pesquisador. Tal método apontará, logo de início, os limites de análise do tema bem como os posicionamentos relativos à ideologia. Um viés político foi aqui assumido de maneira clara, a partir de uma perspectiva que leva em consideração a diminuição das desigualdades econômicas que tanto afeta os contribuintes que mais sofreram com a regressividade da política fiscal brasileira ao longo de sua história e que, portanto, seriam os mais favorecidos com o aumento da progressividade de nossa tributação.

Os limites desta pesquisa foram determinados inicialmente pelo que chamamos de função redistributiva da tributação. Como integrante do marco teórico ela diz respeito à análise da política fiscal como um todo, ou seja, ela traz a possibilidade de entender como funciona o sistema tributário de um modo geral no Brasil, e como já foi explicitado, a tributação pode ser analisada a partir de duas funções diametralmente opostas: função redistributiva e função meramente arrecadatória, que no extremo pode tornar o imposto confiscatório.

Não significa, em contrapartida, que seja apenas necessário entender o sistema tributário de um modo geral para que se possa explicar a política fiscal de uma cidade. Se faz necessário compreender mais dois pontos: primeiramente, por se tratar de saber se a política fiscal serve para diminuir as desigualdades econômicas ou não, é saber até que ponto uma desigualdade é aceitável de acordo com alguns parâmetros de análise, pois compreende-se que analisar a política fiscal de uma cidade sem saber que interesses ela atende de maneira prioritária seria passar ao largo da realidade.

O segundo ponto, que não será enfrentado por esta pesquisa, diz respeito ao modelo de cidade que se almeja alcançar, visto que não enfrentar tal questão seria o mesmo que discutir o sistema tributário sem levar em conta os objetivos que ele pode fazer um lugar

atingir, não levando em conta que a depender de tais objetivos, é que se poderá analisar se uma política fiscal local é eficiente ou não.

São necessários, portanto, três eixos de análise: o sistema tributário de um modo geral e a função redistributiva da tributação; o sistema tributário local e o papel que ele pode desempenhar para ajudar a alcançar os objetivos de uma cidade – direito à cidade; e os mecanismos de diminuição das desigualdades econômicas que a tributação possui – mínimo existencial e progressividade.

Na tentativa de realização dos objetivos supramencionados foram utilizados alguns autores que pertencem a uma variada gama de correntes filosóficas. Em contrapartida, os conceitos são usados para ajudar a cumprir com o objetivo geral deste trabalho, que é identificar os aspectos distributivos que o IPTU tem ou pode vir a ter na política fiscal de Aracaju, levando em conta as heranças históricas herdadas desde o período pós 1988.

Neste sentido, o intuito é não cair em um ecletismo, que põe no mesmo contexto autores com concepções filosóficas diferentes. Ao revés, o que se buscou nesta pesquisa foram as pontes existentes entre as diversas teorias citadas sem menosprezar a essência de cada uma, mas utilizando-as para o objetivo desta pesquisa que aqui se realiza, ou seja, como ferramentas de análise dos aspectos distributivos do IPTU.

CAPÍTULO II – MARCO NORMATIVO NACIONAL: ASPECTOS, DISTRIBUTIVOS, DOGMÁTICOS E LEGAIS DO IPTU NO BRASIL

Buscaremos a esta altura da pesquisa tratar do desenvolvimento da política tributária e fiscal do Brasil a partir do marco histórico do Código Tributário Nacional em 1966, focando principalmente na quadra histórica iniciada na Constituição de 1988. Este apanhado histórico, que não se pretende exaustivo e não esconde sua superficialidade, é fundamental para que se possa compreender e situar historicamente a função distributiva que a tributação desempenha ou que pode desempenhar no Brasil e em Aracaju.

Na continuação desta pesquisa serão utilizados os conceitos expostos no primeiro capítulo, buscando aprofundar os aspectos distributivos da tributação na Constituição de 1988 e, se também há, a forma de desenvolvimento destes mecanismos na política fiscal brasileira recente.

Desta forma, já é possível adiantar que o período a ser analisado inicialmente é caracterizado por, pelo menos em tese, um aumento das limitações ao poder de tributar também no que diz respeito ao IPTU. No período central de análise aqui adotado, pode-se dizer que o IPTU ganha dispositivos que o ligam de maneira mais efetiva ao princípio da capacidade contributiva.

O período do Estado Fiscal brasileiro que analisamos com mais ênfase corresponde à conformação tributária implementada pela Constituição de 1988, incluindo a Emenda Constitucional 29, que trata da progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel. Conforme o texto legal, “§ 1º. Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e” (BRASIL, 2000, art. 3º). Tal emenda serviu efetivamente para o fortalecimento da ideia de uma política fiscal mais progressiva presente na própria

Constituição de 1988, principalmente no que diz respeito ao IPTU. Também será analisada a relação do IPTU com o Código Tributário Nacional e com o Estatuto da Cidade.

A presente pesquisa analisa a evolução histórica do IPTU na política tributária do Brasil, com maior ênfase no período pós 1988, particularmente nas possibilidades de distributividade através da tributação trazidas pelo novo texto constitucional.

1. Reforma tributária de 1965¹⁵ e o CTN de 1966: origens da regressividade da matriz tributária brasileira e esvaziamento das funções distributivas do IPTU

Pode-se resumir a reforma tributária feita no contexto do golpe militar desfechado em março de 1964 em seu aspecto jurídico-formal na Lei número 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), no entanto, uma decisão jurídico-política encerra debates maiores e mais complexos que o texto da Lei.

A partir do quadro estabelecido sobre a situação econômica e da política tributária do país ao tempo que precedeu a reforma, tem-se um pouco da dimensão do “problema” da tributação, centro de atenção especial do Executivo em busca da implementação do seu projeto de poder. O termo “problema” colocado entre aspas aqui não é gratuito, diz respeito à questão da relação do Estado com interesses de classe:

As alterações introduzidas em 1962 na legislação do imposto de renda de pessoas físicas, que visaram, principalmente, ampliar a tributação sobre os rendimentos de capital, bem como criar formas de controle de sua evasão – por exemplo, exigindo a declaração de bens –, certamente aumentaram a indignação das elites econômicas contra o sistema tributário vigente (VARSAÑO, 1996, p. 08).

Neste passo, é importante mencionar que “a desaceleração e o baixo crescimento da economia entre 1961 e 1964 – 4,5% ao ano (a.a) – em relação ao período anterior, associados a uma inflação ascendente – a projeção para 1964 atingia 144% – colocaram grandes desafios, desde o início, para o golpe não sucumbir diante do caos econômico e social” (OLIVEIRA, 2013, p. 547).

Por sua vez, a montagem de um forte aparelho repressivo pelo governo militar interditou qualquer espécie de oposição ao processo de reforma tributária supramencionado,

¹⁵ A Reforma Tributária realizada na Ditadura Militar brasileira foi iniciada com a Emenda Constitucional 18 de dezembro de 1965 e consolidada com o Código Tributário Nacional em 1966. Neste trabalho, chamaremos esta sistematização de “Reforma Tributária de 1965”, levando em conta apenas seu marco inicial. Isso será feito para fins de uniformização do texto, mesmo sabendo a imprecisão que o termo carregará consigo.

que culminou na também já mencionada aprovação do Código Tributário Nacional (CTN), pela Lei número 5.172/66.

Fruto de anteprojeto redigido na década de 1950 pelo professor Rubens Gomes de Sousa, o referido Código teve como seu balizamento um modelo que tinha como um dos objetivos redefinir o mecanismo de financiamento da economia em geral. Para isso, a elite econômica e política procedeu à análise do sistema tributário propondo respostas a serem adotadas como solução, e para a inserção da tributação no projeto desenvolvimentista instalado pelo novo regime.

No que diz respeito ao CTN e à Reforma Tributária de 1965, Oliveira (2013) diagnostica algumas prioridades que tal processo teria tido, senão vejamos:

- a) depurar o sistema de impostos inadequados para o estágio de desenvolvimento atingido pelo país e ajustá-lo à nova realidade econômica;
- b) recompor a capacidade de financiamento do Estado, adequando-a ao novo papel que havia assumido na condução do processo de acumulação;
- c) criar incentivos fiscais e financeiros para estimular/apoiar setores considerados estratégicos no novo modelo de desenvolvimento; e
- d) desenhar um modelo de federalismo fiscal que contribuísse para que os recursos repartidos entre as esferas governamentais fossem prioritariamente destinados para viabilizar os objetivos do crescimento (OLIVEIRA, 2013, p. 548).

Logo, tanto a Reforma Tributária quanto o CTN de 1966, como explicitado anteriormente, fizeram parte do contexto de construção de um sistema tributário de acordo com o regime instaurado.

Neste sentido, o arcabouço legal deixa transparecer o incentivo à acumulação privada, e uma vez que não dispõe dos mecanismos legais distributivos, ao mesmo tempo em que associa a melhoria do sistema tributário apenas à racionalidade e à modernização, abre caminho para que, segundo Francisco Luiz C. Lopreato (2013), o setor público traga para si “a tarefa de apoiar a acumulação e de minimizar o risco privado, atuando como responsável, em última instância, pelo processo de crescimento” (LOPREATO, 2013, p. 85).

Se por um lado, o CTN cumpre importante papel de mecanismo de ajuste, “especificando as regras-matrizes constitucionais de cada tributo, ou seja, desenhando-as mais em detalhe e ressaltando seus exatos contornos” (CARRAZA; CARRAZA, 2016, p. 02).

Em outro sentido, ele desencadeou uma perda de autonomia dos municípios, além de não servir de incentivo para que o sistema tributário nacional fosse um instrumento de diminuição das desigualdades econômicas ou da concentração de patrimônio e renda, muito em função da “lógica que orientou a reforma de 1965/1966, em que, à função tributação, foi atribuído o papel de impulsionar o processo de crescimento, o qual parecia uma das

prioridades entre os objetivos contidos na Doutrina de Segurança Nacional do regime militar” (OLIVEIRA, 2013, p. 553).

Assim, “afinal, um código tributário foi adotado no bojo da reforma de 1964/67 e são poucos atualmente os que contestam sua utilidade e importância como organizador da tributação no país, a despeito da perda de autonomia fiscal que sua existência implicou” (VARSANO, 1996, p. 25).

No que diz respeito ao CTN, as medidas concretas na direção desta política fiscal de crescimento, que “atribuiu poder à política fiscal para atuar como instrumento de alavancagem do crescimento, por meio de amplo conjunto de isenções e incentivos fiscais em benefício do lucro e da acumulação interna das empresas” (LOPREATO, 2013, p. 84), podem ser sentidas, por exemplo, nos artigos 107 e 108 do Código, considerado como “comando autoritário, destinado a prescrever como, inclusive, o Poder Judiciário deveria interpretar o Direito Tributário, com pretensão de permanência quando alçados à posição de lei complementar” (FOLLONI, 2014, p. 245).

Ricardo Lobo Torres (2006) reconheceu o caráter autoritário dessas normas do Código Tributário Nacional, senão vejamos “Por muito mais que mera coincidência as normas sobre a interpretação estampadas no CTN vieram a lume no início do regime autoritário de 1964: visavam, sem a menor dúvida, a conservar e manter na via interpretativa a orientação política então inaugurada” (TORRES, 2006, p. 347).

Este processo de manutenção da orientação política na via interpretativa tributária recém inaugurada se complementaria com a centralização e burocratização das decisões fiscais. Este outro aspecto pode ser verificado pela ampliação do “bolo tributário” para o governo federal, que basicamente ocorreu de duas maneiras:

em 1968, o Ato Complementar número 40 reduziu o Fundo de Participação dos Estados e Municípios (FPEM) de 20% para 12%, restringindo a 5% os recursos destinados tanto para o FPE como para o FPM e destinando 2% para um fundo especial, enfraquecendo a força deste instrumento para atenuar os desequilíbrios da federação; em 1967, seria ampliada a participação da União na arrecadação do imposto sobre combustíveis e lubrificantes de 40% para 60%, e reduzida a dos estados e municípios de 10% para 40% – 32% para os estados e 8% para os municípios (OLIVEIRA, 2013, p. 553).

Drenando grandes fatias de recursos da sociedade para garantir sua sustentação, tal sistema desembocou no agravamento das desigualdades sociais. De qualquer maneira, não se pode negar que o Código Tributário Nacional, ao longo destes mais de 50 anos de vigência, serviu como “elemento de estabilização do Direito Tributário, posto que serve de colchão legislativo aparador entre a Constituição e a legislação ordinária” (MARTINS, 2000, p. 07).

Por outro lado, se é um fato que a racionalização e o aprimoramento do sistema tributário faziam parte do discurso do regime que justificou a aprovação do CTN, tal utilização da política fiscal como fator de desenvolvimento não estava associada à ideia de uma tributação progressiva com a cobrança estendida equitativamente a todas as camadas da população.

Nesse sentido, “o CTN absteve-se de qualquer cogitação a respeito da causa material, da justificativa jurídico-política da tributação, para além da competência formal do ente que institui a exação” (FOLLONI, 2014, p. 249). Desta maneira, o debate acerca da justificção material da tributação ficou praticamente interditado nos anos que seguiram à vigência do CTN.

A racionalização, funcionalização e sistematização da tributação no Brasil eram previstas na política do regime instaurado, tudo isso visando o desenvolvimento econômico. Isso seria realizado não pelo viés distributivo e com controle da sociedade, mas através da elevação da “arrecadação, por meio de ampla reforma tributária, de modo a evitar déficits que comprometessem o processo de estabilização de curto prazo” (LOPREATO, 2013, p. 85).

A sistematização da política tributária simbolizada pelo CTN foi decisiva para o tipo de crescimento econômico que ocorreu. Como norma estabilizadora do sistema tributário nacional, o CTN permitiu e fomentou tanto o aumento da carga tributária, quanto as medidas para tornar o sistema consistente com o objetivo do crescimento.

Ocorre que, tudo isso foi feito sem a progressividade necessária e sem o desenvolvimento de mecanismos distributivos. “Por exemplo, o imposto de exportação foi transferido para o governo federal e transformado em instrumento de política do comércio exterior, assim como o [Imposto sobre Operações Financeiras] IOF, em instrumento de política monetária, perdendo ambos a finalidade arrecadatória” (OLIVEIRA, 2013, p. 553).

Como consequência das situações narradas acima, dificultou-se ainda mais a autonomia financeira dos estados e municípios, pois “simultaneamente, a política tributária tratou de intervir na distribuição de renda institucional: cortou pela metade as transferências constitucionais (FPE, FPM e impostos únicos) e concentrou a arrecadação na esfera federal, com base na hipótese de que a União tem maior disposição a poupar e alocar com mais eficiência os gastos, beneficiando as despesas de capital e crescimento” (LOPREATO, 2013, p. 88).

A relação numérica entre carga tributária e PIB pode ser depreendida pelo fato de que, “A despeito da intensa concessão de incentivos fiscais, a carga tributária do país

conseguiu se sustentar acima de 25% do PIB até 1978, com a União arrecadando aproximadamente 3/4 do montante de recursos e dispondo, após as transferências para estados e municípios, de cerca de 2/3 dos mesmos” (VARSANO, 1996, p. 10).

Percebeu-se a certa altura que a política tributária adotada dava sinais de esgotamento, e iniciava-se a fase de declínio do modelo adotado pelo regime, conforme as diretrizes propostas pela Lei 5.172/66. Os pontos fundamentais nesta passagem foram o declínio da carga tributária e a irrisória participação dos impostos sobre patrimônio e renda. Segundo Fabrício Augusto de Oliveira (2013, p. 555):

a carga tributária, depois de ter se mantida em torno de 25% durante toda década de 1970, ingressou numa trajetória de declínio na década seguinte, reduzindo para 23,3%, em 1988, devido ao estreitamento da base tributária provocada pela perda de dinamismo da atividade produtiva e pelo aumento da participação das exportações na geração do produto, visto que isentas de tributação. Apesar do aumento da participação do IR em sua estrutura, resultante do início da desmontagem do “paraíso fiscal” que teve início no final da década de 1970 e da elevação de suas alíquotas, visando aumentar a arrecadação diante da crise fiscal do Estado, ainda assim, sua contribuição na geração da carga tributária não passou de 20%, o que, somado à irrisória participação dos impostos sobre patrimônio – cerca de 1% –, continuou mantendo o sistema como antípoda da justiça fiscal.

Seria impossível conciliar os interesses da base de sustentação do regime, o enfrentamento da crise econômica e fiscal instalada, manter os mesmos patamares de arrecadação, e ao mesmo tempo manter a regressividade do sistema. “A crise fiscal associada à crise econômica minaram as últimas bases de sustentação política do Estado autoritário à medida que seu enfrentamento exigiu a adoção de medidas que contrariavam seus interesses” (OLIVEIRA, 2013, p. 555).

É importante ressaltar que a racionalização e sistematização da tributação através do CTN se deu em detrimento dos aspectos distributivos. Ao direcionar os incentivos fiscais para o setor privado, dividiu o público a ser tributado: de um lado o setor privado e os grandes empresários beneficiados pela tributação preponderantemente indireta e pelos benefícios fiscais, e do outro os contribuintes “comuns” atingidos em cheio pelo desequilíbrio e pela regressividade do sistema tributário.

Especificamente em relação ao IPTU, pouca coisa pode ser acrescentada às modificações ocorridas no sistema tributário no período pós CTN/66. Sendo um dos impostos diretos – Imposto de Renda (IR), IPTU, e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) –, e além disso municipal, sofreu os mesmos efeitos da centralização e da regressividade.

De um imposto capaz de contribuir para a autonomia financeira dos municípios, com possibilidade de ter mecanismos distributivos e de indução do crescimento ordenado das

cidades, o IPTU viu-se destituído de qualquer importância, chegando à irrisória participação de menos de 1% na carga tributária.

A Reforma Tributária de 1965, consolidada com a aprovação do CTN, encontrou no esvaziamento dos impostos diretos um campo fértil para o engajamento do sistema tributário com os ideais do regime estabelecido. Dentro da tradição não distributiva e indutora do crescimento, os impostos diretos eram os menos propícios ao objetivo da acumulação de capital, da concentração da riqueza e da renda, bem como de alavancar a capacidade de investimento. Historicamente regressiva, a política tributária expandiu e aprofundou esta situação no pós CTN.

Dois exemplos de como o IPTU teve suas funções distributivas ou extrafiscais esvaziadas pelo CTN¹⁶ podem ser destacados: a definição de tributo como prestação pecuniária que não constitua sanção por ato ilícito e a ausência de qualquer menção a respeito da finalidade do IPTU no que diz respeito ao funcionamento do Estado. O artigo 3º do CTN, por exemplo, interditou a possibilidade de que o IPTU fosse utilizado como sanção em razão do aproveitamento inadequado do solo.

Conforme André Folloni (2014, p. 247), “no âmbito das normas gerais, não se admitia tributo com efeito sancionatório. Em 1988, todavia, a Constituição prescreveu a possibilidade de que o IPTU seja utilizado como ‘pena’ em razão do ‘aproveitamento inadequado’ do solo ‘não utilizado’ ou ‘subutilizado’ em face da lei (CF, art. 182, parágrafo 4º, II)”.

A função do CTN, também com relação ao IPTU, era meramente declaratória, objetivando unicamente o propósito de explicitação. Contudo, um conceito de tributo que venha a ser pensado na contemporaneidade, não pode ignorar esta possibilidade de ter um viés sancionatório, visto que “Um conceito constitucional de tributo não pode eliminar a possibilidade de que o tributo venha, ainda que excepcionalmente, a servir de sanção contra atos ilícitos” (FOLLONI, 2014, p. 248).

O esvaziamento de certas funções do IPTU se completava com a ausência de qualquer menção no que diz respeito à sua função ou finalidade no funcionamento dos municípios.

Neste sentido, a “ausência de qualquer menção a respeito das finalidades dos tributos no CTN, e de uma lei editada na vigência da atual Constituição democrática que venha a dispor sobre esse tema, tem causado grave dificuldade no controle de constitucionalidade

¹⁶

O Código Tributário Nacional cuida do IPTU nos arts. 32 a 34.

material da tributação no Brasil” (FOLLONI, 2014, p. 250). O CTN cumpria assim a missão de estabilização do Direito Tributário, servindo de colchão legislativo aparador, sem, no entanto, se comprometer com qualquer tipo de justificativa material do IPTU.

A forma de cobrança do IPTU imposta pelo regime autoritário repetiu os passos seguidos na Reforma Tributária. Neste passo, em 1968, o Ato Complementar número 40 reduziu o Fundo de Participação dos Estados e Municípios (FPEM) de 20% para 12%, num quadro que, como já vimos, a carga tributária brasileira era composta por 80% de tributos indiretos, com o IPTU representando grau bastante reduzido de participação na arrecadação.

Na justificativa da Reforma Tributária e do próprio CTN podem ser verificadas a priorização do processo de acumulação, a insatisfação com a disfuncionalidade do sistema tributário, e o intuito de aumentar a arrecadação através da tributação. Mas a intenção de melhorar o sistema tributário e colocar os tributos indiretos em posição de destaque na arrecadação estatal e no fortalecimento do estamento burocrático racional “sacrificou o papel do sistema tributário enquanto instrumento de redução das desigualdades sociais” (OLIVEIRA, 2013, p. 546).

A racionalização e melhoria técnica do sistema tributário ocorrida pós CTN veio a determinar a função preponderantemente desempenhada pelo IPTU no Brasil. A tributação indireta que cresceu neste período não possui a mesma capacidade distributiva dos impostos diretos, não leva em conta a capacidade contributiva, e os contribuintes mais taxados são, em grande parte, os que tem menos condições econômicas.

Neste quadro estabelece-se uma dicotomia entre imposto indireto e imposto direto na qual o primeiro tem a incumbência de dar continuidade histórica à função meramente arrecadatória da tributação, muitas vezes taxando mais quem tem menos condições de ser taxado. Já o imposto direto passa a cumprir a função distributiva da tributação. A este respeito, discorre Nunes (2006, p. 124):

Apesar do instrumento da não cumulatividade, que alivia o peso da tributação em cascata, o fato é que cada etapa da produção e do comércio é onerada, com impostos e contribuições sobre os valores dos bens e serviços comercializados. Comparando-se a tributação do consumo com a de tributos diretos como renda e patrimônio, percebe-se facilmente que nestes casos os tributos incidem em uma única fase, o que reduz seu potencial de arrecadação.

Esta situação descrita, em que o sistema tributário racionalizado e funcional cumpre a função de indutor do processo da acumulação privada sacrificando o papel que a tributação pode jogar na redução das desigualdades, é um quadro surgido principalmente após o Código Tributário Nacional e a Reforma Tributária de 65, sendo indispensável a

compreensão deste processo histórico para que se possa pensar em uma alternativa de transformação.

2. Aspectos distributivos do IPTU no período posterior à Constituição de 1988

O tópico antecedente descreveu a função meramente arrecadatória e não distributiva do IPTU através da análise do CTN e da Reforma Tributária de 1965, mas tal imposto tem a sua possibilidade distributiva principalmente no período posterior à Constituição de 1988, sendo este o foco de análise deste capítulo.

Como foi visto no marco teórico, a função distributiva do IPTU está ligada à capacidade contributiva, que será exercida através da progressividade, ou seja, através de taxas mais altas para os maiores patrimônios e mais baixa para os mais humildes. Tentar-se-á neste capítulo caracterizar uma possibilidade do exercício dos aspectos distributivos do IPTU a partir dos dispositivos da Constituição de 1988, que de um certo modo serviu de reação ao espírito autoritário e centralizador do sistema tributário inaugurado em 1965. De acordo com Vecchio (2002, p. 199):

Ao contrário da Constituição de 1967, estruturada segundo o constitucionalismo clássico, visando a organização e disciplina do funcionamento do Estado, a de 1988 estabeleceu os princípios e objetivos da nação, da sociedade. Portanto, a interpretação da Constituição de 1988 *deve* levar em consideração os princípios constitucionais que correspondem aos objetivos sociais.

Ainda, de acordo com Oliveira (2013, p. 556): “em reação ao espírito centralizador e autoritário que predominou durante o regime militar, a reforma tributária de 1988 foi presidida pela lógica da descentralização, transformada, na década de 1980, em sinônimo de democracia”.

Entende-se que a análise crítica sobre a função preponderantemente arrecadatória e não distributiva desempenhada pelo IPTU é desprovida de sentido se nela não estiverem contidos os elementos que podem servir para um esforço no sentido de diminuir, mesmo que minimamente, as desigualdades e as concentrações de patrimônio e renda através da tributação.

Desta forma, tentar-se-á vislumbrar, no interior deste arcabouço principiológico constitucional tributário que será apresentado, um caminho para que a função distributiva do IPTU possa ser realmente exercida, inclusive no município de Aracaju, considerando que “no campo da tributação esses princípios são aplicados, por exemplo, para julgar que uma política fiscal não pode ser implementada quando leva a um caminho que chegará ao

aumento das desigualdades, sob pena de inconstitucionalidade” (VECCHIO, 2002, p. 199).

Um dos principais princípios que se apresenta neste contexto é o da capacidade contributiva:

a capacidade contributiva e a igualdade tributária estão mais explicitamente presentes no princípios da igualdade geral, previsto no art. 5.º, e da justiça, como objetivo da República, que contempla a igualdade como a condição racional da justiça, além de conter objetivos de erradicação da pobreza e de redução das desigualdades sociais (VECCHIO, 2002, p. 199).

Dados os três níveis de análise, serão expostos novamente no presente tópico os elementos da obra de John Rawls (1997), que por sua proposta de Justiça Distributiva para diminuição das desigualdades, e por conter também a crítica ao cotidiano da desigualdade, e à ideologia econômica que sustenta tais desigualdades, pode ser aproveitado na construção de uma alternativa ao caráter regressivo já sedimentado na nossa política fiscal.

A obra do autor mencionado também pode servir para sedimentar uma alternativa à função meramente arrecadatória do IPTU que não serve para diminuir as desigualdades econômicas, e à corrente de pensamento econômico e jurídico que sustenta teoricamente os níveis anteriores. Assim, tentar-se-á trabalhar a função distributiva do IPTU em seus níveis teórico e prático.

Situar os aspectos distributivos do IPTU hoje significa compreender historicamente a função desempenhada por este tributo no Brasil, sobretudo a história pós Constituição de 1988, na qual ele assumiu novas funções e características:

A Constituição de 1988, além de confirmar o papel do IPTU como imposto de grande potencial fiscal dos municípios conforme as constituições anteriores, passa a inovar, se preocupando (*sic*) com a progressividade e com os objetivos extrafiscais. (...) O artigo 156 afirma que o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e da função social da propriedade ou seletivo de acordo com a localização, tamanho ou uso do imóvel. Já o artigo 182 afirma que o IPTU poderá ser progressivo no tempo para promover o adequado aproveitamento da propriedade de acordo com o que estabelece cada Plano Diretor Municipal (CARVALHO JR., 2009, p. 09).

O quadro de reestruturação da distribuição de competências e receitas entre entes da Federação que acabou por beneficiar os municípios, combinado com o aumento de limitações ao poder de tributar imposto pelo texto constitucional, resulta no dever de coerência entre o IPTU e os objetivos fundamentais de erradicação da pobreza e diminuição das desigualdades sociais.

Como bem observou John Rawls (1997), o princípio da diferença exige justiça na distribuição, fundamentando assim uma tributação justa. Neste sentido, após um período no qual os impostos, inclusive o IPTU, eram utilizados exclusivamente para os objetivos de crescimento econômico e pelo processo de acumulação privada em expansão, independentemente de qualquer fundamentação material ou de objetivos distributivos, deu-

se a criação de um conjunto de princípios constitucionais tributários, dentre eles a metanorma da capacidade contributiva, que deveria graduar os impostos “sempre que possível”, conforme Vecchio (2002, p. 201):

Com apoio nessa classificação é preciso concluir que, quando a Constituição de 1988 determina que, sempre que possível, os impostos sejam progressivos, impõe ao legislador um comportamento com eficácia imediata. Logo, as normas tributárias que *podem* ser progressivas, se não cumprirem o princípio devem ser consideradas inconstitucionais. A norma que impõe a progressividade não é programática, já que não depende de uma norma para surtir efeitos: de pronto o legislador está sujeito ao seu cumprimento.

Com novas atribuições e possibilidades diante do texto constitucional de 1988, o IPTU passou a ter mecanismos distributivos, que não fossem estritamente arrecadatórios. Em contrapartida, os executivos municipais continuam a cobrar o imposto dentro da tradição meramente arrecadatória e não distributiva observada anteriormente¹⁷.

Diante da não utilização dos mecanismos distributivos do IPTU contidos no próprio texto constitucional, do desequilíbrio entre impostos diretos e indiretos, e de uma suposta falta de recursos estatais que inviabilizariam inclusive os direitos garantidos na Constituição de 1988, fala-se na necessidade de uma Reforma Tributária no Brasil, o que passaria necessariamente pela revisão do próprio texto constitucional.

Mas será possível afirmar com total segurança que de fato tal reforma se faz necessária? E mais, se a necessidade de uma Reforma Tributária existe de fato, o caminho que ela deve trilhar é o da diminuição da carga tributária com ampla revisão do texto legal ou o da reformulação na forma de tributação utilizando o próprio texto constitucional atual? Sobre os discursos produzidos em torno da reforma tributária, pronuncia-se Vecchio (2002, p. 203):

A realidade das relações econômicas é objeto de um discurso adotado como o referente pelo produtor do direito, e que fundamenta uma proposta de reforma tributária, sendo que prevalece o discurso correspondente à visão de mundo, à ideologia da classe com maior poder econômico, político e ideológico.

Para que seja respondida à questão acima, primeiramente, será adotada a ideia defendida por John Rawls (1997) de correção das concentrações de renda pela tributação. Para o autor, a tributação progressiva deve ser utilizada para corrigir e restringir a

¹⁷ Carvalho Jr. (2008) analisou a estrutura de alíquotas de 365 municípios (todos acima de 50 mil habitantes) no ano de 2007 e encontrou que apenas 14% desses municípios tinham alíquotas progressivas de IPTU (isto é, aumentavam conforme o valor venal do imóvel). Já em 6,8% deles, as alíquotas variavam conforme localização do imóvel e em 5,5% conforme tamanho do imóvel. Além disso, 26,9% desses municípios previam a possibilidade do “IPTU Progressivo no venal” para terrenos vagos. Com isso, pode-se dizer que cerca de um quarto das cidades brasileiras acima de 50 mil habitantes possui alíquotas progressivas ou seletivas, de acordo com o artigo 156 da CF de 1988.

acumulação e concentração excessiva de riquezas, favorecendo assim a igualdade equitativa de oportunidades na educação e em outros setores.

Diante de tal ideia, faz-se necessário verificar se existe um modelo de cobrança do IPTU que apesar de praticado atualmente, seja incompatível com o texto constitucional e outro de viés distributivo que, apesar de estar de acordo com a Constituição de 1988, ainda esteja em processo de formação visto que ainda não colocado em prática.

O discurso para legitimar a criação de normas que entram em choque com o que determina a Constituição brasileira é o da racionalidade científica. Ocorre que os mitos da concentração de renda e riqueza como condição necessária para o crescimento econômico, dos incentivos fiscais favorecendo os mais produtivos como condição para sua atividade, dos efeitos benéficos na economia de uma carga tributária reduzida, já foram desvendados no decorrer do século XX por economistas, mesmo liberais, como Keynes (VECCHIO, 2002, p. 205).

A análise baseada em Rawls (1997) exige um apuro para que possa ser identificado um caminho distributivo para a cobrança do IPTU no próprio texto constitucional e diferenciado de simples ajustes circunstanciais que não alterem significativamente a regressividade da matriz tributária brasileira, pois no primeiro ocorre uma ruptura clara da ordem estabelecida baseada na arrecadação através dos impostos indiretos, causando um aumento da progressividade da tributação direta, produzindo um efeito redistributivo, desconcentrador e que diminua os níveis de desigualdade.

Há que se considerar contradições produzidas pelo próprio processo histórico que ambienta a promulgação da Constituição Federal:

Desta forma, a matriz tributária que surge a partir da promulgação de tal texto refletirá certa incongruência com as aspirações sociais originárias desse processo de redemocratização. Ao mesmo tempo em que se fundamentará na busca por uma maior justiça social, prevista em sua estruturação principiológica, observará, na prática, a herança de uma experiência preexistente, compromissada com promoção da desigualdade social ao se balizar em escolhas altamente regressivas (D'ARAÚJO, 2015, p. 100).

Essa mudança de paradigma na matriz tributária através da progressividade constitui a característica essencial da tributação distributiva, e tem como objetivo, para utilizar os termos de Rawls (1997, p. 306) a respeito do setor de distribuição, “preservar uma justiça aproximativa das partes”, no qual o consenso em torno do governo representativo é preservado, fortalecendo por consequência as liberdades políticas.

A discrepância entre o direcionamento principiológico da nossa política tributária dado pela Constituição de 1988 e a realidade regressiva da matriz tributária brasileira¹⁸ é percebida pela baixa tributação sobre a concentração de renda no Brasil, bem como pela quase irrelevante tributação sobre o patrimônio no Brasil país (SALVADOR, 2016), ocasionando por conseguinte uma perda do consentimento fiscal, sobretudo dos setores médios, que não aceitam continuar pagando mais impostos que os ricos, tudo isso referendado por um descompasso entre interpretação do judiciário e princípios constitucionais.

Tal situação arrisca colocar em xeque a própria legitimidade do sistema tributário:

A legitimidade do sistema tributário está, portanto, em xeque. Quando a interpretação, pelo Judiciário, é construída no sentido da validade de normas contrárias aos princípios constitucionais, ocorre uma prevalência da ideologia, ao mesmo tempo que esta é negada em nome de uma pretensa interpretação científica, ou pura” (VECCHIO, 2002, p. 205).

Para D’Araújo (2015, p. 100), entretanto, os aspectos de manutenção da ordem anterior à CF 1988 presentes no sistema tributário não devem ser motivo de surpresa:

Esta constatação de insuficiência da estrutura fiscal inaugurada em 1988, todavia, não surpreende a análise aqui desenvolvida. Afinal, conforme observado anteriormente, toda reforma tributária acaba sendo condicionada pelos elementos existentes nas estruturas pretéritas. Assim, salvo em situações de rupturas claras da ordem estabelecida, geralmente realizadas por meio de revoluções, as escolhas empreendidas no campo da tributação geralmente não modificam drasticamente a estrutura já existente, quando muito reajustando-a às demais condicionantes sociais, econômicas e políticas, ou remodelando-a de acordo com os princípios então estabelecidos pela comunidade.

Um dos objetivos do presente tópico desta pesquisa é justamente analisar algumas das causas de tal discrepância entre texto constitucional e o sistema tributário real, principalmente no que diz respeito ao IPTU.

Para que fosse possível vislumbrar a possibilidade de um sistema tributário distributivo concatenado na prática com o texto constitucional, seria imprescindível identificar a falsidade da antinomia entre redistribuição de renda e desenvolvimento econômico, denunciada por Ricardo Lobo Torres (1995) e defendida por alguns

¹⁸ Marcelo Neves, analisando a questão da constitucionalização simbólica na perspectiva do bloqueio da concretização dos programas constitucionais por determinações do “mundo da vida”, escreve: “Os procedimentos e argumentos especificamente jurídicos não teriam relevância funcional em relação aos fatores do ambiente. Ao contrário, no caso da constitucionalização simbólica ocorre o bloqueio permanente e estrutural da concretização dos critérios/programas jurídicos-constitucionais pela injunção de outros códigos sistêmicos e por determinações do ‘mundo da vida’, de tal maneira que, no plano constitucional, ao código ‘lícito/ilícito’ sobrepõem-se outros códigos-diferença orientadores da ação e vivência sociais.” (NEVES, 2011; p. 92-93).

economistas, havendo argumentação política, econômica e filosófica para se contrapor a esta artificial oposição:

As discriminações e os privilégios na concessão de isenções, restituições de impostos, subvenções e subsídios, em nome do desenvolvimento econômico, que examinaremos oportunamente, tornaram-se um dos mais importantes e difíceis problemas do intervencionismo estatal, pela inevitabilidade das desigualdades (TORRES, 1995, p. 273).

Os valores e as “verdades científicas”, utilizados para justificar a regressividade da nossa política fiscal, até então aceitos sem relevantes questionamentos, devem ser criticados e estudados com profundidade, devendo-se analisar o real motivo da não concretização dos princípios constitucionais tributários. Assim,

A efetivação da democracia impõe responsabilidades a todos; a manutenção do modo de produção capitalista impõe custos a todos; em consequência, a tributação deve ser baseada coerentemente nos princípios constitucionais. E todos os argumentos contra a efetivação desses princípios podem ser contestados, econômica, política ou filosoficamente. No entanto, o imediatismo e a ética distorcida do individualismo possessivo obstaculizam a evolução social possível, o aprofundamento da democracia. E se não houver justiça tributária, os princípios da igualdade e da justiça, embora constitucionalizados, desempenharão papel apenas retórico e simbólico (VECCHIO, 2002, p. 173).

Infelizmente, nada autoriza a afirmar que o texto constitucional caminha para uma efetividade plena no campo tributário, mais especificamente com relação ao IPTU, pois o que se observa é uma reprodução ainda existente dos valores tributários dominantes e uma continuidade histórica, ainda que com outras nuances, que foi iniciada principalmente no período posterior a 1965.

O viés não distributivo e de favorecimento ao processo de acumulação privada do sistema tributário brasileiro é intrínseco a ele desde a sua efetiva racionalização e sistematização ocorrida em 1965, e a crítica hoje realizada por diversos autores não caracteriza uma quebra de paradigma¹⁹.

A identificação correta do nível de efetividade dos comandos constitucionais que regem o sistema tributário²⁰, inclusive no que diz respeito ao IPTU, é importante por duas razões: a primeira é que a identificação correta do nível de efetividade do texto constitucional que trata do sistema tributário, ao contrário de impulsionar mudanças de concepções teóricas e atitudes, pode resultar exatamente no reforço da não concretização, causando um aumento da regressividade do sistema.

¹⁹ Uma síntese do pensamento de vários autores sobre uma Reforma Tributária que objetive a justiça social pode ser encontrada em Costa, Ellery Jr. e Piscitelli (2009).

²⁰ A Constituição Federal de 1.988 cuida do Sistema Tributário Nacional nos arts. 145 a 162.

Cabe ressaltar que “há a norma, com sentido prescritivo; mas há uma ideologia que, no caso do direito tributário, é a de haver justiça na distribuição, com base nos princípios de igualdade e de capacidade contributiva” (VECCHIO, 2002, p. 203).

Como se acredita que o texto constitucional carece de efetividade, dá-se o próprio texto como defeituoso, resultando em um esforço de reforma do mesmo²¹ antes mesmo da sua plena vivência prática e efetivação.

Convém registrar, de logo, que essas normas, componentes do “Estatuto do Contribuinte”, são intangíveis pelo exercício da competência constitucional reformadora. Equivale dizer, são cláusulas pétreas (art. 60, parágrafo 4º, CF/88), de modo que a reforma constitucional não pode se desenvolver no sentido de restringir a proteção do bem jurídico tutelado por cada uma delas; *a ampliação, por outro lado, da proteção conferida pelo sistema constitucional normativo tributário é possível*, tal como aconteceu em um passado recente, com a instituição da regra da anterioridade mista (EC número 42/2003) (GARRIDO, 2015, p. 81, grifos do autor).

Ou ainda, por se tratar de uma análise superficial da não efetividade do conteúdo normativo constitucional tributário, pode ser facilmente reapropriada por propostas de reforma tributária que não objetivem a mudança da regressividade da nossa matriz tributária.

A segunda razão leva em conta o marco teórico adotado na presente pesquisa. Uma vez que se busca concretizar os mecanismos (re)distributivos da tributação, mais especificamente do IPTU, contidos no texto constitucional de 1988, a análise correta é fundamental para que sejam tomadas atitudes neste sentido, afinal, “a função do direito é a hegemonia política e não a resolução de conflitos (...) quem exerce o poder o faz porque mantém a *hegemonia* sobre outros, e hegemonia não é outra coisa que conseguir a eficácia do direito que se dita” (CORREAS, 1995, p. 123)..

Ao se identificar os aspectos distributivos da tributação que, embora contidos no texto constitucional de 1988, ainda não foram concretizados de maneira efetiva, incorre-se no erro de admitir que o próprio texto constitucional é responsável por tal inefetividade, ou seja, que o próximo passo é a busca de um novo sistema normativo constitucional tributário, sem que seja admitida a influência constante dos valores dominantes nesta não

²¹ “Convém registrar, de logo, que essas normas, componentes do ‘Estatuto do Contribuinte’, são intangíveis pelo exercício da competência constitucional reformadora. Equivale dizer, são cláusulas pétreas (art. 60, parágrafo 4º, CF/88), de modo que a reforma constitucional não pode se desenvolver no sentido de restringir a proteção do bem jurídico tutelado por cada uma delas; *a ampliação, por outro lado, da proteção conferida pelo sistema constitucional normativo tributário é possível*, tal como aconteceu em um passado recente, com a instituição da regra da anterioridade mista (EC número 42/2003)” (GARRIDO, 2015, p. 81).

concretização do texto constitucional. Tal questão é bem abordada por Vecchio (2002, p. 207) neste excerto:

A distribuição do ônus tributário implica alterações na distribuição de riqueza e, portanto, do poder. A efetiva aplicação do princípio da igualdade, no sentido de corrigir as desigualdades, levaria à quebra do *status quo*. É lógica, portanto, a reação à aplicação efetiva, por parte dos que são beneficiados pelo desigual sistema vigente, que continua o mesmo, enquanto o princípio da igualdade exerce papel apenas retórico.

Desta constatação advém uma proposta de mudança do sistema tributário que exclui a crítica dos motivos da não efetivação do texto constitucional e fecha-se na ilusão de se estar construindo uma nova política tributária, mas o que ocorre é um reforço da matriz regressiva ao ignorar-se os motivos “para além da legislação” da sua reprodução, e perder-se na formulação teórica de um novo sistema novamente distanciado do caráter distributivo que a tributação pode ter.

É importante ressaltar que, embora seja difícil afirmar a total inefetividade dos mecanismos distributivos do texto constitucional, restam claras algumas disfunções da progressividade desempenhada pelo IPTU, dentre elas o conservadorismo das interpretações feitas pelo Poder Judiciário:

Infelizmente, mesmo com toda a preocupação do legislador dada a progressividade e o uso do IPTU como instrumento extrafiscal, o conservadorismo das interpretações do Judiciário tem prevalecido e muitas iniciativas municipais, de forma a executar essas políticas, foram embargadas tanto nos tribunais estaduais ou regionais como no STF (CARVALHO JR., 2009, p. 09)

O conservadorismo das interpretações do judiciário, a dificuldade em se proceder com mecanismos eficientes de administração dos tributos incidentes sobre o patrimônio, bem como o argumento de que a tributação da propriedade induziria a fuga de capitais para o exterior, resultaram em uma baixa utilização do potencial distributivo do IPTU presente no texto constitucional, o que se reflete no campo tributário através da regressividade que, em razão da baixa representatividade dos impostos diretos, se mostra cada vez mais presente na matriz tributária brasileira.

A progressividade do IPTU, portanto, passa a não ser utilizada tão intensamente na prática, uma vez que os obstáculos são grandes para sua realização efetiva. Exemplos não faltam, “caso exemplar foi o observado no município de São Paulo, no qual o reajuste da planta genérica de valores foi objeto de severas críticas e oposições por parte de setores organizados da sociedade civil daquela cidade” (D’ARAÚJO, 2015, p. 52)

Em que pesem as dificuldades, a progressividade do IPTU pode ser entendida como obrigatoriedade constitucional: “em suma, o IPTU deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva, nos termos do já estudado art. 145, parágrafo 1º, primeira parte, da CF. E, para

isso, deve ser progressivo. Esta é uma *progressividade fiscal*, de existência obrigatória” (CARRAZA, 2011 p. 118).

Neste sentido, a progressividade fiscal do IPTU trazida pelo texto constitucional de 1988, que teria por função atender ao princípio da capacidade contributiva, não consegue cumprir de maneira plena esta tarefa. A distributividade a ser exercida não se efetiva por causa da não aceitação deste mecanismo pelo Judiciário e pelos próprios contribuintes.

Pode-se ainda destacar a disfuncionalidade da produção jurídica, seja ela doutrinária ou judicial, no que diz respeito aos mecanismos distributivos do IPTU, conforme explicita o texto de Macedo (2006, p. 72).

Para Rodrigo da Rocha Rosa, a EC número 29/2000 só autoriza a progressividade advinda da variação do valor venal do bem, que é a base de cálculo dos impostos reais que incidem sobre a propriedade. Ives Gandra da Silva Martins, em seu artigo intitulado *A progressividade do IPTU é inconstitucional?*, já apontava os principais questionamentos relativos à duvidosa constitucionalidade da cobrança do IPTU progressivo facultada pela Emenda Constitucional no 29/2000. Para Pedro Guimarães Filho, a inconstitucionalidade da referida emenda constitucional é manifesta por ferir frontalmente o princípio pético da igualdade, pela razão de que, no seu entender, ficariam sujeitos ao pagamento do IPTU progressivo, tanto aquele cuja propriedade está adequada ao Plano Diretor, quanto aquele que não atende as exigências deste plano.

A produção teórica e judicial tributária, no período pós Constituição de 1988, trocou o paradigma positivista e privatista pelo modelo neoconstitucionalista e da teoria dos direitos fundamentais, nos quais os princípios são colocados em patamar privilegiado como instrumentos da busca pela verdade ou pela decisão correta de um determinado caso.

Cabe ressaltar, neste íterim, que “entretanto, a teoria dos direitos fundamentais está longe de ser democrática, muito embora tenha a importância de ter superado o discurso confuso, positivista, privatista e estático no direito constitucional nas décadas que antecederam a Constituição de 1988” (KAUFMANN, 2011, p. 204). Sobre tal fenômeno, Kaufmann (2011, p. 196) nos revela, ainda, que

o neoconstitucionalismo, um movimento mais recente, pretende agregar as posições teóricas que se formaram no bojo de uma leitura mais principiológica e axiológica da Constituição. (...) o neoconstitucionalismo atribui à ponderação papel fundamental ao lado de outras perspectivas igualmente importantes, tais como a nova hermenêutica mais principiológica, o Direito como moral, o Poder Judiciário como central na democracia, etc.

No processo vivido pela sociedade brasileira na redemocratização, nenhuma das duas formulações consegue dar as respostas necessárias aos problemas do sistema tributário, gerando uma disfuncionalidade que perpassa desde a pesquisa acadêmica e doutrinária até as decisões judiciais que afetam a vida cotidiana dos contribuintes.

É possível portanto, afirmar que, se a função meramente arrecadatória e não distributiva desempenhada pelo IPTU até a Constituição de 1988 tinha respaldo na lei e no sistema constitucional tributário, a situação hoje já não é tão simples e segura assim. Embora “desrespeito” não seja a denominação mais correta, existem elementos suficientes para traçar um quadro no qual as incongruências da cobrança não distributiva do IPTU com o texto constitucional são bastante evidentes, conforme a argumentação de Carraza (2016 p. 120):

O que não se pode mais sustentar é que enquanto não houver um *plano diretor* as alíquotas do IPTU têm que ser as mesmas: tanto para o imóvel de luxo, localizado em bairro estritamente residencial, como para o imóvel modestíssimo localizado na periferia. Estas ideias muito do agrado das elites, que já não se sustentavam com a redação original do parágrafo 1º do art. 156 da Carta Fundamental, agora positivamente não colhem.

Os pontos citados levam a um desuso dos mecanismos constitucionais distributivos do IPTU, e a jurisdição constitucional, no que diz respeito à proteção do sistema constitucional tributário, se mostra insuficiente.

A sociedade, através do poder constituinte, cria mecanismos distributivos de cobrança de impostos que são muitas vezes ignorados pelo aparelho jurídico estatal, colocando em xeque o consenso em torno do Estado fiscal brasileiro, sobretudo nos setores médios.

A disfunção do texto constitucional no que diz respeito ao IPTU tem como ponto nevrálgico a regressividade em razão do peso dos impostos indiretos. Uma vez que a progressividade fiscal do IPTU contida no texto constitucional não consegue se explicitar na forma como o IPTU é cobrado cotidianamente nos municípios do Brasil, tais mecanismos distributivos resultam inócuos e sem finalidade, pois estão fechados hermeticamente em construções teóricas que em nada servem, e acabam por reacender a função não distributiva e meramente arrecadatória que era desenvolvida antes da Constituição de 1988.

Como se pode perceber, o texto constitucional que trata dos mecanismos distributivos do IPTU deixa lacunas indevidas que muitas vezes ocasionam falhas e disfunções no seu exercício. A este respeito, discorre Ferrajoli (1999, p. 63):

En el plano teórico supone que el nexo entre expectativas y garantías no es de naturaleza empírica sino normativa, que puede ser contradicho por la existencia de las primeras y por la inexistencia de las segundas; y que, por consiguiente, la ausencia de garantías debe ser considerada como una indebida *laguna* que los poderes públicos internos e internacionales tienen la obligación de colmar.

Para que seja possível buscar que o IPTU exerça, de alguma forma, sua possibilidade distributiva disposta no texto constitucional, é necessário identificar da forma mais exata possível, de que maneira se dá a regressividade do nosso sistema tributário e suas

respectivas causas, para então buscar um traçado de uma linha discursiva e argumentativa que possibilite uma alternativa na busca pela concretização do texto maior no que diz respeito ao caráter distributivo da tributação. Dessa forma, considerar aspectos históricos, políticos e sociais é tarefa fundamental, uma vez que:

(...) a correlação das forças políticas e sociais atuantes no sistema encontra-se na base da determinação da distribuição dos impostos diretos e indiretos, ou seja, na composição da carga tributária. Caso essa correlação seja desfavorável aos trabalhadores, por exemplo, tenderão a predominar, na estrutura tributária, os impostos indiretos, que são caracteristicamente regressivos e instrumentos que contribuem para piorar a distribuição de renda, com baixas incidências sobre a renda, os lucros e o patrimônio (OLIVEIRA, 2001, p. 128).

Não tentaremos desenvolver aqui uma teoria jurídica que possa ajudar no desenvolvimento e concretização da função distributiva do IPTU contida no texto constitucional de 1988. Esta difícil tarefa extrapolaria os limites da presente pesquisa, mas é possível tecer algumas considerações sobre algumas formulações teórico-filosóficas que podem auxiliar neste propósito, pois uma análise dos aspectos distributivos do IPTU não pode furtar-se deste esforço.

O primeiro ponto a ser buscado é a discussão real e profunda sobre as atuais bases filosóficas da interpretação do texto constitucional tributário brasileiro de 1988. É impossível avançar na crítica à regressividade da nossa política fiscal, incluindo aí o IPTU, sem que sejam apontados os limites do seu discurso legitimador:

À parte o tom quase profético de suas promessas, a teoria dos direitos fundamentais não é nada mais do que uma visão específica do mundo que galgou, mais ou menos pelas razões aqui expostas, prestígio e sucesso no período do pós-88. O discurso da irradiação dos princípios e valores da Constituição funcionou como motor propulsor desse destaque que o discurso obteve em nossa doutrina constitucional (KAUFMANN, 2011, p. 203).

O Poder Judiciário, especificamente o Tribunal Constitucional (STF), constitui o espaço fundamental desta discussão, pois cabe em última instância a esta instituição dar a última palavra em matéria de interpretação constitucional.

Embora possa parecer trivial, buscar a discussão de como os dispositivos constitucionais tributários são interpretados e aplicados não é tão simples. A ausência de reflexão a esse respeito, já referida anteriormente, impossibilita movimentos de avanço na função distributiva da tributação, inclusive no que diz respeito ao IPTU.

O movimento compreende, portanto, uma crítica ao neoconstitucionalismo que vem pautando, inclusive, as decisões que tratam da matéria tributária contida no texto constitucional. Conforme Kaufmann (2011, p. 214),

(...) torna-se claro que, tanto sob o enfoque da teoria dos direitos fundamentais quanto pelo olhar do neoconstitucionalismo, o discurso constitucional praticado no

Brasil acaba por ser antidemocrático sob duplo aspecto: coloca o Judiciário, o juiz e o jurista no centro das decisões políticas (afastando a autoridade democrática do Parlamento) e força o império de vigência de uma visão moral da sociedade, não a visão moral majoritária, mas a visão moral do Judiciário, do juiz e do jurista.

O mesmo autor critica, ainda:

A relação entre o que seria uma postura pragmatista e certo excesso de tolerância em relação ao apelo do equilíbrio fiscal em matéria de constitucionalidade tributária foi diversas vezes levantada durante a década de 1990. A visão era tão negativa em relação a esse argumento, que durante muito tempo se entendia que não se tratava de racionalidade legítima a subsidiar uma decisão do Supremo Tribunal Federal, motivo pelo qual não constava das ementas e muito menos dos votos. Em seu lugar, havia uma construção bastante criativa e elaborada para justificar “tecnicamente” a decisão. Apenas a título de ilustração, cite-se o RE nº 197.790, RE nº 181.664, ADI nº 1.850, RE nº 370.682, RE nº 353.657, RE nº 232.713-Agr e RE nº 203.486-Agr (KAUFMANN, 2011, p. 327).

Passado este primeiro momento de (auto)crítica, cumpre buscar a realização das funções distributivas do IPTU em suas três dimensões constitucionais básicas: fiscal, extrafiscal e sancionatória.

Os aspectos distributivos do IPTU contidos no texto constitucional, determinados pela própria Constituição, pelos executivos municipais e pela jurisdição constitucional, têm, necessariamente que extrapolar a imposição de valores por critérios pseudocientíficos feita pela doutrina neoconstitucionalista, bem como o discurso intolerante baseado na ponderação de princípios do tipo capacidade contributiva *versus* vedação do confisco, que na verdade escondem posições que carregam a visão moral do próprio Judiciário.

Não cabe aqui dizer o conteúdo a ser desenvolvido na discussão jurídica a respeito dos aspectos distributivos do IPTU presentes no texto constitucional, pois isso resultaria na negação do importante papel do debate público a respeito da tributação, e consequente reprodução de um novo discurso ideologicamente orientado à manutenção do status quo, que, na busca por transformar o sistema tributário, cairia novamente em um certo tipo de dogmatismo. Ou, nas palavras de Falcão (2013, p. 212):

O debate público é necessário, dadas as diferentes concepções de mundo e a contínua necessidade de ajustes dos interesses individuais na praça pública; não basta ter uma sociedade estável, pois a estabilidade pode ser conseguida por um governo autoritário através da força. Para respeitar a autonomia do indivíduo, é necessário que haja um consenso pelas razões certas, ou seja, derivado de negociações razoáveis na esfera pública, respeitados o direito à informação e a autonomia dos cidadãos.

Cumprido, portanto, assumir a perspectiva pragmatista como alternativa à elaboração teórica e interpretativa dos mecanismos distributivos do IPTU presentes no texto constitucional, estabelecendo uma relação permanente entre Constituição e experiências reais da nossa política tributária.

Esta tarefa não é incompatível com a teoria de Justiça de Rawls utilizada no marco teórico da presente pesquisa, pois, apesar de sua teoria de justiça ser influenciada por uma teoria moral, “aspectos estéticos presentes desde o princípio fazem da teoria de Rawls uma teoria pragmática, ou pelo menos compatível com a verdade estética de James e Dewey” (FALCÃO, 2013, p. 211).

A adoção da alternativa do paradigma pragmatista pode ter efeitos imediatos sobre a estrutura de reprodução e efetivação dos mecanismos constitucionais distributivos do IPTU. O conjunto de decisões, conceitos e práticas que formam a produção constitucional a respeito do Direito Tributário e mais especificamente do IPTU, é produto, dentre outros fatores, do jogo arbitrário e subjetivo da ponderação de valores:

Assim, por exemplo, a “violação do princípio da dignidade da pessoa humana” serve para descrever quase qualquer situação; o “princípio da proporcionalidade”, mesmo que se fale de danos processuais ou danos tributários, pode justificar ou desencorajar quase qualquer comportamento; “ponderar valores” leva necessariamente a um jogo tão arbitrário e subjetivo que, ao final, somente serve para uma retórica vazia (KAUFMANN, 2011, p. 320).

A política tributária se assume como fruto não de uma discussão ontológica, mas sim de um debate acerca de nossas opções políticas no sentido de construção de uma efetiva democracia liberal, motivo pelo qual Kaufmann (2011, p. 331) reivindica: “um vocabulário que consiga transformar as discussões ontológicas em debates acerca de nossas opções políticas e se essas opções são úteis na construção de uma efetiva democracia liberal”.

Dessa maneira a regressividade do nosso sistema pode enfim ser modificada e a crença ultraliberal de que a distributividade da tributação pode atrapalhar o desenvolvimento econômico será posta em xeque.

John Rawls (1997), que se autodeclara construtivista, no sentido kantiano, na obra *Uma teoria da justiça*, entende que a experiência coletiva deve moldar os princípios dirigentes da sociedade, o que não deixa de ser um contraponto à interpretação neoconstitucionalista da nossa Carta Magna, que muitas vezes ignora os problemas concretos da nossa democracia e que se recusa a atenuar experiências de humilhação dos contribuintes brasileiros. Há que se considerar, para melhor compreensão de Rawls (1997), o que representa a perspectiva construtivista ora referenciada:

Como tese intermediária, o construtivismo aceita alguns princípios diretores – pontos de partida –, mas também entende que a experiência coletiva deve aprimorá-los e revisá-los de acordo com a situação. O construtivismo, portanto, se baseia na autonomia do sujeito em escolher, partindo da alta generalidade do imperativo categórico, a estrutura básica da sociedade de acordo com suas próprias convicções (FALCÃO, 2013, p. 219).

Para Rawls, segundo Vecchio (2002, p. 215), a fim de concretizar os princípios de justiça liberais “é exatamente o que deve ser feito: redistribuição”, e explica porque a coerência com o princípio exige a redistribuição: “na ‘posição original’, os contratantes não sabem se terão vantagens ou desvantagens quando começarem a atuar de acordo com regras e princípios que devem escolher, no momento, sob a ignorância dessas condições” (VECCHIO, 2002, p. 215). Neste passo, a solução chega a ser intuitiva: “escolhem, por isso, instituições que propiciem o máximo de igualdade política e material possível” (op.cit., p. 215).

Para que seja possível garantir meios materiais para todos, Rawls propõe, “diminuir a distância entre a parcela mais rica e a parcela mais pobre da população, pois uma extrema desigualdade gera instabilidade, revolta etc. A segunda solução, a mais engenhosa, é aplicar o princípio econômico da maximização do mínimo (*maximin*), que consiste na crença em que, uma vez elevada a condição dos mais pobres, há uma reação em cadeia que favorece todos que estão em melhor situação” (FALCÃO, 2013, p. 206).

A ideia é que a pobreza prejudica a economia e a democracia. Quanto mais se aumenta a condição de vida dos mais pobres, mais se eleva qualitativamente sua participação na vida política e econômica do país.

Embora Ricardo Lobo Torres (1995) tenha realizado aprofundamento na especificidade da distributividade pela tributação, Rawls (1997) possibilita uma válvula de escape para os mecanismos redistributivos da tributação, colocando na sua teoria de justiça esta possibilidade. Resta então, para o exercício da função constitucional redistributiva da tributação, buscar na fonte originária – a filosofia – a concretização de tal conteúdo da nossa Constituição.

A concretização do conteúdo normativo constitucional que trata da progressividade do IPTU partiria da elaboração teórica e filosófica mais pragmática que neoconstitucionalista, tudo isso através de escolhas que seriam tomadas sob o hipotético véu da ignorância, citado anteriormente. A consciência explícita de que a escolha pela tributação direta é uma escolha política e não meramente técnica seria então utilizada para a tentativa de alcançar uma política tributária mais progressiva e, conseqüentemente, redistributiva. Uma vez que, segundo Vecchio (2002, p. 233):

É necessário, então, que o sistema tributário implemente efetivamente a progressividade, de forma radical, para fazer frente à radicalidade da desigualdade (desigualdade enraizada). Somente assim a *redistribuição* através da tributação será concretizada. Enquanto apenas cumprida a exigência constitucional de que os tributos devem ser pagos de acordo com a capacidade contributiva, não se pode

falar em uma redistribuição em sentido forte. Somente com a adoção da progressividade é que o processo redistributivo será *verticalizado*.

Uma vez que deseja-se aqui concretizar a função distributiva da tributação presente no texto constitucional pela sua vinculação real com a sociedade e com o objetivo constitucional da diminuição das desigualdades, as escolhas realizadas por contribuintes sob o véu da ignorância pode resultar na (re) produção de um sistema tributário progressivo e, conseqüentemente, redistributivo. O trecho que segue é elucidativo a respeito do pensamento de Rawls:

Supõe o autor que, ignorando as vantagens que cada um possui, serão escolhidas as medidas mais equitativas. A ideia básica é que, se o sujeito não sabe que posição ocupará na sociedade (se é preto ou branco, novo ou velho, judeu ou ateu, liberal ou conservador), tomará as decisões que melhor condições deem ao menos favorecido dos cidadãos. Ninguém gostaria de, uma vez levantado o véu, descobrir que tomou uma decisão extremamente prejudicial para sua classe. O indivíduo racional de Rawls deseja diminuir os riscos para si, e ignorar sua condição é a maneira mais racional de conseguir isso. O processo é progressivo e, a cada decisão, o participante da posição original vai ficando menos ignorante (vai sendo levantado o véu). Como a decisão de uma etapa não pode ser modificada na etapa posterior, quando tiver sido levantado o véu, todas as decisões importantes já terão sido tomadas de forma equitativa (FALCÃO, 2013, p. 208).

Vecchio (2002) completa a respeito da necessidade de que os impostos chamados “reais” sejam progressivos:

Assim, é a progressividade do sistema tributário, para que este seja mais justo quanto à distribuição da carga tributária, que deve ser implementada amplamente, não apenas através de alíquotas, e nem somente no imposto de renda, mas inclusive nos impostos reais e sobre as sucessões. Além disso, as manifestações de capacidade contributiva, suscetíveis de tributação, por integrarem campos de tributação previstos na Constituição, devem ser alcançadas mediante legislação eficiente, sanando-se as omissões legislativas, resultem elas de incompetência técnico-legislativa ou de influência de grupos mais poderosos” (VECCHIO, 2002, p. 235).

3. Estatuto da Cidade e a progressividade extrafiscal: o IPTU como indutor do crescimento ordenado das cidades

A progressividade extrafiscal do IPTU, já abordada de maneira superficial anteriormente, também tem seus mecanismos distributivos que interessam na discussão teórico-filosófica sobre o enfrentamento das desigualdades através da tributação. Barbosa (2007) explica que há três formas de progressividade do IPTU atualmente:

Como ficou exposto, entendemos que, atualmente, existem três espécies de progressividade do IPTU, autorizadas pelo Texto Supremo: 1) a primeira foi autorizada pelo art. 182 parágrafo 4º, inciso 2º, denominada pelos estudiosos do Direito Tributário como ‘*progressividade no tempo*’; 2) a segunda espécie foi

autorizada pela Emenda Constitucional no 29/2000, que deu nova redação ao art. 156 parágrafo 1º, inciso II, que Autoriza (“poderá”) a progressividade de acordo com a localização e o uso do imóvel; e 3) a do art. 156 parágrafo 1º, inciso I, que autoriza a progressividade ‘em razão do valor’ também autorizada pela referida Emenda (BARBOSA, 2007, p. 124).

As três formas possíveis de progressividade do IPTU constituem variações dos mecanismos distributivos elencados no texto constitucional, ou seja, a distributividade pode assumir várias formas no que diz respeito ao IPTU.

Tanto a progressividade no tempo, quanto as progressividades advindas da Emenda Constitucional 29/2000, têm conteúdo distributivo, mesmo quando tomam forma de sanção ao imóvel que não cumpre a função social da propriedade. Quanto a isso, cabe esclarecer:

A “progressividade no tempo” é sanção ao imóvel que não cumpre a função social da propriedade: “Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no parágrafo 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos” (BARBOSA, 2007, p. 125).

O modelo não distributivo de cobrança do IPTU que serviu para o projeto desenvolvimentista baseado na acumulação privada, foi marcado pela não observância da capacidade contributiva e do controle da função social da propriedade.

Ocorre que tal modelo não foi modificado na prática, mesmo após a Constituição de 1988 e o Estatuto da Cidade de 2001, conforme constata Afonso, Araújo, e Nóbrega (ANO?, p. 64): “Embora a progressividade no tempo possa, em longo prazo, determinar avanços na equidade do IPTU, sua utilização ainda é muito incipiente nas cidades brasileiras (...)”.

Neste sentido é que podemos afirmar que a distributividade do IPTU passa também pela forma de atuação no interior das cidades, principalmente no que diz respeito ao crescimento ordenado e ao controle das funções sociais que cada propriedade deve ter.

A ausência de uma legislação que regule a progressividade no tempo do IPTU tem por consequência uma forma de cobrança não distributiva, como constata Barbosa (2007, p. 143):

Assim, o Município que não elaborar a lei que institui o IPTU progressivo, regulando o procedimento para a aplicação da sanção pela inadequada utilização da propriedade urbana, nos limites estabelecidos pelo Estatuto da Cidade (arts. 5º e 7º), não poderá exigí-lo, face a ineficácia sintática da norma. A falta da lei municipal não permitirá ao intérprete a elaboração da norma jurídica “stricto sensu” a ser construída, para reger a exigência do IPTU-progressivo.

Neste passo, refletir sobre o IPTU implica em repensar os seus múltiplos aspectos distributivos. Tal ausência também revela a regressividade da matriz tributária brasileira, já

que esse tipo de cobrança progressiva avançou pouco desde a vigência do Estatuto da Cidade, interditando os avanços necessários sobre as formas distributivas do IPTU que dizem respeito à função social da propriedade.

Cumprindo uma função historicamente determinada e que teima em se perpetuar, o papel não distributivo do IPTU é considerado pelos gestores municipais como autossuficiente para compor a forma de arrecadação municipal, negando-se à distributividade através da progressividade no tempo também neste sentido.

O esforço de concretização dos aspectos distributivos do IPTU deve, portanto, refletir-se na faceta extrafiscal²² da progressividade do IPTU, mas não de forma isolada, pois está intimamente ligada aos outros dois tipos de progressividade. Pensar a progressividade no tempo do IPTU de maneira isolada, constitui um obstáculo à transformação da matriz tributária brasileira, à medida em que lida tão somente com um dos componentes que determinam a distributividade do referido imposto.

A produção legislativa e a reprodução através da cobrança essencialmente regressiva do IPTU, vão de encontro à possibilidade distributiva que este próprio tributo carrega em si. Ainda que os conceitos elaborados por John Rawls (1997) tenham mais elementos de identificação com a forma de progressividade trazida pela Emenda Constitucional 29/2000, forma esta que guarda relação com a metanorma da capacidade contributiva, ele trata de ajustes no direito de propriedade no sentido de se contrapor à concentração de riquezas.

Desta forma, Rawls (1997) possibilita a crítica e o avanço teórico na busca pelo aspecto distributivo do IPTU referente ao controle da função social da propriedade, como bem apontou Vecchio (2002, p. 25), “Esse limite de desigualdade já foi, concreta e evidentemente, ultrapassado no Brasil, e, portanto, o remédio indicado pelo autor é uma tributação e ajustes no direito de propriedade que possam fazer frente à concentração de riqueza que, na realidade, permite tornar apenas formal a liberdade política”.

Da mesma forma que Vecchio (2002), acredita-se aqui que é possível aproveitar as reflexões feitas sobre distributividade através da tributação pelos autores utilizados – Rawls (1997), Lobo Torres (1991, 1995, 2006, 2009), Piketty (2014) – para então partir em busca da realização dos comandos constitucionais que dizem respeito aos aspectos distributivos da tributação, e neste caso específico, do IPTU.

²² Paulo de Barros Carvalho (2012) afirma que a extrafiscalidade consiste no cumprimento de objetivos que não sejam meramente arrecadatórios de recursos financeiros, tudo isso através do uso de mecanismos jurídico-tributários.

O controle do cumprimento da função social da propriedade também está inserido na análise que busca concretizar os aspectos distributivos do IPTU. Retomando a conceituação de seu sistema que busca corrigir as desigualdades, Rawls:

faz distinção fundamental entre esses dois tipos, tomando como critério o momento da implementação das medidas que visam corrigir as desigualdades, iniquidades, ou injustiças sociais. A correção pode ser realizada antes do surgimento das iniquidades causadas pela economia de mercado. É que a educação e uma legislação contrária à concentração da propriedade permitiriam uma distribuição equitativa: isso na democracia dos proprietários. Já no caso das medidas tomadas para corrigir desigualdades previamente instaladas e promover a redistribuição de renda e da propriedade concentradas, é necessário um Estado-providência (VECCHIO, 2002, p. 34).

Buscar a distributividade a partir da progressividade no tempo do IPTU significa ajustar o direito de propriedade no sentido de tornar mais onerosa a manutenção de um imóvel que não cumpra a sua função social como, por exemplo, um terreno não edificado, como já ocorre na maioria dos municípios:

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. Tal fato está de acordo com a norma constitucional que prevê o incentivo da função social da propriedade, e uma alíquota maior tornaria mais onerosa a manutenção de um imóvel não edificado (CARVALHO JR, 2006, p. 27).

A função social da propriedade “consiste no aumento progressivo da alíquota de imposto sobre a propriedade predial e territorial, por até 5 anos consecutivos. A alíquota do IPTU poderá dobrar de ano a ano, podendo atingir um máximo de quinze por cento do valor venal do imóvel” (RIBEIRO, 2002, p. 236).

Uma vez que o IPTU se torna um mecanismo de ajuste do direito de propriedade no sentido de adequá-la à sua função social, de maneira mais branda com alíquotas mais elevadas para unidades não edificadas, e de maneira mais efetiva com a progressividade no tempo, que veio posteriormente a ser regulamentada pelo Estatuto da Cidade, cabe identificar da forma mais precisa possível, os problemas que o desuso da progressividade no tempo do IPTU acarretam e colocá-los em evidência, pois só o conhecimento do que se quer transformar possibilita a mudança e, uma vez que o IPTU é cobrado sem que seja possível detectar sua força para garantir o atendimento da função social da propriedade, exigindo do proprietário a adequação do imóvel com o plano diretor, a tarefa se torna bastante difícil.

A regressividade da matriz tributária brasileira permite a massificação da arrecadação, ou seja, a taxação indiscriminada de quase todo o conjunto de contribuintes sem levar em conta sequer o mínimo existencial.

Logo, “Em um país como o Brasil, marcado pela profunda desigualdade de renda e riqueza, a elaboração de uma matriz em tais moldes permite a massificação da arrecadação, uma vez que o grosso da população não seria atingido caso se optasse por tributar a renda ou o patrimônio” (D’ARAÚJO, 2015, p. 130).

Por outro lado, na busca do exercício dos mecanismos distributivos da tributação surge a possibilidade do alcance de outros objetivos, bastante diferenciados do sistema existente. O IPTU teria então que buscar, através dos mecanismos que lhe são peculiares, atingir esses outros objetivos da tributação, como, por exemplo, contribuir com o crescimento ordenado das cidades.

A progressividade extrafiscal do IPTU garante o atendimento da função social da propriedade, na medida em que os interesses da sociedade se sobrepõe a interesses individuais, exigindo do proprietário a adequação do imóvel urbano com o plano diretor, podendo a alíquota do IPTU ser elevada de modo a melhorar o aproveitamento do terreno ou edificação (RIBEIRO, 2002, p. 245).

É importante ressaltar que este novo mecanismo do IPTU, determinado a partir de novas práticas e conteúdos trazidos pelo texto constitucional e pelo Estatuto da Cidade, não pode ser definido completamente *a priori*, sob pena de carregá-lo de expectativas de resultados precisos, que só podem ser confirmados e referendados pelo debate público, caso contrário se daria a continuidade à imposição de uma cobrança incompatível com os interesses da população.

O debate público é, para Rawls, “necessário, dadas as diferentes concepções de mundo e a contínua necessidade de ajustes dos interesses individuais na praça pública (...). Para respeitar a autonomia do indivíduo, é necessário que haja um consenso pelas razões certas, ou seja, derivado de negociações razoáveis na esfera pública, respeitados o direito à informação e a autonomia dos cidadãos” (FALCÃO, 2013, p. 212).

O espaço onde se realiza este debate público o autor americano denomina de “praça pública”, que, segundo Clóvis “Todas as concepções políticas, inclusive as defendidas em uma ‘teoria da justiça’, devem se apresentar em praça pública, não como resultados de reflexões racionais ou revelações que devem por todos ser aceitas, mas como concepções que entram no mercado das ideias e disputam, no espaço público, um consenso racional” (FALCÃO, 2013, p. 214).

Buscou-se ao longo desta primeira parte do trabalho, realizar uma análise que possibilitasse expor as estratégias dos agentes que formam o sistema tributário focando em um tributo específico, qual seja, o IPTU.

A partir da análise feita, é possível determinar algumas das causas e fundamentos da regressividade da matriz tributária brasileira e as implicações desta regressividade na forma de cobrança do IPTU, do (des)uso de seus mecanismos fiscais e extrafiscais, e seus aspectos distributivos. Segundo Vecchio (2002, p. 26, grifos do autor):

Uma situação em que é manifesta a injustiça concreta das instituições básicas indicaria, com base em Rawls, que é o caso de aplicação de imposto de renda com elevada progressividade. A concentração de riqueza, por sua vez, deve ser reduzida mediante aplicação de tributação progressiva sobre *heranças e doações*. Portanto, para que os princípios de justiça sejam implementados, a tributação deve ser aplicada de forma coerente com eles, e não com os princípios do utilitarismo, que admite a exclusão e a marginalização de pessoas desfavorecidas, desde que a somatória de bem-estar aumente, o que contribui para manter a desigualdade.

A função distributiva a ser desempenhada pelo IPTU a partir dos mecanismos relacionados com a progressividade fiscal e extrafiscal, deve, portanto, em primeiro lugar ser fruto de um consenso derivado de negociações razoáveis dentro esfera pública, bem como ser instrumento de diminuição de concentrações de riqueza. Nas palavras de Rawls (1997, p. XIII): “considero as idéias e os objetivos centrais dessa concepção como os de uma concepção filosófica para uma democracia constitucional”.

Com estes elementos, é possível estabelecer conexões entre as ideias expostas no marco teórico com o texto constitucional de 1988, e buscar a produção e transformação da matriz tributária no sentido de concretizar os aspectos distributivos da tributação, subvertendo a ordem regressiva estabelecida no nosso sistema tributário.

CAPÍTULO III – MARCO NORMATIVO LOCAL E ANÁLISE DE DADOS: ASPECTOS DISTRIBUTIVOS DO IPTU EM ARACAJU EM PERSPECTIVA

Para que seja possível aprofundar a análise sobre o IPTU, verificando-se seus aspectos distributivos, e a relação com os mecanismos de progressividade do IPTU dispostos no texto constitucional de 1988, foi realizada uma análise normativa e de dados a respeito do IPTU da cidade de Aracaju (SE).

Tentar-se-á através da análise, verificar as hipóteses desenvolvidas nesta pesquisa, pela análise da legislação, da jurisprudência, de dados e da forma de cobrança. O IPTU constitui o imposto direto que mais contribui na arrecadação municipal de Aracaju, sendo, portanto, indispensável a qualquer análise sobre o sistema tributário municipal, alguma referência aos seus aspectos distributivos, pois do contrário a pesquisa resultaria distanciada do seu objeto imediato.

O IPTU de Aracaju revela-se exemplar como não utilizador dos mecanismos distributivos deste imposto, desta forma será feito inicialmente um breve histórico da

legislação que trata do tema. Em seguida serão analisados os dados a respeito da cobrança deste tributo para que possam ser feitas observações a partir das reflexões realizadas nos dois capítulos anteriores.

A ideia é incluir a análise de dados concretos da política tributária local no contexto da hipótese da presente pesquisa, por meio do qual seja exposta a dimensão distributiva ou meramente arrecadatória do IPTU de Aracaju, detectada na análise dos dados concretos, para então seguir com um levantamento mais detalhado do nível de regressividade da tributação local.

A seguir, buscaremos descrever se a cobrança do IPTU é feita de maneira equânime em Aracaju, bem como elencar algumas das causas que se relacionam com o Direito. Por último, tentaremos verificar se os aspectos distributivos do IPTU de Aracaju são relevantes e de que maneira o Direito influencia nesse contexto.

1. Breve histórico legal do IPTU de Aracaju

Na realidade, os esforços para que fosse sistematizado o sistema tributário municipal de Aracaju remontam a 1989, quando o prefeito Wellington da Mota Paixão, pela Lei número 1.547 de 20 de dezembro de 1989, instituiu o Código Tributário Municipal, além de criar normas a respeito do Processo Administrativo Fiscal. A respeito de códigos municipais, como corolário da autonomia municipal prevista no artigo 18 da Constituição de 1988, que versa sobre a autonomia político-administrativa dos entes da federação, o excerto que segue é elucidativo:

O produto da arrecadação desses tributos pertence integralmente a cada prefeitura que aproveitou sua competência, adotou lei para instituir e passou a cobrar tais tributos no âmbito dos respectivos territórios. Desde que respeitadas as normas presentes na Constituição, bem como no Código Tributário Nacional (CTN), cada município organiza seu sistema de arrecadação em Código Tributário próprio” (AFONSO; ARAÚJO; NÓBREGA, VOLUME 4, p. 19)

Em 1995, foram definidas as bases de cálculos dos imóveis pela Planta Genérica de Valores (PGV), segundo a Lei Complementar nº 17, de 18 de julho de 1995 e a Lei Complementar nº 21, de 29 de dezembro de 1995. Portanto, a partir do exercício fiscal de 1996, a base de cálculo do IPTU guardava relação com os valores de mercado de 1995.

Em 2000 foi aprovado o Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano de Aracaju que, mesmo antes do Estatuto da Cidade, estabeleceu o IPTU como instrumento central na busca do cumprimento da função social da propriedade, além de ter uma visão da função social como significando a prevalência do coletivo sobre o individual:

O Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano de Aracaju, PDDU, lei complementar 42 de 06 de outubro de 2000, mesmo tendo sido promulgada antes do Estatuto da Cidade, definiu a função social como a prevalência do coletivo sobre o individual, ou seja, que os interesses individuais devem se submeter ao bem coletivo. Neste sentido, trouxe em seu bojo diversos instrumentos do Estatuto da Cidade, de forma a fazer com que a propriedade urbana cumpra sua função social, inclusive o IPTU progressivo no tempo, que serve de base para a classificação de imóveis considerados vazios urbanos (NERI, 2011, p. 48).

Em 2009, alguns dispositivos do Código tributário Municipal foram modificados, principalmente no que diz respeito ao IPTU, como por exemplo a regulamentação da progressividade no tempo (ARACAJU, 1989, art. 147). Desta forma, em 16 de dezembro de 2009, foram realizadas algumas modificações no sistema tributário municipal no sentido de adaptar a sua estrutura ao texto constitucional, bem como ao Estatuto da Cidade.

A ideia e os esforços, pelo menos no que diz respeito à legislação, para criar mecanismos distributivos para o IPTU de Aracaju não cessaram. Nesta época surgiram diferenciações de alíquotas por tipo de imóvel:

a) alíquota de 4% para imóveis não edificados (alínea “e” do artigo 147 do Código Tributário Municipal, redação dada pela Lei Complementar 86 de 2009);

b) alíquota de 2,5% para imóveis não edificados localizados em bairros como Lamarão, Bugio e Santa Maria (alínea “a” do artigo 147 do Código Tributário Municipal, redação dada pela Lei Complementar 86 de 2009);

c) e a alíquota de 2,5% para imóveis não edificados com valor venal de até R\$ 10.000,00 (dez mil reais), dentre outros. Surgiram também alguns privilégios que podem ser considerados odiosos²³ como: a isenção para sociedades esportivas, incluindo os imóveis das respectivas federações (alínea “d” do artigo 164 do Código Tributário Municipal, redação dada pela Lei Complementar 86 de 2009); e a isenção para imóveis edificados pertencentes a servidores públicos municipais²⁴ (alínea “g” do artigo 164 do Código Tributário Municipal, redação atualizada pela Lei Complementar 160 de 2017).

²³ “Privilégio odioso é a autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou da lei formal, consistente na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais” (TORRES, 1995, p. 286).

²⁴ A justificativa para considerar tal privilégio odioso está em Lobo Torres que cita o próprio texto constitucional em sua argumentação: “Reapareceu em 1988, com endereço tributário, no art. 150, Item II: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios ... instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (TORRES, 1995, p. 286).

Em 2014, sobreveio a Lei Complementar número 145 de 17 de dezembro de 2014, que tratou especificamente da apuração do valor venal dos imóveis para efeito de base de cálculo do lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano – (IPTU), concretizando depois de quase dez anos mais uma atualização na Planta Genérica de Valores²⁵ do referido imposto, “encontrando forte aumento da regressividade vertical do imposto em virtude de a velocidade do aumento dos preços dos imóveis urbanos legais e equipados (por isso mesmo mais valorizados) ser maior que a dos valores venais estabelecidos por lei municipal para cobrança do IPTU” (CARVALHO JR., 2009, p. 12).

Para melhor compreensão do debate, cabe diferenciar dois tipos de regressividade: “a regressividade horizontal existe quando imóveis de valores de mercado similares são tributados em níveis bem diferentes devido ao processo avaliatório deficiente” (CARVALHO JR., 2009, p. 17). Já a regressividade vertical consiste na diferença entre valor de mercado real e valor venal do imóvel (op. cit.).

O período entre 1995 e 2014 foi, portanto, de forte aumento da regressividade vertical do IPTU, visto que quando da primeira atualização da Planta Genérica sequer existia o Bairro Jardins, um dos mais valorizados de Aracaju, como ressalta Carvalho Jr. (2009, p. 117): “[...] referente à verticalização de Aracaju, em 2010. Esta figura mostra que a concentração de verticalização se dá em maior intensidade nas imediações do bairro 13 de julho e bairro Jardins, que é uma área urbanizada recentemente”.

Além disso, a partir de 2009 a PGV do município de Aracaju passou a descumprir as Diretrizes do Cadastro Territorial Multifinalitário²⁶ estabelecidas pela Portaria número 511/2009 do Ministério das Cidades, a qual orientou, no seu artigo 30²⁷, que a atualização da base de cálculo do IPTU seja feita no máximo a cada 4 anos.

²⁵ A Norma Técnica de Avaliação de Bens Imóveis Urbanos, ABNT NBR 14653-2, define planta genérica de valores como sendo “[...] a representação gráfica ou listagem dos valores genéricos de metro quadrado de terreno ou do imóvel numa mesma data” (ABNT, 2004).

²⁶ “Na Portaria 511 (2009), o Cadastro Territorial Multifinalitário é ‘o inventário territorial oficial e sistemático do município [...] embasado no levantamento dos limites de cada parcela, que recebe uma identificação numérica inequívoca’ (HASENACK, 2013, p. 43).

²⁷ “Art. 30 Recomenda-se que o resultado final da avaliação retrate a real situação dos valores dos imóveis no mercado, permitindo o fortalecimento da arrecadação local dos tributos imobiliários e a promoção da justiça fiscal e social, com o tratamento isonômico dos contribuintes.

Parágrafo 1º A atividade de avaliação dos imóveis e a necessidade de manter os seus valores atualizados cabe aos administradores municipais.

Parágrafo 2º Para manter atualizada a base de cálculo do IPTU e demais tributos imobiliários recomenda-se que o ciclo de avaliação dos imóveis seja de, no máximo, 4 (quatro) anos” (PORTARIA NÚMERO 511/2009 DO MINISTÉRIO DAS CIDADES).

Antes da criação do Estatuto da Cidade, “o estudo (SEPLAN, 2001) revelou que dos mais de 460.000 habitantes de Aracaju em 2000, mais de 15% viviam em domicílios subnormais. O déficit habitacional contabilizou um total de 23.751 domicílios em condições de subnormalidade” (VIEIRA, 2011, p. 102). Iniciou-se também, principalmente a partir da década de 2000, um crescimento imobiliário vertiginoso (VIEIRA, 2011), chegando a um total de 200.080 imóveis no ano de 2010 (NERI, 2011, p. 88).

A reforma tributária implementada pelo texto constitucional de 1988 impôs também ao IPTU de Aracaju profundas modificações no que diz respeito ao mínimo existencial e à metanorma da capacidade contributiva.

O primeiro ponto a ser destacado é sobre a isenção de IPTU para os imóveis pertencentes a famílias de baixa renda, disposto no artigo 164, alínea “h” do Código Tributário Municipal e com várias modificações e ampliações ao longo dos anos – a exemplo da Lei nº 4982, de 20 de dezembro de 2017, que concede remissão e isenção de débitos aos contribuintes do IPTU –, englobando a partir de 2009 os empreendimentos habitacionais de interesse social, pelo menos enquanto estiverem sendo construídos.

Em 2017 ocorreu também a diminuição de 30% para 15% da redução aplicada ao valor venal resultante dos modelos de cálculo constantes na Lei Complementar no 145 de 2014, diminuindo consideravelmente o impacto que a última atualização da Planta Genérica de Valores havia tido na já mencionada regressividade vertical do IPTU de Aracaju.

Através do Código Tributário Municipal de 1989, nitidamente influenciado pela Reforma Tributária imposta pelo texto constitucional de 1988, o IPTU de Aracaju ganhou mecanismos distributivos que deveriam atuar como indutores do crescimento ordenado das cidades, contra a especulação imobiliária e a concentração de propriedade, sem, no entanto, investir tanto nos aspectos distributivos relacionados com a progressividade fiscal do IPTU, através do aumento da alíquota ligado ao valor venal do imóvel, regulamentada de maneira definitiva apenas no ano 2000 pela multimencionada Emenda Constitucional número 29.

A estrutura do IPTU de Aracaju foi por diversas vezes modificada, sempre no sentido de investir, mesmo que timidamente, nos aspectos distributivos que este tributo possui.

Como decorrência do texto constitucional de 1988 e do Estatuto da Cidade, o IPTU, inclusive o de Aracaju, foi dividido em dois aspectos distributivos: um extrafiscal, ligado à redistribuição pelo cumprimento da função social da propriedade, realizado pela progressividade no tempo; e outro fiscal, ligado à redistribuição pelo cumprimento da metanorma da capacidade contributiva, realizado pela progressividade fiscal.

O IPTU de Aracaju foi influenciado, como todo o sistema tributário do país, pelo caráter não distributivo e de favorecimento ao processo de acumulação privada da Reforma Tributária de 1965. Mas tal processo teve seu relaxamento depois do texto constitucional de 1988 e o referido imposto ganhou alguns mecanismos distributivos.

Em 2001 foi criado o Programa Nacional de Apoio à Modernização dos Municípios (PNAFM), financiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) com recursos previstos em US\$ 300 milhões e com o objetivo de “modernizar a gestão municipal, inclusive com a aplicação da informática, para garantir mais transparência e aumentar a eficiência da máquina administrativa e fiscal dos municípios” (OLIVEIRA, 2013, p. 573).

O referido Programa caminhou paralelamente à informatização do fisco de Aracaju, contribuindo para dar origem a um sistema tributário municipal que reúne:

um conjunto variado de informações sobre os contribuintes dos impostos municipais – imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU) e imposto sobre serviços (ISS) –, continuamente alimentados e atualizados, substituindo o trabalho manual, e limitado do fiscal nesta atividade, com a geração de relatórios gerenciais, que passaram a ser utilizados para planejar e programar, com mais eficiência, a ação fiscal (OLIVEIRA, 2013, p. 573).

Em resumo, no ano de 1995, a Planta Genérica de Valores foi atualizada pela primeira vez, na tentativa de enfrentar a regressividade vertical do IPTU. Em 2000 foi aprovado o Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano de Aracaju que estabeleceu o IPTU como instrumento central na busca do cumprimento da função social da propriedade, além de criar, pelo menos formalmente, a progressividade no tempo. Em 2014, depois de quase 20 anos, foi novamente atualizada a Planta Genérica de Valores do IPTU, mesmo que sem a participação da sociedade civil no processo e sem o necessário debate público sobre o tema.

Mas os efeitos do viés não distributivo e de favorecimento ao processo de acumulação privada presentes pelo menos desde a Reforma Tributária de 1965 ainda podem ser sentidos no IPTU de Aracaju, como será verificado adiante.

2. Análise de dados

A análise dos dados²⁸ a respeito da cobrança do IPTU de Aracaju compreendeu a aplicação de um método prevalentemente dedutivo, interpretando os dados coletados e articulando-os com os conceitos apresentados no marco teórico. De acordo com Cappi (2017, p. 395), “(...) a dedução refere ao método utilizado mais tradicionalmente na ciência

²⁸

A totalidade dos dados coletados encontram-se em anexo.

– e nas ciências sociais – cujo objetivo é, em geral, a verificação de hipóteses elaboradas a partir de um marco teórico preestabelecido”. Diz, ainda, o mesmo autor:

Assim, em uma pesquisa prevalentemente dedutiva, parte-se de uma teoria relacionada com o fenômeno estudado, da qual se deduz uma (ou mais) hipótese (s), destinadas a ser verificadas através da observação. Contudo, é possível – e até esperável – que no decorrer da observação apareçam novos elementos, inesperados, que levem a modificar as hipóteses iniciais e/ou a gerar novas hipóteses, ensejando assim a vertente indutiva da produção de conhecimento (CAPPI, 2017, p. 396).

O processamento desses dados foi feito de maneira quali-quantitativa. A coleta teve origem documental e se deu em fontes secundárias: instituições de pesquisas, órgãos públicos (Prefeitura, Secretaria de Finanças, etc.), pesquisas científicas sobre o tema, além do aparato legal vigente.

Foram coletados os seguintes dados:

- a) a evolução da arrecadação do IPTU e dos outros tributos municipais de 2008 a 2017;
- b) a relação entre a quantidade de imóveis com IPTU lançado e a quantidade de imóveis isentos; a relação entre a quantidade de imóveis construídos e não-construídos;
- c) bem como a diferenciação de alíquotas de acordo com o tipo e localização dos imóveis. Todos estes dados foram coletados para que fosse possível verificar se os dados corroboram ou não as hipóteses apontadas, quais sejam:

H1) A carga tributária do IPTU de Aracaju é maior sobre as famílias mais ricas, já que poucas famílias pobres de fato pagam o imposto, em razão tanto do número de isenções concedidas, quanto do próprio déficit habitacional existente na cidade. A legislação por meio das leis que tratam das isenções, a doutrina ligada ao mínimo existencial e a jurisprudência influenciam de maneira nítida neste contexto, tendo o Direito um papel decisivo neste aspecto distributivo do IPTU, transformando esta primeira hipótese básica do trabalho em uma hipótese econômico-jurídica;

H2) Quando se analisa somente o universo de pagantes, por sua vez, a estrutura do IPTU de Aracaju é bastante regressiva, horizontal e verticalmente, com os contribuintes mais pobres deste universo sofrendo uma maior tributação.

As principais causas apontadas pela pesquisa também estão relacionadas com o Direito, senão vejamos: defasagem nas avaliações imobiliárias oficiais em relação aos valores de mercado; a não adoção da progressividade da alíquota em razão do valor venal do imóvel, mesmo após a permissão dada pela Emenda Constitucional número 29 de 2000; ampla política de isenções do IPTU, que, aliada a má qualidade avaliatória, acaba isentando

famílias de renda média e alta do pagamento deste imposto; e por fim, ausência da atualização do Plano Diretor, o que interdita a utilização da progressividade no tempo de maneira satisfatória, acarretando na manutenção dos vazios urbanos e no desrespeito à função social de inúmeras propriedades urbanas.

Tais motivos nitidamente transformam também esta segunda hipótese básica do trabalho em uma hipótese econômico-jurídica. Desta forma, o IPTU de Aracaju, objeto da pesquisa, deverá apresentar, independente de ser do tipo fiscal ou extrafiscal, aspectos distributivos mais ou menos relevantes:

H3) Por estar mais ligado à função social da propriedade do que à capacidade contributiva, o papel extrafiscal do IPTU (progressividade no tempo e diferenciação de alíquotas para imóveis construídos) revela um maior potencial de contribuir para o crescimento ordenado da cidade, entretanto, pela própria característica do processo de crescimento econômico de Aracaju, a utilização deste mecanismo também desencadearia uma redistribuição ao incidir sobre a especulação imobiliária²⁹. Ao contrário, o que pôde ser observado é uma forte resistência à utilização deste mecanismo, revelando uma tendência não distributiva do IPTU neste sentido.

H4) A progressividade fiscal do IPTU mais ligada à metanorma da capacidade contributiva, por estar ainda iniciando seu processo de assimilação na cultura jurídica local, revela um relativo descaso dos poderes constituídos do município no que diz respeito à problemática da distributividade pela tributação. Isso porque, por ainda não ter sido submetida ao processo de regulamentação pela legislação local, revela uma tendência regressiva/não distributiva mais acentuada, se comparada com os outros mecanismos distributivos do IPTU.

H5) Os dados a respeito dos aspectos distributivos do IPTU, tanto de viés fiscal quanto extrafiscal, deverão apresentar um número significativo de tendências incertas (que não revelem claramente nem a distributividade, e nem a regressividade), devido à falta de parâmetros claros desta problemática jurídico-econômica. Destes dados a maior parte deverá estar concentrado nos aspectos distributivos extrafiscais do IPTU, uma vez que a

²⁹ “Dividindo-se a área total construída pela área física dos imóveis obtém-se o coeficiente de aproveitamento (CA) médio de Aracaju (Equação 1), ou seja, igual a 0,001761; número muito menor do que o previsto no Plano Diretor, inclusive para a ZAR, como sendo o coeficiente de aproveitamento (CA=3) básico do município” (NERI, 2011, p. 88).

progressividade em função do valor venal do imóvel ainda não foi regulamentada no município.

A análise dos dados se deu de acordo com as hipóteses expostas, para permitir sua verificação. Foi realizada uma coleta de dados na Secretaria de Finanças do município de Aracaju, com a intenção de detectar possíveis falhas na concretização dos aspectos distributivos do IPTU. Desta forma, a secretaria de finanças forneceu os dados necessários para a análise da maneira como o IPTU é cobrado em Aracaju. Após a coleta de dados deu-se sequência à pesquisa.

Foram também utilizados dados presentes tanto em estudos realizados pela própria prefeitura, quanto por trabalhos acadêmicos sobre Aracaju disponíveis no Repositório da Universidade Federal de Sergipe.

Primeiramente procederemos à análise dos dados sobre a evolução da arrecadação do IPTU de Aracaju, que exigem menor grau de detalhamento, buscando-se a comparação tanto com o total da arrecadação da receita tributária municipal, quanto com a arrecadação de outros tributos municipais.

Foram coletados dados sobre a evolução da arrecadação dos tributos municipais de 2008 a 2017, totalizando 4 tributos pesquisados. Os outros dados coletados nesta parte da pesquisa dizem respeito a outras receitas tributárias, bem como o total da receita tributária arrecadada no período.

Logo no primeiro item de dados coletados revela-se de forma bastante evidente o aumento vertiginoso dos valores absolutos arrecadados pelo município com o IPTU ao longo do período analisado, que contrasta com a ausência de informação sobre que parcela dos contribuintes vem de fato contribuindo mais para o crescimento na arrecadação deste tributo.

Neste item de dados pesquisados (evolução da receita tributária proveniente do IPTU), percebe-se que a arrecadação do tributo mais que dobrou em menos de 10 anos, passando de R\$ 66.865.686,53 (sessenta e seis milhões, oitocentos e sessenta e cinco mil, seiscentos e oitenta e seis reais e cinquenta e três centavos) arrecadados em 2008, até chegar no montante de R\$ 139.169.591,45 (cento e trinta e nove milhões, cento e sessenta e nove mil, quinhentos e noventa e um reais e quarenta e cinco centavos).

Ainda neste primeiro recorte da análise de dados, percebe-se que o crescimento na arrecadação correspondente ao IPTU ficou mais acentuado a partir de 2014, a partir da Lei Complementar número 145 de 17 de dezembro de 2014. Apesar do aumento gradativo observado ao longo de todo o período analisado, fica claro que o motivo do significativo

aumento real na arrecadação de IPTU no município de Aracaju foi a aprovação da nova PGV.

A maioria dos tributos analisados no período não apresentaram aumento significativo na arrecadação a partir do ano de 2015, e somente o IPTU aumentou sua arrecadação em todos os anos, consecutivamente. Sendo que, o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), por exemplo, apresentou significativa queda na arrecadação a partir do ano de 2014. E dos R\$ 65.701.430,42 (sessenta e cinco milhões, setecentos e um mil, quatrocentos e trinta reais e quarenta e dois centavos) arrecadados pelo ITBI em 2014, houve uma queda chegando ao montante de R\$ 41.897.861,75 (quarenta e um milhões, oitocentos e noventa e sete mil, oitocentos e sessenta e um reais e setenta e cinco centavos) no ano de 2017.

Relacionando os valores arrecadados com o IPTU com os valores arrecadados pelo Imposto Sobre Serviços (ISS), especialmente, ao se levar em conta que só o IPTU pode ser considerado um imposto direto “puro”³⁰, por incidir diretamente sobre o patrimônio dos contribuintes, vemos que a maior arrecadação com o ISS indica, por si só, uma tendência regressiva do sistema tributário municipal, visto que a regressividade se dá justamente em razão da baixa representatividade dos impostos diretos.

Neste sentido, é importante destacar que no ano de 2017 a arrecadação com o IPTU foi de R\$ 149.841.275,59 (cento e quarenta e nove milhões, oitocentos e quarenta e um mil, duzentos, setenta e cinco reais e cinquenta e nove centavos), enquanto que a arrecadação do ISS em 2017, apesar de vir decaindo timidamente desde o ano de 2014, foi de R\$ 251.998.521,14 (duzentos e cinquenta e um milhões, novecentos e noventa e oito mil, quinhentos e vinte e um reais e quatorze centavos). Portanto, a diferença entre a arrecadação com estes dois tributos no ano de 2017 foi de R\$ 102.157.245,55 (cento e dois milhões, cento e cinquenta e sete mil, duzentos, quarenta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos).

Quanto à arrecadação do IPTU no período pós atualização da Planta Genérica de Valores em 2014 (2015-2017), a pesquisa revela o aumento dos valores arrecadados, que em 2014 foi de R\$ 102.437.032,37 (cento e quarenta e dois milhões, quatrocentos e trinta e sete mil, trinta e dois reais e trinta e sete centavos), chegando ao montante de R\$ 149.841.275,59 (cento e quarenta e nove milhões, oitocentos e quarenta e um mil, duzentos e setenta e cinco reais e cinquenta e nove centavos).

³⁰ “a jurisprudência do STJ, contudo, hoje, adota um critério gráfico-formal, ao reconhecer o ICMS e o IPI como impostos indiretos e ao estender esse entendimento ao ISS” (ANDRADE; BARROS, 2013, p. 292).

Tal aumento, de R\$ 47.404.242,22 (quarenta e sete milhões, quatrocentos e quatro mil, duzentos e quarenta e dois reais e vinte e dois centavos) na arrecadação do IPTU em apenas 3 anos demonstra que, se por um lado tal política revisou a regressividade das avaliações imobiliárias, por outro lado não veio acompanhada da aplicação de alíquotas progressivas, paradoxalmente aumentando a iniquidade, a antipatia do contribuinte e a pressão política³¹ contra o imposto. Com essa constatação não se pretende esconder o fato de que proprietários de imóveis mais valorizados também podem realizar pressões políticas contra a aplicação do Estatuto da Cidade e da Emenda Constitucional 29/2000.

O segundo item da coleta de dados trata das isenções do IPTU, mais precisamente sobre a relação entre a quantidade de imóveis com IPTU lançado e a quantidade de imóveis isentos. Cabe esclarecer que:

Lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido (CARVALHO, 2012, p. 464).

Busca-se aí detectar os aspectos distributivos do IPTU contidos neste tipo de hipótese de não incidência que homenageia o mínimo existencial, bem como os privilégios odiosos, que podem configurar uma degeneração do próprio instituto da isenção do IPTU. Ou seja, “(...) a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo” (CARVALHO, 2012, p. 239).

Quanto a esses critérios, há que se considerar ainda aspectos histórico-culturais, pois “a odiosidade dos privilégios, já se disse antes, é questão ideológica e historicamente condicionada. Cada geração tem a tendência de considerar odiosas as discriminações feitas pela anterior” (TORRES, 1995, p. 286).

³¹ Quatro entidades protocolaram Ação Direta de Inconstitucionalidade contra a Lei Complementar número 145 de 17 de dezembro de 2014 que atualizou a Planta Genérica de Valores do IPTU. São elas: Partido Comunista do Brasil (PCdoB), Partido Socialista Brasileiro (PSB), Ordem dos Advogados do Brasil, Seccional Sergipe (OAB-SE) e Ministério Público do Estado de Sergipe (MP-SE). Em março de 2018 a mencionada Lei Complementar que atualizou a Planta Genérica de Valores do IPTU depois de mais de 10 anos foi julgada inconstitucional pelo plenário do Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe e as consequências práticas deste julgado não puderam ser auferidas pela presente pesquisa.

A coleta de dados sobre a isenção do IPTU, mais especificamente sobre a relação entre a quantidade de imóveis com IPTU lançado e a quantidade de imóveis isentos, apresentou os seguintes resultados: Em 2018 foram registrados 53.526 (cinquenta e três mil quinhentos e vinte e seis) imóveis residenciais isentos do IPTU, em um universo de 170.767 (cento e setenta mil setecentos e sessenta e sete) imóveis que tiveram o IPTU lançado no mesmo ano (em curso). Em 2001, Aracaju tinha 6.000 (seis mil) imóveis isentos do IPTU.

O Santa Maria é o bairro que contabiliza o maior número de isenções, com 97,88% de famílias que não pagam o IPTU, porcentagem correspondente a 4.164 (quatro mil cento e sessenta e quatro) imóveis.

Outro dado coletado que é importante para a presente pesquisa é o número de isentos dos bairros 13 de Julho e Jardins, considerados dois dos bairros mais valorizados da cidade. 60 das 2.898 residências na 13 de julho são isentas e 9 imóveis recebem isenção no bairro Jardins. Do total de 60 residências isentas do IPTU na 13 de Julho, duas são de ex-combatentes da 2ª Guerra, 35 de servidores públicos e 23 de pessoas que têm renda de até R\$ 700 (setecentos reais). No Jardins, quatro imóveis são isentos por renda e cinco porque pertencem a servidores.

Percebe-se, a partir desses indicadores, que em 17 anos (2001-2018) o número absoluto de isenções do IPTU cresceu exponencialmente, passando do número de 6 mil residências em 2001 para o de 53.526 imóveis isentos do IPTU, o que revela que a adoção da renda do proprietário do imóvel como critério de isenção do IPTU³² pode causar algumas distorções pela dificuldade e custo da fiscalização, como pode ser percebido pelos dados coletados, os quais demonstram que mais de 25% do universo de imóveis com o IPTU lançado em 2018 foram abarcados pela política de isenção, mostrando ser preferível um critério sobre o qual a administração municipal tenha mais controle, como, por exemplo a localização e o valor venal do imóvel.

O estudo de Carvalho Jr. (2009) corrobora esta perspectiva: “nas capitais estaduais onde se adotou a renda do proprietário do imóvel como critério de isenção do IPTU, o número de pagantes do imposto foi extremamente mais baixo em relação aos municípios que aplicaram o critério de valor venal, tamanho ou localização do imóvel, por exemplo” (op.cit., p. 27).

Revela-se também, a partir desses dados, que o bairro Santa Maria foi escolhido como piloto da política de isenções e é o que menos contribui com a receita do IPTU, visto

que além dos 4.164 (quatro mil cento e sessenta e quatro) imóveis isentos de IPTU no bairro, existe um déficit habitacional bastante expressivo na localidade:

Durante os dez anos foram executadas três intervenções importantes em áreas de interesse social; regularização fundiária das invasões do Coqueiral, da Coroa do Meio e do bairro Santa Maria, no entanto de acordo com informações de técnico da Secretaria de Planejamento de Aracaju, o déficit não foi muito reduzido devido provavelmente ao seu aumento populacional, encontrando-se este na faixa de 20.000 domicílios, para famílias de até 3 salários mínimos (NERI, 2011, p. 140).

Em contrapartida, o Santa Maria também apresenta um importante dado referente aos vazios urbanos, sendo um dos bairros que mais concentra terrenos não edificados na cidade³³. Tais dados demonstram que um bairro pobre³⁴ em termos econômicos e periférico também pode ser alvo da especulação imobiliária, desde que não existam os mecanismos necessários para o cumprimento da função social da propriedade, como é o caso da progressividade no tempo do IPTU e da edição de um Plano Diretor atualizado.

A respeito da especulação imobiliária em áreas pobres, exemplifica Vieira (2011, p. 203): “Uma vez estigmatizada, a Terra Dura, que localiza-se na Zona Sul da cidade, próximo ao litoral Sul e à Zona de Expansão Urbana, principal área de especulação e crescimento imobiliário da cidade de Aracaju, passou, a partir da década de 2000, por um processo de ‘requalificação urbana’ com vistas à sua ‘desestigmatização’”.

Mas os dados absolutos a respeito do número de isenções não são suficientes para detectar quais delas possuem aspectos distributivos ou quais se tratam de privilégios odiosos. Por esta razão, outros dados coletados dizem respeito às isenções concedidas em razão de ocupação profissional, função exercida pelo contribuinte do IPTU e para Federações Esportivas.

Com relação a este tipo específico de isenção, o resultado da coleta foi: no município de Aracaju é concedida isenção para imóveis de propriedade de ex-combatentes da Segunda Guerra Mundial (ARACAJU, 1989, art. 164, alínea “c”), sendo que duas dessas isenções foram concedidas no bairro Treze de Julho no ano de 2007, um dos bairros mais valorizados da cidade; é concedida também isenção para os imóveis pertencentes à federações

³³ “Os terrenos não edificados se espalham por toda a malha urbana, somam uma área física de 28.374.286,95 m², e com concentrações maiores na porção Norte do município e nas localidades Coroa do Meio, Atalaia, Aruana e Santa Maria” (NERI, 2011, p. 91).

³⁴ A respeito da renda média por domicílio, em Aracaju, apresenta França (2014, p. 88): “Analisando os dados de rendimento médio mensal do responsável pelo domicílio observa-se que os Bairros Jardins e Treze de Julho apresentam os mais elevados, entre R\$ 4.496,99 e R\$ 6.324,61, enquanto São José, Atalaia, Suíssa, Centro, Zona de Expansão e Jabotiana se situam numa segunda posição com rendimentos entre R\$ 2.018,71 a R\$ 3.116,50. Os bairros com menor rendimento médio do responsável estão, na sua maioria situados no norte da cidade (Jardim Centenário, Olaria, Soledade, Lamarão e Porto Dantas), enquanto ao sul, está o Bairro Santa Maria”.

desportivas (ARACAJU, 1989, art. 164, alínea “d”); por fim, em Aracaju também é concedida isenção de IPTU pra imóvel pertencente a servidor público do município, desde que cumpridas algumas exigências dispostas no texto legal (ARACAJU, 1989, art. 164, alínea “g”). Como já exposto anteriormente, 35 (trinta e cinco) isenções para imóveis pertencentes a funcionários públicos municipais foram concedidas no bairro Treze de Julho no ano de 2007.

Na perspectiva do marco teórico utilizado no presente trabalho e, a partir dos dados acima, é possível identificar que as isenções citadas, além de inconstitucionais, configuram-se como tipos de privilégios odiosos, uma vez que estabelecem tratamento desigual para contribuintes que estão em situação equivalente.

Ao proibir a concessão de privilégios odiosos às profissões a CF 88 teve o objetivo imediato de coarctar os abusos da legislação ordinária editada ao tempo do regime autoritário, que beneficiava exclusivamente os magistrados, parlamentares e militares (...) Mas ainda teve o mérito de retomar antiga preocupação do Estado de Direito, que surgiu justamente da necessidade de se derrubarem tais preferências corporativas sempre tão arraigadas entre nós (TORRES, 1995, p. 312).

O nível social das profissões e entidades contempladas pelas isenções acima mencionadas confirma o caráter não distributivo e não republicano de tais privilégios, ou seja, através dos dados coletados no item que trata das isenções concedidas para funcionários públicos municipais no bairro Treze de Julho, por exemplo, será revelada a quantidade de imóveis isentos numa das áreas mais valorizadas da cidade, ainda mais pelo fato de tais imóveis pertencerem a pessoas que ganham um salário maior que o da maioria da população brasileira; verifica-se a degeneração das isenções em nítidos privilégios odiosos não distributivos, contribuindo mais ainda para a regressividade da matriz tributária municipal.

De forma semelhante observa-se um grande número de vazios urbanos na cidade de Aracaju, dados estes representativos da não utilização da progressividade no tempo do IPTU. Tendo em conta que a maior parte do uso do solo urbano é residencial, conforme o estudo de França (2014, p. 88), que informa que “em 2012, 70,67% do total dos usos do solo urbano era residencial, considerável crescimento quando comparado a 1997, quando representava um pouco mais da metade (58,58%) do total em Aracaju”, pode-se depreender que uma parcela considerável dos imóveis não edificadas é portadora de um potencial habitacional considerável, tendo na “progressividade no tempo” do IPTU a possibilidade de enfrentamento do problema dos vazios urbanos.

Pode-se destacar ainda o potencial habitacional da Zona de Expansão Urbana da cidade de Aracaju que, se por um lado convive com um grande número de lotes vazios, em contrapartida abriga “5.247 usos residenciais, o que corresponde a 41,96% do total dos lotes no bairro” (FRANÇA, 2014, p. 90).

A última parte da coleta de dados trata especificamente da diferenciação de alíquotas de acordo com o tipo e localização dos imóveis, e busca apreender de tais diferenciações os aspectos distributivos e não distributivos de cada uma delas, ao tentar desvendar o interesse e justificativa das alíquotas serem mais baixas para determinado bairro ou para determinado tipo de imóvel.

O primeiro item desta parte da coleta de dados trata da razão pela qual os imóveis residenciais têm designada uma alíquota menor, escolha que pode ser justificada pelas mais diversas razões, mas predominantemente pelo aspecto distributivo do IPTU, já que, pelo menos em tese, um imóvel que abriga uma família estará cumprindo sua função social.

No que diz respeito à diferenciação da alíquota do IPTU por tipo de imóvel os resultados foram os seguintes:

a) para imóveis residenciais, alíquota de 0,80% (oito décimos por cento) (ARACAJU, 1989, art. 147, alínea “a”), sendo que o número de lotes residenciais em 2012 foi de 84.799 (FRANÇA, 2014, p.88), representando 70,67% do total de lotes;

b) para hotéis, alíquota de 1,00% (um por cento) (op. Cit., alínea “b”); para imóveis comerciais, alíquota de 1,60% (um inteiro e seis décimos por cento) (op. Cit., alínea “c”);

c) para imóveis industriais, alíquota de 2,40% (dois inteiros e quatro décimos por cento) (op. cit., alínea “d”), sendo que o número de lotes não residenciais em 2012 chegou a 35.198, representando 29,33% (vinte e nove inteiros e trinta e três décimos por cento) do total de lotes; para imóveis não edificadas, alíquota de 4,00% (quatro por cento) (op. cit., alínea “e”), servindo de compensação para a ausência da progressividade no tempo, sendo que o número de imóveis não edificadas é expressivo na cidade de Aracaju³⁵;

d) para terrenos integrantes de zonas de expansão urbana, a lei que estabelecia alíquotas de 1% (um por cento)³⁶ já foi revogada³⁷, sendo que os valores arrecadados com o

35 Estudo anterior realizado na cidade confirma esta informação: “Iniciou-se pela primeira modalidade de vazios urbanos, os imóveis não edificadas ou baldios ou vazios. Dessa maneira foram levantados os imóveis não edificadas totais do Recorte. Os imóveis do Recorte totalizaram 13.545 unidades, ou seja, 42,18% dos imóveis do recorte não são construídos” (NERI, 2011, p. 91).

36 “Art. 2º(...)

III – nos terrenos integrantes em zonas de expansão urbana e aqueles que se situam em zonas que não atendam os requisitos estabelecidos na Lei Federal no 9.785/1999 ou que não atendam

IPTU da Zona de Expansão de Aracaju em 2014 chegaram no montante de R\$ 6.839.365,66 (seis milhões, oitocentos e trinta e nove mil, trezentos e sessenta e cinco reais e sessenta e seis centavos) (SANTOS, 2015).

O grande número de alíquotas diferenciadas por tipo e destinação de imóveis traduz de forma clara como este elemento do IPTU é utilizado, por parte da municipalidade, como forma de distributividade, visto que os imóveis residenciais têm a menor alíquota, enquanto que os imóveis industriais e os imóveis não edificadas possuem a maior alíquota, sendo que esta última diferenciação possui a intenção de compensar a ausência da progressividade no tempo em Aracaju, sem conseguir, por óbvio, desestimular a contento os vazios urbanos especulativos.

Revela ser também uma contradição a já revogada diminuição da alíquota do IPTU da zona de expansão para 1%, uma vez que, como já visto, aquela é uma área da cidade em ascensão, com contribuintes de alta capacidade contributiva adquirindo terrenos na região, como nos informa Santos (2015, p. 198):

Portanto, o crescimento de Aracaju se intensificou na Zona de Expansão Urbana, onde se concentram vários empreendimentos multifacetados e multifamiliares, ocasionando o deslocamento populacional de bairros mais centrais para esse espaço. Os grupos de maior poder aquisitivo participam desse processo para o uso de segunda residência ou como forma de especulação.

Além disso, a zona de expansão é hoje alvo da especulação imobiliária, o que justifica uma cobrança do IPTU que leve em conta caso a caso, sendo temerária a diminuição generalizada de alíquota para esta localidade.

O Código Tributário Municipal define o termo “zona urbana” da seguinte maneira:

Art. 134 – Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 02 (dois) itens seguintes, construídos ou mantidos pelo poder público:

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

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgotos sanitários;

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

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

Parágrafo 1º – Consideram-se também urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes,

aos itens expressos na citada lei: meios-fios, calçamento, abastecimento de água, esgoto, iluminação pública e escola ou posto de saúde, distante no mínimo a três quilômetros, a alíquota do IPTU sobre esses terrenos passa a ser 1% (um por cento). (Redação dada pela Lei Complementar no 156 de 19 de setembro de 2016)” (ARACAJU, 2014, art. 2º).

³⁷

A alíquota de 1% (um por cento) para a zona de expansão foi revogada pela Lei Complementar no 159/2017.

destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do artigo acima. (Redação dada pela Lei Complementar no 17 de 18 de julho de 1995) (ARACAJU, 1989, art. 134).

Apesar de ser uma localidade carente da infraestrutura que justifica a cobrança do IPTU, a zona de expansão é considerada área urbana por lei, possui uma grande quantidade de vazios urbanos que servem à especulação imobiliária, além de ser uma área comercial ascendente, justificando assim a cobrança de IPTU com alíquota ordinária.:

Neste sentido, a Zona de Expansão de Aracaju tem acompanhado a lógica da urbanização, haja vista a formação de um comércio mesmo que incipiente com a instalação de lojas, armazéns, supermercados, de materiais de construção, postos de gasolina, depósitos de bebidas, galpões, mercearias de produtos diversificados, farmácias, assim como outros ramos de vendas e revendas espalhadas na área, sobretudo nas avenidas principais (SANTOS, 2015, p. 193).

Alíquotas heterogêneas como as anteriores vão ser encontradas no item que trata da diferenciação de alíquotas por localidade para imóveis não construídos. Nos imóveis não edificados, localizados nos bairros Porto Dantas, Lamarão, Soledade, Cidade Nova, Bugio, Jardim Centenário e Santa Maria, a alíquota será de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) (ARACAJU, 1989, art. 147, par. 2º, alínea “a”); e nos imóveis não edificados, localizados nos bairros Industrial, Santo Antônio, Palestina, Dezoito do Forte, Santos Dumont, José Conrado de Araújo, Olaria, Novo Paraíso, Capucho, América e Siqueira Campos a alíquota será de 3% (três por cento) (op.cit., alínea “b”).

A diferença das alíquotas acima explicitada pode ser explicada pela tentativa de distributividade do IPTU de Aracaju ao colocar as alíquotas menores nos bairros economicamente pobres e periféricos, causando assim uma aparente justiça fiscal em relação ao IPTU, fazendo com que os contribuintes destas localidades aceitem como se fizesse parte de suas expectativas a realidade tributária existente. Ocorre que tais diferenciações de alíquota não substituem os efeitos que a progressividade pelo valor venal do imóvel poderia ter, visto que os imóveis de diferentes valores venais que estejam localizados num mesmo bairro terão a mesma alíquota, desencadeando uma regressividade neste aspecto.

Percebe-se, portanto, na escolha dos bairros a terem alíquotas diferenciadas uma tendência distributiva à medida em que são selecionados os bairros com menor rendimento médio do responsável (Jardim Centenário, Olaria, Soledade, Lamarão e Porto Dantas e Santa Maria). Quanto aos imóveis com valor venal mais elevado que a média que podem estar localizados nestes bairros, pode-se também destacar a progressividade em razão do valor venal como mecanismo do IPTU para enfrentar este tipo de regressividade.

Confrontando-se os dados coletados com as hipóteses apresentadas, pode-se afirmar o seguinte:

O IPTU de Aracaju apresenta comportamento dúbio do ponto de vista distributivo. Isso porque, se por um lado poucas famílias pobres pagam o tributo, por outro lado, a estrutura do IPTU é regressiva entre o universo de pagantes, com os contribuintes mais pobres sofrendo proporcionalmente uma tributação maior.

Tais conclusões foram reveladas com os dados que trataram das isenções (por exemplo o bairro Santa Maria tem mais de 90% dos imóveis isentos, ao mesmo tempo em que as isenções poderiam ser pelo valor do imóvel e não pela renda do proprietário), bem como com a diferenciação de alíquotas por bairro apenas para imóveis não construídos (ausência da progressividade fiscal do IPTU que diferenciaria as alíquotas pelo valor venal).

A elevação da arrecadação com o IPTU em Aracaju (a arrecadação do IPTU mais que dobrou em menos de 10 anos) não veio acompanhada da introdução de alíquotas progressivas pela administração municipal (autorização concedida pela EC 29/2000), não tornando, portanto, sua distribuição uniforme pelas classes de renda, mantendo um elevado caráter regressivo.

A administração municipal de Aracaju, principalmente nos últimos dez anos, utilizou o IPTU principalmente como um instrumento de arrecadação, deixando de lado sua utilização como importante instrumento da política urbana da cidade. A legislação municipal simplesmente ignorou tais virtudes, mesmo com a nova possibilidade imposta pelo Estatuto da Cidade.

Ficou também evidenciado que a atualização da PGV em 2014, julgada recentemente inconstitucional pelo Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe (ANEXO I), conjuntamente com o cadastramento de praticamente todas as residências da cidade e de outros instrumentos capazes de melhorar a informação urbana do município³⁸, foram fatores determinantes para o aumento da arrecadação do IPTU nos últimos 10 (dez) anos.

Outra importante evidência é que os gastos municipais com habitação e urbanismo, principalmente na Zona de Expansão, impactou positivamente na arrecadação do IPTU, em razão da valorização imobiliária desta localidade.

Mais especificamente com relação ao aspecto distributivo do imposto em Aracaju, verifica-se que ele compromete mais a renda da camada mais pobre que paga o tributo, obviamente levando-se em conta apenas o universo de pagantes.

³⁸ Recentemente está sendo realizado pela secretaria de finanças do município um trabalho de georreferenciamento para o lançamento do IPTU.

O grande motivador da elevada regressividade do IPTU de Aracaju é o atual sistema de avaliação imobiliária, que, em decorrência da pouca técnica e das pressões políticas, não enfrenta o problema das grandes defasagens em relação ao valor de mercado dos imóveis mais valorizados, além das concessões de isenções no mínimo questionáveis, aqui chamadas de privilégios odiosos.

Em Aracaju ainda há elevado espaço para a modernização na cobrança do IPTU, principalmente no que diz respeito à melhoria da distribuição de renda e o uso do tributo como instrumento de política urbana. Jacintho (2000, p. 119) nos alerta que:

É através do controle da realização da sua capacidade de investimento que o Estado irá prover meios para suas prestações positivas e para assegurar o mínimo existencial. As garantias básicas da população não são asseguradas pela exação fiscal mas, principalmente, através do controle que se exerce da distribuição dos recursos dela provenientes.

Considerando tais questões, a aplicação de alíquotas progressivas, uma avaliação imobiliária mais técnica e a participação popular na elaboração do orçamento local são caminhos apontados por esta pesquisa para reduzir a antipatia dos contribuintes e eliminar a regressividade que o IPTU tem apresentado na estrutura tributária municipal.

3. Hipótese: O IPTU (em Aracaju) possui um relevante potencial distributivo não utilizado e o Direito tem sua parcela de contribuição nesse contexto

Buscou-se, ao longo deste trabalho, evidenciar o potencial distributivo não utilizado da política fiscal de Aracaju, primeiramente com a exposição teórica dos autores que, de uma forma ou de outra, trataram dos aspectos distributivos da tributação, depois através do histórico da política fiscal brasileira antes e depois de 1988 e, por fim, com uma análise de dados coletados a respeito da cobrança do IPTU no município de Aracaju.

Na tentativa de realizar a análise dos aspectos distributivos do IPTU em nível macro, cumpre agora buscar inserir a análise dos dados coletados em um contexto maior, estabelecendo os vínculos teóricos e históricos necessários para uma melhor compreensão dos mecanismos distributivos que o IPTU possui.

Um dos elementos que pode ser apontado como determinante para a não realização do potencial distributivo do IPTU em Aracaju é a quase inexistência de pesquisas relacionando a política fiscal e tributária municipal com o Direito.

Na medida que “as outras ciências sociais desenvolveram e modificaram bastante, indo buscar na sociedade os elementos que são objeto de análise, a ciência jurídica

continuou a sua elaboração teórico dogmática, fechada em seu sistema de saberes” (COSTA, 1992, p. 177), muito embora deva-se mencionar que esta realidade tem mudado paulatinamente:

O que se busca estimular nos últimos anos é um maior interesse do próprio Direito pelo estudo empírico do fenômeno jurídico. Observa-se, desde já, que embora de forma difusa e, especialmente, na América Latina onde as desigualdades de acesso à justiça são evidentes, professores e pesquisadores do campo do Direito começam a dedicar-se à realização de pesquisas empíricas com o objetivo principal de observar a efetividade da lei, a eficácia das instituições jurídicas e a garantia de respeito aos direitos de todos os cidadãos (IGREJA, 2017, p. 14).

Desta maneira, serão lembradas algumas pesquisas com dados que guardem relação com o tema aqui discutido. Isto será feito na tentativa de estabelecer relações entre tais trabalhos e a coleta de dados que foi realizada a respeito do IPTU de Aracaju, para que a análise sobre os aspectos distributivos do IPTU não fique restrita e seja possível compreendê-la em um espectro mais amplo.

Uma pesquisa que acrescenta bastante ao trabalho de coleta de dados realizado no município de Aracaju é a de Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr.³⁹ (2009), que visa verificar a distribuição do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras e a sua principal forma de tributação, o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Parte-se da hipótese central de que:

o usufruto do patrimônio imobiliário das famílias é mais concentrado que a própria renda familiar, não obstante o IPTU apresentar comportamento dúbio do ponto de vista distributivo. A carga tributária é maior sobre as famílias mais ricas, já que poucas famílias pobres de fato pagam o imposto. Porém, quando se analisa somente o universo de pagantes, a sua estrutura é altamente regressiva, com os contribuintes mais pobres sofrendo uma tributação maior (CARVALHO JR., 2009, p. 5).

O autor coloca como possíveis causas⁴⁰ da estrutura altamente regressiva do IPTU “a má gestão administrativa, a defasagem e regressividade nas avaliações imobiliárias oficiais em relação aos valores de mercado e a falta de abrangência do cadastro imobiliário fiscal entre os domicílios mais pobres” (CARVALHO JR., 2009, p. 5).

O campo de trabalho pesquisado pelo autor foram 365 municípios, todos acima de 50.000 habitantes. Através de resultados que em muito se assemelham aos da pesquisa aqui apresentada, o autor chega à conclusão que em cidades com maior número de contribuintes a regressividade do IPTU pode ser vista de maneira mais nítida.

39 Técnico de Planejamento e Pesquisa da Diretoria de Estudos Regionais e Urbanos – Dirur/Ipea.

40 “Também é mostrado que uma ampla política de isenção de IPTU aliada à má qualidade administrativa e avaliatória acabam isentando famílias de renda média e alta do pagamento desse imposto” (CARVALHO JR., 2009, p. 5).

Além disso, o aumento do imposto sem a aplicação concomitante de alíquotas progressivas ou do enfrentamento do problema da regressividade das avaliações dos imóveis acaba por agravar a desigualdade na cobrança deste tributo, consequentemente “aumentando ainda mais a antipatia do contribuinte e a pressão política contra o imposto, muito embora o grupo de proprietários de imóveis mais valorados tenha maior poder de organização e costume realizar pressões políticas e judiciais contra o aumento da tributação de suas propriedades, impedindo a aplicação de grandes mudanças que passaram a ser permitidas pelas ECs e o Estatuto da Cidade” (CARVALHO JR., 2009, p. 27).

Uma vez que o número de pagantes pode ser influenciado por fatores como os critérios utilizados para conceder isenções, o trabalho de pesquisa mostra que os municípios devem optar por critérios de isenção que tenham mais controle, como, por exemplo, localização e valor venal.

A pesquisa também mostrou que o IPTU apresenta uma certa cultura de inadimplência, ocasionada muitas vezes pela ineficiência na arrecadação e na cobrança judicial, problema este localizado também no município de Aracaju, inclusive convivendo com casos de fraude na cobrança do referido tributo⁴¹. Daí resulta o caráter não distributivo verificado na confirmação das hipóteses aventadas.

Através deste estudo pode-se confirmar o enorme potencial distributivo não utilizado pelas administrações municipais com relação ao IPTU, sendo identificados os mecanismos de progressividade extrafiscal e fiscal que vêm sendo praticamente ignorados nas grandes cidades.

O papel do IPTU na atualidade, ou seja, a não distributividade histórica das políticas fiscais municipais, é perpetuada mesmo após a Constituição de 88 e o Estatuto da Cidade, que, pelo menos em tese, deveriam ter feito do IPTU um tributo indutor do crescimento ordenado das cidades e de enfrentamento das concentrações imobilizadas de renda.

Isto pode ser bem exemplificado com o número de municípios que possuíam alíquotas progressivas no ano em que a pesquisa mencionada foi realizada: apenas 14% dos municípios pesquisados tinham alíquotas progressivas de IPTU⁴².

⁴¹ A “Operação Venal” tratou de fraudes na arrecadação do IPTU em Aracaju e foi noticiada por toda a imprensa local. A estimativa é que mais de R\$ 17.000.000,00 (dezessete milhões de reais) deixaram de ser arrecadados pelos órgãos da Fazenda Municipal decorrentes da fraude. 17 pessoas participaram do esquema, incluindo empresários e funcionários da prefeitura.

⁴² Carvalho Jr. “analisou a estrutura de alíquotas de 365 municípios (todos acima de 50 mil habitantes) no ano de 2007 e encontrou que apenas 14% desses municípios tinham alíquotas progressivas de IPTU (isto é, aumentavam conforme o valor venal do imóvel). Já em 6,8% deles, as

Embora o texto constitucional seja no sentido de exigir que o IPTU induza o cumprimento da função social da propriedade e seja cobrado em respeito à capacidade contributiva, tudo isso através das progressividades no tempo e de acordo com o valor venal, a opção da grande maioria das cidades pesquisadas tem sido em descumprir o texto constitucional cotidianamente, distinguindo em muito a cobrança real do dever ser constitucional, revelando um dos aspectos que interditam a efetivação dos aspectos distributivos que o IPTU possui.

Outra pesquisa que apresenta semelhanças quanto ao objeto da que foi aqui apresentada, é a também realizada por Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior(2012) com relação à defasagem do IPTU no município do Rio de Janeiro. Com base numa amostra de 8.408 imóveis avaliados pela Caixa Econômica Federal entre 2006 e 2009, o autor comparou os valores avaliados com os valores venais bem como com o montante tributado pelo IPTU em cada unidade.

O autor admite que o IPTU está em nível muito abaixo do potencial arrecadatório. Além disso, afirma que o IPTU tem um papel fundamental no enfrentamento da desigualdade espacial, que “pode e deve ser diminuída através de uma tributação imobiliária eficaz e progressiva e através do gasto público focalizado, principalmente como forma de repartir para a sociedade os ganhos imobiliários individuais, numa política que possibilite recursos para o melhor desenvolvimento econômico e social” (CARVALHO JR., 2012, p. 12).

A matriz tributária brasileira baseia-se essencialmente nos impostos indiretos sem absorver adequadamente o texto constitucional de 1988 no que diz respeito a propulsão de mudanças, se opondo-se a um modelo redistributivo de tributação.

O Direito Tributário, em consequência da Reforma Tributária inaugurada pelo texto constitucional de 1988, deve transformar-se radicalmente, inclusive ultrapassando as normas fixadas nos textos, exigindo uma interdisciplinariedade para que possam ser absorvidos os mecanismos de distributividade já existentes e também que possam ser elaborados novos mecanismos distributivos a surgir. O IPTU deve, como consequência, finalmente adaptar-se à nova realidade constitucional surgida a partir de 1988.

alíquotas variavam conforme localização do imóvel e em 5,5% conforme tamanho do imóvel. Além disso, 26,9% desses municípios previam a possibilidade do ‘IPTU Progressivo no venal’ para terrenos vagos. Com isso, pode-se dizer que cerca de um quarto das cidades brasileiras acima de 50 mil habitantes possui alíquotas progressivas ou seletivas, de acordo com o artigo 156 da CF de 1988” (CARVALHO JR., 2009, p. 10).

Na interpretação dos dados a respeito da defasagem do IPTU no município do Rio de Janeiro o autor chega às seguintes conclusões na verificação das hipóteses levantadas:

a) o IPTU tem fundamental função extrafiscal, podendo induzir o aproveitamento da terra e a efetivação da função social da propriedade;

b) a aferição do correto valor de mercado dos imóveis é condição fundamental para que a cobrança do IPTU seja equânime;

c) a relação entre arrecadação com impostos imobiliários e PIB é muito baixa no Brasil, mesmo em comparação com países em desenvolvimento como Argentina, Colômbia e África do Sul;

d) a concessão de isenções e incentivos fiscais nas principais capitais do Brasil é bastante abrangente, tendo relação direta com o baixo número de contribuintes do IPTU; - com relação aos imóveis localizados no Estado do Rio de Janeiro, foi observada uma grande defasagem entre os valores venais fixados e os valores avaliados pela CAIXA; foi observada também uma grande regressividade horizontal na tributação dos imóveis no Estado do Rio de Janeiro (CARVALHO JR., 2012).

Diante de tais resultados, o autor afirma que “O município deveria partir para outra linha, aplicando o IPTU progressivo no tempo, previsto na CF de 1988 e regulamentado pelo Estatuto das Cidades (*sic*), e abolindo o amplo desconto no IPTU oferecido aos proprietários dos terrenos, além de avaliar o valor da terra a preços condizentes com os do mercado” (CARVALHO JR., 2012, p. 85).

O autor chega a afirmar que:

O presente estudo sobre o município do Rio de Janeiro apresentou vários motivos que ocasionam a baixa arrecadação na cidade: avaliações defasadas, elevada concessão de isenções e reduções tributárias, inequidade horizontal, além da falta de compromisso do IPTU como instrumento de política urbana. Além da necessidade de reforma do IPTU carioca, seria relevante a elaboração de estudos empíricos semelhantes em outras cidades, que poderiam ser feitos através do uso das avaliações imobiliárias individuais pela CAIXA em todo o país. Fortaleza, Salvador, Brasília, Manaus, Belém e Porto Alegre são exemplos de grandes cidades brasileiras com indicadores de IPTU abaixo das expectativas e que necessitam reformar os seus sistemas de avaliação imobiliária. O atual e esperado contínuo crescimento econômico brasileiro levará sem dúvida ao incremento do valor dos imóveis e os municípios devem estar preparados para esta nova realidade, não deixando que os valores oficiais fiquem cada vez mais distantes dos de mercado. O quase monopólio da CAIXA na concessão de crédito imobiliário residencial no Brasil a torna um importante agente no auxílio aos municípios nos trabalhos de atualização das PGVs, com a informação de suas avaliações imobiliárias em grandes cidades (CARVALHO JR., 2012, p. 85).

Vale ressaltar que existem outras pesquisas – poucas é verdade – que tiveram por objeto de estudo os aspectos distributivos do IPTU, que, portanto, complementaram o trabalho aqui realizado. A pesquisa de Marcos Barbosa Vasques (2009) que também tomou

como base o município do Rio de Janeiro, e a de José Roberto R. Afonso, Erika Amorim Araújo e Marcos Antônio Rios da Nóbrega (VOLUME 4), realizando um diagnóstico abrangente do IPTU no Brasil, são exemplares desta contribuição.

Preocupados mais com o potencial distributivo não utilizado pelo IPTU nas principais cidades brasileiras, estes autores chegam a conclusões que reforçam as hipóteses aqui apresentadas. Os autores mencionados deixam claro, em suas pesquisas, os aspectos distributivos atrofiados do IPTU, ao detectar os mecanismos de progressividade não utilizados a contento, tanto os fiscais como os extrafiscais.

Dos trabalhos apresentados, podemos traçar um paralelo com a coleta de dados realizada no município de Aracaju e buscar estabelecer uma avaliação dos aspectos distributivos do IPTU que sirva para uma análise mais abrangente. Estes trabalhos compreendem o esforço de pesquisadores em esmiuçar os aspectos distributivos do IPTU no Brasil, cada qual com o aporte teórico que mais se adequou a cada pesquisa, e, embora não tratem o tema da mesma maneira, pode-se afirmar que as conclusões de cada trabalho são complementares, e não excludentes ou colidentes.

A diferenciação geográfica da delimitação das pesquisas permite que o quadro a ser traçado tenha a abrangência do IPTU em todo Brasil, pois somadas à coleta de dados realizada em Aracaju, estão pesquisas feitas em 365 municípios com mais de 50 mil habitantes espalhados por todas as regiões do Brasil; nas 12 principais capitais do país; e no Rio de Janeiro, segunda maior cidade do país, especificamente pela forma de cobrança realizada neste município.

Desta forma, acredita-se ser possível unir os principais elementos das diferentes pesquisas mencionadas para traçar um perfil básico do IPTU no Brasil:

O ISS e o IPTU são as principais fontes de arrecadação para o conjunto das prefeituras brasileiras. O IPTU é um imposto com alta visibilidade, sendo que os contribuintes costumam pressionar o poder público, no sentido de minimizar suas obrigações com tal exação. As atualizações periódicas das Plantas Genéricas de Valores são fundamentais, mas demandam grande mobilização de recursos administrativos, além de dependerem de aprovação da Câmara de Vereadores, o que termina por politizar a questão.

A utilização dos mecanismos de progressividade do IPTU é relativamente recente no país, o que faz com que o tema ainda não tenha sido objeto de minuciosa análise doutrinária e jurisprudencial, prejudicando assim o potencial arrecadatório e distributivo do IPTU. Por fim, faz-se necessário melhor investigar os critérios utilizados para a concessão de isenções

e anistia, principalmente no que diz respeito ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em síntese, revela-se a (des) funcionalidade dos mecanismos distributivos do IPTU, desvendando por conseguinte a ineficácia do texto constitucional no que diz respeito ao sistema tributário. Contraditoriamente, o Poder Legislativo enfrentou muitos dos problemas pertinentes à regulamentação dos dispositivos constitucionais que tratam dos mecanismos distributivos do IPTU, mas posiciona-se de maneira conformista e aceita passivamente a realidade não distributiva atual do IPTU.

O Legislativo conseguiu detectar as falhas e incompletudes do texto constitucional relacionado ao IPTU, enfrentando-as com a EC 29/2000 e o Estatuto da Cidade. Chegou a idealizar o IPTU como um instrumento importante para a indução do cumprimento da função social da propriedade e de enfrentamento à concentração de renda imobilizada, mas pouco ou nada tem feito no sentido de cobrar a implementação de tais regulamentações do texto constitucional por parte dos executivos municipais.

Diante deste perfil do IPTU, pode-se afirmar que o exercício do que aqui se chamou de aspectos distributivos deste imposto não estão sendo assegurados. Portador de mecanismos de progressividade fiscal e extrafiscal, a cobrança do IPTU na prática reproduz formas já típicas da matriz tributária brasileira, diga-se de passagem excessivamente regressiva: isenções concedidas sem a observância das necessárias condicionantes, alíquotas que não conseguem enfrentar o problema dos vazios urbanos, valores venais em dissonância com os reais valores de mercados etc.

O IPTU, após ter seus mecanismos de progressividade devidamente regulamentados, inserem-se no contexto de regressividade da matriz tributária brasileira. Embora não seja o objetivo deste trabalho aprofundar a análise da inserção do IPTU no contexto da regressividade da matriz tributária brasileira, pode-se afirmar que a não realização dos aspectos distributivos do IPTU através dos mecanismos de progressividade contidos no texto constitucional de 1988 é reforçado e adaptado à regressiva matriz tributária brasileira, de forma que resta interdita sua distributividade pelo Legislativo, Executivo e Judiciário.

Uma vez que os poderes constituídos normalmente defendem interesses de uma determinada parcela da sociedade, e não necessariamente seguem à risca o texto constitucional, fecha-se a oportunidade de que a distributividade seja realizada plenamente através da tributação.

Com os elementos que foram aqui expostos, somados às pesquisas dos outros autores, pode-se traçar um perfil básico do IPTU no Brasil. E após o estabelecimento deste

perfil básico, e sendo este predominantemente não distributivo e regressivo, pode-se depreender que os aspectos distributivos do IPTU não são relevantes, pelo menos no que diz respeito à sua concretização. Esta regressividade da matriz tributária brasileira reproduz um senso comum sobre o Direito Tributário.

Como foi dito anteriormente, não é objeto da análise em questão o processo de inserção do IPTU no contexto da regressividade da matriz tributária brasileira, porém os ditames da política fiscal nacional determinam antecipadamente quais tributos exercerão esta ou aquela função distributiva.

CONCLUSÕES

Ao se chegar ao final deste trabalho, pode-se perceber a importância da reflexão a respeito dos aspectos distributivos do IPTU. A discussão sobre a distributividade através da tributação passa, necessariamente, pelos mecanismos de progressividade deste imposto que detêm a missão de induzir o cumprimento da função social da propriedade, bem como de enfrentar as concentrações de renda imobilizadas.

Desta forma, ao se buscar a compreensão dos aspectos distributivos do IPTU em Aracaju, tomou-se como ponto de partida a concepção de um marco teórico que possibilitasse a apreensão da forma de fazer progredir ao máximo as oportunidades e condições de vida dos indivíduos mais desfavorecidos através da tributação. Esta forma foi

detectada através dos mecanismos de progressividade do IPTU, da superação da regressividade da tributação, hoje inerente à matriz tributária brasileira. A verificação destes mecanismos, bem como da função desempenhada pela tributação – distributiva ou não distributiva – foram desenvolvidas através da análise histórica da tributação no Brasil e em Aracaju.

A perspectiva histórica tomou como base o período de sistematização da política fiscal brasileira de 1965 até os dias de hoje, mas se considerou de particular importância o desenvolvimento do sistema tributário brasileiro no período pós Constituição de 1988, por ser o marco político-legislativo que determina em maior grau a realidade de hoje.

Após a exposição do marco teórico e do breve histórico da tributação no Brasil, buscou-se apreender a forma pela qual se manifesta a cobrança do IPTU na atualidade, e para tanto foi realizada uma análise de dados a respeito do IPTU em Aracaju.

Terminada esta parte do trabalho, tentou-se expor as duas formas básicas de manifestação da tributação na atualidade: função distributiva através da progressividade e a função não distributiva através da regressividade. Com fundamento na primeira parte do trabalho, buscou-se deixar o mais evidente possível a forma pela qual o IPTU tem sido cobrado sem a utilização de todo seu potencial distributivo, contribuindo para a conservação da atual estrutura social e contrariando o espírito emanado pelo texto constitucional de 1988. Tentou-se também apontar as possibilidades que o IPTU possui de transformação de si mesmo e, por via de consequência, da cidade.

Neste trabalho, buscou-se ao longo dos três capítulos, descrever no maior detalhamento possível e ao mesmo tempo de uma maneira bastante concisa, os elementos que determinam a situação descrita. As minhas limitações, do tempo do trabalho em si, bem como o direcionamento dado, impedem (de qualquer sorte esse nunca foi o objetivo desta pesquisa) um estudo exaustivo sobre a distributividade pela tributação. Uma vez que ventilou-se aqui a possibilidade de que o IPTU seja um indutor de transformações na cidade, estabelecer metas, objetivos e parâmetros a serem cumpridos seria por demais pretensioso.

Desta forma, ao invés de propor esta ou aquela modificação na forma de cobrança do IPTU, pretendeu-se tão somente fazer uma avaliação histórica de seu caráter não distributivo, e questioná-lo através da possibilidade de distributividade pelos mecanismos de progressividade que ele possui. Perguntar por que, como, o que, para que e para quem cobrar o IPTU de maneira progressiva e distributiva constitui o passo mais importante a ser dado no esforço de transformação da matriz tributária do município de Aracaju.

Em sua possibilidade distributiva, existem alguns exemplos que permitem vislumbrar a possibilidade de transformação da matriz tributária local para que tenha um viés progressivo: os estudos realizados pelo Inesc a respeito da regressividade da matriz tributária no Brasil; os estudos realizados pela Oxfam⁴³ a respeito da desigualdade de patrimônio e renda no Brasil; as obras de Piketty (2014), Rawls (1997) e Lobo Torres (1991; 1995; 2006; 2009) apresentadas no marco teórico do presente trabalho, dentre outros. Tais movimentos constituem o potencial transformador que o saber pode e deve ter, mas ainda podem-se citar como exemplo as batalhas individuais isoladas que contribuem para a transformação da sociedade como um todo.

Sem essa idéia de transformação da sociedade como um todo, não faria sentido o esforço de transformação do caráter regressivo da matriz tributária brasileira:

Considero as idéias e os objetivos centrais dessa concepção como os de uma concepção filosófica para uma democracia constitucional. Minha esperança é a de que a justiça como equidade pareça razoável e útil, mesmo que não seja totalmente convincente, para uma grande gama de orientações políticas ponderadas, e portanto expresse uma parte essencial do núcleo comum da tradição democrática (RAWLS, 1997, XIV).

Logo, a transformação da matriz tributária brasileira e de Aracaju constitui parte de um projeto de sociedade, onde o Direito pode ter um papel importante, se for apropriada a sua análise em consonância com um projeto digno do compromisso democrático firmado na Constituição de 1988.

A justiça tributária e fiscal é assunto urgente que deve ser pesquisado em todas as áreas do conhecimento. Se por um lado, a Reforma Política pode ser considerada a “Reforma das Reformas”, uma Reforma Tributária que seja progressiva, taxando os super ricos e protegendo o mínimo existencial, é condição fundamental para a concretização dos Direitos Fundamentais do nosso Estado Democrático de Direito.

Os privilégios odiosos gerados pela regressividade da matriz tributária de Aracaju foram expostos ao longo desta pesquisa. Obviamente que tais privilégios não são apenas

⁴³ Fundada em 2014, a Oxfam Brasil é uma organização sem fins lucrativos e independente, que mantém um conselho deliberativo, um conselho fiscal e uma assembleia geral brasileiros. Ao lado das demais afiliadas e países onde atuam, a Oxfam Brasil faz parte de um movimento global que tem como objetivo construir um futuro sem pobreza, desigualdades e injustiças.

encontrados na cidade objeto deste estudo, mas sim fruto da regressividade da matriz tributária brasileira.

Acontece que uma mudança local de perspectiva de tributação pode servir de farol para uma transição da política tributária nacional, no sentido de uma adaptação, ainda que tardia, ao texto constitucional de 1.988.

REFERÊNCIAS

ABNT, **NBR 14653-2**.

AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO; Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. **IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**. Rio de Janeiro: FGV Projetos, Volume 4.

ALVES, Glória. Privação, justiça espacial e direito à cidade. *In*: CARLOS, Ana Fani Alessandri; ALVES, Glória; PAULA, Rafael Faleiros de (orgs.). **Justiça espacial e o direito à cidade**. São Paulo: Editora Contexto, 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS; Maurício. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (org.) **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013.

ARACAJU. **Lei 3.744 de 22 de outubro de 2009a**. Concede remissão e isenção de débitos aos Contribuintes do IPTU, simplifica procedimentos administrativos e dá providências correlatas. Disponível em: <http://www.aracaju.se.gov.br/contribuente/downloads/lei_3744.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2017.

ARACAJU. Secretaria Municipal da Fazenda. **Relatório técnico sobre o IPTU em Aracaju**. Aracaju: PMA, 2017d.

ARACAJU. **Lei nº 1.547 de 20 de dezembro de 1989**. Institui o Código Tributário Municipal e Normas do Processo Administrativo Fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.aracaju.se.gov.br/userfiles/emurb/licenciamento_de_Obras/legislacao_municipal/Lei_1547_1989.pdf. Acesso em: 02 jul. 2017.

ARACAJU. **Lei Complementar nº 17, de 18 de julho de 1995**. Altera dispositivos da Lei 1547, de 20 de dezembro de 1989, (código tributário municipal) e dá outras providências correlatas. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=172088>. Acesso em: 02 jul. 2017.

ARACAJU. **Lei Complementar nº 21, de 29 de dezembro de 1995**. Restaura a Lei Complementar nº 017, de 18 de julho de 1995 e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=172086>. Acesso em: 02 jul. 2017.

ARACAJU. **Lei Complementar nº 86, de 16 de dezembro de 2009**. Altera dispositivos da Lei nº 1.547/1989 - Código Tributário Municipal - e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=172066>. Acesso em: 02 jul. 2017.

ARACAJU. **Lei Complementar nº 145, de 17 de dezembro de 2014**. Estabelece os critérios para apuração do valor venal dos imóveis para efeito de base de cálculo do lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, e dá providências correlatas.

Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=279407>. Acesso em: 02 jul. 2017.

ARACAJU. **Lei Complementar nº 160, de 27 de setembro de 2017**. Altera, acrescenta e revoga dispositivos da Lei nº 1.547, de 20 de dezembro de 1989, e alterações posteriores, que institui o Código Tributário Municipal e Normas do Procedimento Administrativo Fiscal, e dá providências correlatas. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=350884>. Acesso em: 02 jul. 2017.

ARACAJU. **Lei Complementar nº 159, de 27 de setembro de 2017**. Acrescenta o inciso III ao art. 1º e altera o art. 2º, ambos da Lei Complementar nº 145, de 17 de dezembro de 2014, que estabeleceu os critérios para apuração do valor venal dos imóveis para efeito de base de cálculo do lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU; revoga a Lei Complementar nº 156, de 19 de julho de 2016, e dá providências correlatas. Disponível: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=350780>. Acesso em: 02 jul. 2017.

ARACAJU. **Lei nº 4982, de 20 de dezembro de 2017**. Concede remissão e isenção de débitos aos contribuintes do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, simplifica os procedimentos administrativos correspondentes, e dá providências correlatas. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=354340>. Acesso em: 02 jul. 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARBOSA, Evandro Paes. **Progressividade do IPTU**. São Paulo: Pillares, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Nem com Marx, nem contra Marx**. São Paulo: Editora Unesp, 2006.

BRASIL. **Constituição, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 02 jul. 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000**. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htmErro!
referência de hiperlink não é válida.

A

BRASIL. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm>. Acesso em: 05 jul. 2017.

BRASIL, 1966. **Código Tributário Nacional**, 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 05 jul. 2017.

BRASIL, 1965. **Emenda Constitucional Nº 18**, de 1º de dezembro de 1965. Dispõe sobre Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 05 jul. 2017.

BRASIL, 2009. **Portaria número 511/2009 do Ministério das Cidades**, de 7 de dezembro de 2009. Disponível em: <file:///C:/Users/mauricio.nogueira/Downloads/portaria511.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2017.

BRASIL, 1968. **Ato Complementar número 40**.

BRITO, Edvaldo. **Reflexos jurídicos da atuação do estado no domínio econômico**. São Paulo: Saraiva, 2016.

CAPPI, Riccardo. A teorização fundamentada nos dados: um método possível na pesquisa empírica em Direito. In: Machado, Máira Rocha (Org.). **Pesquisar empiricamente o direito**. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017.

CARRAZA, Antonio Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZA, Antonio Roque; CARRAZA, Elizabeth Nazar. **Os 50 anos do Código Tributário Nacional e sua função explicitadora do IPTU**. São Paulo: Revista do Advogado, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno. **Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras**. Rio de Janeiro: IPEA, 2009.

_____. **Defasagem do IPTU no município do Rio de Janeiro**: uma proposta de reforma. Rio de Janeiro: IPEA, 2012.

_____. **Estrutura de alíquotas do IPTU nos municípios**: boletim Regional e Urbano. Brasília: IPEA, 2008.

_____. **IPTU no Brasil**: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais. Brasília: IPEA, 2006.

CORREAS, Oscar. **Crítica da ideologia jurídica**: ensaio sócio-semiológico. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1995.

COSTA, Alexandre Bernardino. **Ensino jurídico**: disciplina e violência simbólica. Florianópolis: UFSC, 1992.

COSTA, Tania; ELLERY JR., Roberto; e PISCITELLI, Roberto Bocaccio (org.). **Reforma Tributária**: a costura de um grande acordo nacional. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2009.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. Brasília: UNB, 2015.

DILLARD, Dudley. **A teoria econômica de John Maynard Keynes**: teoria de uma economia monetária. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1986.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martin Fontes, 2005.

FALCÃO, Clóvis Marinho de Barros. **Um olhar pragmático sobre teorias do direito**: a verdade estética como reação à incerteza. Recife: UFPE, 2013.

FERNANDES, Cintia Estefania. IPTU e seu DNA estrutural: uma análise impostergável em face da constitucionalidade. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação**:

democracia e liberdade: em homenagem à ministra Denise Martins Arruda. Rio de Janeiro: Noeses, 2014.

FERRAJOLI, Luigi. **Derechos y garantías: la ley del más débil**. Madrid: Trotta, 1999.

FOLLONI, André. Autoritarismo no regime jurídico das leis complementares e o problema no Direito Tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte; UFMG, n. 109, p. 225-257, 2014.

FRANÇA, Vera Lúcia Alves. **Diagnóstico da cidade de Aracaju: relatório final**. Aracaju: SEPLAN, 2014.

GARRIDO, José Antônio Ferreira. **O dever de proteção da entidade familiar como limite constitucional à tributação**. Salvador: UFBA, 2015.

HASENACK, Markus. **A cartografia cadastral no Brasil**. Florianópolis: UFSC, 2013.

HAYEK, Friedrich Von August. **Os fundamentos da liberdade**. São Paulo: Visão, 1983.

IGREJA, Rebecca Lemos. O Direito como objeto de estudo empírico: o uso de métodos qualitativos no âmbito da pesquisa empírica em Direito. *In*: Machado, Máira Rocha (Org.). **Pesquisar empiricamente o direito**. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017.

JACINTHO, Jussara Maria Moreno. **A participação popular e o processo orçamentário**. Leme: Editora de Direito LTDA, 2000.

_____. **Dignidade humana: princípio constitucional**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

KAUFMANN, Rodrigo de Oliveira. **Direitos humanos, direito constitucional e neopragmatismo**. São Paulo: Almedina, 2011.

LAMPEDUSA, Giuseppe Tomase di. **O Leopardo**. São Paulo: Companhia das Letras, 2017.

LASSALLE, Ferdinand. **Que é uma constituição?** Versão ebook. São Paulo: Edições e Publicações Brasil, 1933.

LOPREATO, Francisco Luiz C. **Caminhos da política fiscal do Brasil**. 1. ed. São Paulo: Editora Unesp, 2013.

MACEDO, Paulo César Machado de. **O IPTU progressivo e a sua alíquota**. São Paulo: Scortecci, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma**. São Paulo: 2000. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2018.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Manifesto do partido comunista**. Porto Alegre: L&PM, 2001.

MENDES, Sérgio Silva. **A teoria da justiça como equidade de John Rawls em desconstrução: o Kant inflacionado na construção da posição original**. Rio de Janeiro: E-papers, 2006.

NAPOLITANO, Marcos. **1964 história do regime militar brasileiro**. 1ª ed. São Paulo: Editora Contexto, 2017.

NERI, Ana Lucy Cantanhede. **Vazios urbanos e a sustentabilidade urbanística do município de Aracaju-SE**. São Cristóvão: UFS, 2011.

NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e equidade nas estruturas endógena e exógena da matriz tributária brasileira**. Brasília: UNB, 2016.

OLIVEIRA, Fabrício. **Economia e política das finanças públicas: uma abordagem crítica da teórica convencional, à luz da economia brasileira**. Belo Horizonte: Hucitec, 2001.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Tributação e fisco no Brasil: avanços e retrocessos entre 1964 e 2010. In: CARDOSO JR., José Celso; BERCOVICI, Gilberto (orgs.). **República, democracia e desenvolvimento: contribuições ao estado brasileiro contemporâneo**. Brasília: IPEA, 2013.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; GRUPENMACHER, Betina Treiger (org.). Maniqueísmo jurídico-tributário: o tributo como instrumento de dominação. In: _____. **Tributação: democracia e liberdade**. Rio de Janeiro: Editora Noeses, 2014.

PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

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

PINTO, Adriano; MACHADO, Hugo de Brito (org.) **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013.

RAMÍREZ, Blanca; NARCISO, Carla Filipe. Do direito ao espaço público à justiça da cidade. In: CARLOS, Ana Fani Alessandri; ALVES, Glória; PAULA, Rafael Faleiros de (orgs.). **Justiça espacial e o direito à cidade**. São Paulo: Editora Contexto, 2017.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **O IPTU como instrumento de intervenção no uso e ocupação do solo urbano conforme disposições do Estatuto da Cidade**. Londrina: Scientia Iuris, 2002.

SALVADOR, Evilasio. **Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária**. Brasília: Inesc, 2016.

SANTOS, Juliana Souto. **Espaço geográfico e territórios de conflitos: demarcação e posse da zona de expansão urbana de Aracaju-SE**. São Cristóvão: UFS, 2015.

SERGIPE. Tribunal de Justiça do Estado de Sergipe. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 201500104598-SE (0001289-73.2015.8.25.0000). Autor: Partido Comunista do Brasil e outros. Interessado: Prefeito do Município de Aracaju e outro. Des. Alberto Romeu Gouveia Leite. Aracaju, 29 de março de 2018. Disponível em: <<http://www.tjse.jus.br/portal/consultas/consulta-processual>>. Acesso em: 25 nov. 2017.

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. Lisboa: C. Gulbenkian, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. **O direito ao mínimo existencial.** Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.** Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.** Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

VASQUES, Marcos Barbosa. **IPTU teoria geral do garantismo: o controle de constitucionalidade de suas leis após a EC 29/2000.** Curitiba: Juruá, 2009.

VECCHIO, Humberto Pereira. **Justiça distributiva e tributação.** Florianópolis: UFSC, 2002.

VIEIRA, Ewerthon Clauber de Jesus. **Políticas urbanas e imagens da cidade: da “Terra Dura” ao bairro de “Santa Maria” em Aracaju-SE.** São Cristóvão: UFS, 2011.