

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE DIREITO**

LEONARDO DE OLIVEIRA

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO NO BRASIL (IPTU E ITR)
COMO INSTRUMENTO DA DESIGUALDADE À BRASILEIRA**

São Leopoldo

2021

LEONARDO DE OLIVEIRA

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO NO BRASIL (IPTU E ITR)
COMO INSTRUMENTO DA DESIGUALDADE À BRASILEIRA**

Projeto de Pesquisa apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, pelo Curso de Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Marciano Buffon

São Leopoldo

2021

Para Pâmela, por tudo. Para meus pais (*in memoriam*), meus irmãos, cunhados, sobrinhos, sogros e amigos, por terem tornado cada passo possível.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais (*in memoriam*), que não tiveram a chance de estudar, mas que, de algum lugar, verão seu filho mais novo ser o primeiro da família a concluir o ensino superior.

Aos meus irmãos, meus sogros e a toda minha família que me amparou nas piores horas e deixou tudo menos difícil.

Ao meu orientador, Marciano Buffon, por confiar nesta pesquisa e me guiar nas horas de incerteza.

A todos professores (as) e funcionários (as) da Unisinos por proporcionarem um ambiente inspirador de acesso ao conhecimento.

Aos homens e mulheres que criaram e mantiveram de pé o Programa Universidade para Todos (PROUNI), possibilitando que gente como eu chegasse até aqui.

A todos os artistas que me serviram de inspiração e trilha sonora durante todos os anos da graduação.

E por fim, à Pâmela, que foi e é o ombro, o colo, o abraço e o amor que dão cor à minha vida.

Nada é impossível de mudar

Desconfiai do mais trivial,
na aparência singelo.
E examinai, sobretudo, o que parece habitual.
Suplicamos expressamente:
não aceiteis o que é de hábito como coisa natural.
Pois em tempo de desordem sangrenta,
de confusão organizada,
de arbitrariedade consciente,
de humanidade desumanizada,
nada deve parecer natural.
Nada deve parecer impossível de mudar.

Bertolt Brecht

RESUMO

Através de uma análise da forma como vem evoluindo o modelo de tributação do patrimônio imobiliário, com foco no IPTU e ITR, desde a primeira constituição republicana (1891) da história brasileira, se busca entender a relação entre este tributar próprio do país e a histórica desigualdade característica do Brasil. Para tanto, se estudou as disposições constitucionais sobre o tema, em uma linha histórica que vai de 1891 a 2020, passando pelas importantes mudanças realizadas, entre outras, nas décadas de 1930, 1960 e 1980, que acabaram por impor marcas indelévelis no sistema tributário brasileiro. Se analisou a evolução da legislação infraconstitucional que trata dos tributos sobre o patrimônio imobiliário no país, em especial o Código Tributário Nacional, o Estatuto da Terra e o Estatuto da Cidade. A partir do terceiro capítulo, buscou-se traçar um quadro que, ao mesmo tempo em que aborda a situação atual da tributação sobre o patrimônio imobiliário, com foco no IPTU e ITR, no Brasil, a compara com países selecionados, América Latina e OCDE. Também se traçou um comparativo entre as estatísticas de desigualdade de renda e patrimônio destas localidades com a realidade atual brasileira. Se verificou, a despeito da crescente evolução destes níveis por praticamente todas as regiões do mundo, que a ainda altíssima desigualdade à brasileira não encontra par em seus vizinhos ou no mundo desenvolvido, só sendo comparável aos níveis dos mais pobres países africanos. Por fim, se buscou elucidar a maneira como tem se dado, na prática, a tributação através do IPTU e ITR no Brasil, e como estes tributos têm atingido (ou não) seus objetivos fiscais e extrafiscais, bem como se ambos têm auxiliado na persecução dos objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil.

Palavras-chave: Tributação. IPTU. ITR. Constituição. História. Desigualdade.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO I	9
2. 1 TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO NA PRIMEIRA REPÚBLICA: 1889-1930	9
2.1.1 A Constituição Federal de 1891	9
2.1.2 O Imposto Territorial no estado do Rio Grande do Sul.....	11
2.2 TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO NA ERA VARGAS: 1930 – 1945	13
2.2.1 A Revolução de 1930.....	13
2.2.2 A Constituição Federal de 1934	16
2.2.3 A Constituição Federal de 1937 e o Estado Novo	18
2.3 TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO NA TERCEIRA REPÚBLICA: 1946 – 1964	20
2.3.1 A Constituição Federal de 1946	20
2.4 PATRIMÔNIO E TRIBUTAÇÃO NO PERÍODO MILITAR: 1964– 1985	22
2.4.1 O Estatuto da Terra o e Imposto Territorial Rural	23
2.4.2 A Emenda Constitucional nº18 de 1965	26
2.4.3 Impostos sobre o patrimônio imobiliário no Código Tributário nacional .	27
2.4.3.1 O Imposto Territorial Rural no Código Tributário Nacional.....	27
2.4.3.2 O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana no Código Tributário Nacional	28
2.4.4 A Constituição Federal de 1967	31
CAPÍTULO II	32
3 NOVA REPÚBLICA, REDEMOCRATIZAÇÃO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	32
3.1 A aurora da nova República, Assembleia Nacional Constituinte e promulgação da Constituição Cidadã de 1988	32
3.2 Constituição Federal de 1988, Estado de Direito e Tributação	33
3.3 Tributação sobre o patrimônio imobiliário na Constituição Federal de 1988	39
3.3.1 O Imposto Territorial Rural a partir da Constituição Federal de 1988	40
3.3.1.1 O modelo do ITR a partir da Lei nº 9.393 de 1996	42

3.3.2 O Imposto Predial e Territorial Urbano a partir da Constituição Federal de 1988	45
3.3.2.1 IPTU e progressividade	45
3.3.2.2 O Estatuto da Cidade	51
CAPÍTULO III	54
4 TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO (IPTU E ITR) E DESIGUALDADE NO BRASIL	54
4.1 O quadro atual da desigualdade brasileira	54
4.2 A desigualdade brasileira comparada	63
4.3 Um resumo da tributação sobre o patrimônio no mundo.....	71
4.4 Um panorama da tributação sobre o patrimônio imobiliário no Brasil (IPTU e ITR), desigualdade e acesso à moradia.....	76
4.4.1 O perfil do IPTU no cenário brasileiro	76
7.4.1.1 Progressividade do IPTU e participação do tributo na renda domiciliar.	81
4.4.2 O perfil do ITR no cenário brasileiro.....	83
4.4.3 A tributação do patrimônio imobiliário (IPTU e ITR) enquanto instrumento da desigualdade à brasileira	88
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	91
REFERÊNCIAS.....	96

1 INTRODUÇÃO

A tributação é discutida no Brasil desde antes da chegada da Corte Portuguesa em nossas terras no ano de 1808. Inúmeras revoltas, tanto aqui quanto no resto do mundo, tiveram como força motriz a insatisfação dos cidadãos com a forma de tributar aplicada por seus governos. Nos dias de hoje, não é diferente, tanto que uma reforma tributária é tida como urgente e imprescindível pelos mais diversos setores da sociedade, incluindo variados espectros políticos no país, há décadas. Nesse sentido, tramitam no Congresso Nacional projetos que objetivam a tão sonhada reforma. Entretanto, no seio dos principais debates e estudos realizados sobre o modelo brasileiro de tributação e seus problemas, pouca atenção tem-se dado ao tema da tributação do patrimônio imobiliário e seus efeitos na sociedade.

A desigualdade patrimonial no país é enorme, podendo ser até maior que a desigualdade de renda, ao passo que os tributos sobre o patrimônio representam uma pequena parcela da arrecadação do Estado. Não obstante, como exposto acima, é quase nula a presença do tema no debate público nacional. Desta forma, se faz necessário voltarmos nossos olhos ao modo como é tributado o patrimônio imobiliário no Brasil, bem como buscarmos na história de nossa República os caminhos que nos trouxeram até o presente estado de coisas.

Iniciou-se a pesquisa relacionando os primeiros marcos legislativos referentes aos tributos sobre o patrimônio imobiliário quando do estabelecimento da República Brasileira, a partir da Constituição Federal de 1891, analisando a herança deixada pelo Império em nossa maneira de tributar o patrimônio, bem como possíveis inovações trazidas pela primeira carta constitucional republicana. Logo após, cronologicamente, se trará as principais alterações e mudanças de rumo que foram se sucedendo ao longo da história da República Brasileira, em matéria de tributação do patrimônio do patrimônio imobiliário (IPTU e ITR). Se buscará entender como as inúmeras promulgações de novas constituições durante o séc. XX, bem como o surgimento de nosso vigente Código Tributário Nacional em 1966, foram moldando e atualizando o sistema de tributação brasileiro e, ainda, se podemos chama-lo de um sistema coeso e alinhado aos princípios constitucionais.

Por fim, se tentará vislumbrar os possíveis efeitos que a tributação feita através do IPTU e do ITR vem gerando sobre os níveis de desigualdade no Brasil, contrastando nosso modelo vigente, brevemente, com a forma com que se tributa o patrimônio imobiliário nos principais países do mundo desenvolvido, bem como verificando se tal modelo é compatível com os objetivos da República Federativa do Brasil, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e desigual; a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais.

CAPÍTULO I

2. 1 TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO NA PRIMEIRA REPÚBLICA: 1889-1930

2.1.1 A Constituição Federal de 1891

A primeira constituição do período republicano no Brasil, apesar do brusco rompimento com o Império dois anos antes, em 1889, não trouxe grandes mudanças em termos de estrutura tributária, tendo herdado parte significativa do modelo vigente até então¹. No entanto, ao optar por um modelo federativo bem próximo daquele presente na Constituição estadunidense de 1787, adotando-se, inclusive, o nome de Estados Unidos do Brasil, os constituintes tiveram que estabelecer uma maior divisão das receitas, além de mais autonomia aos estados e municípios.

Nesse sentido, no que se refere à tributação do patrimônio, o art.9º da carta constitucional delegava como competência exclusiva dos estados da federação a decretação de impostos sobre imóveis rurais e urbanos, além de impostos sobre a transmissão da propriedade². Desta forma, tais entes federativos é que foram designados os responsáveis pelos impostos sobre o patrimônio supracitados. Há de se ressaltar que o texto constitucional facultava aos estados a criação de um imposto territorial, mas não definia se dever-se-ia criar um imposto único para

¹ VARSANO, Ricardo. TD 0405 - Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para discussão/ **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA**: Rio de Janeiro, janeiro de 1996. Pág. \02. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 14 de novembro de 2020.

² BALEEIRO, Aliomar. **Constituições brasileiras, volume II: 1891**. 3. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. Pág. 66.

imóveis rurais e urbanos ou dois impostos separados. Ficando, assim, tal deliberação a cargo dos estados³. De forma geral, as unidades da federação delegavam a arrecadação do Imposto Predial Urbano aos Municípios.

O primeiro marco legislativo sobre a propriedade imobiliária no Brasil só veio a surgir no ano de 1850, através da Lei de Terras. O texto normativo estabelecia a compra como única forma de legitimar a posse, o uso e a ocupação das terras devolutas. Apesar de várias tentativas de regulamentação de um imposto sobre a propriedade rural, desde o ano de 1834, foi somente com a promulgação da Constituição de 1891 que, efetivamente, este imposto começou a ser implementado no país⁴. Apesar do clima hostil em todo o Brasil, que dificultava qualquer tentativa do governo em instituir novos tributos, a cobrança de um Imposto Territorial Rural vinha sendo tentada desde o ano de 1822, com a Independência. Todas as tentativas restaram infrutíferas até que, no ano de 1879, se conseguiu aprovar o referido imposto sob uma alíquota de 5%, incidindo também sobre as propriedades urbanas. No entanto, o tributo foi logo revogado, só sendo retomado a partir de 1891⁵.

Não obstante o Imposto Territorial ocupar reduzido peso na carga tributária total da República naqueles anos, ainda assim, apresentava participação bem superior do que representam o ITR e o IPTU nos dias de hoje, conforme Meneghetti⁶:

As estatísticas históricas, a propósito, mostram que o Imposto Territorial participava, nos anos de 1914, 1930 e 1939, com, respectivamente, 2,2%, 3,2% e 4,2% na receita total (IBGEM 1986, p.127). Essa participação representa um valor extraordinariamente superior ao atual, certamente devido ao fato de o antigo imposto aglutinar dois campos de incidência (rural e urbano). [...]

³ MENEGHETTI NETO, Alfredo. **Imposto Territorial Rural (ITR): Algumas Considerações**. Indicadores Econômicos FEE, v. 20, n. 3. Porto Alegre. 1992. Pág.185. Disponível em: <https://revistas.dee.spgg.rs.gov.br/index.php/indicadores/article/viewFile/721/969>. Acesso em: 14 de novembro de 2020.

⁴ MENEGHETTI NETO, Alfredo. **Imposto Territorial Rural (ITR): Algumas Considerações**. Indicadores Econômicos FEE, v. 20, n. 3. Porto Alegre: 1992. Pág.186. Disponível em: <https://revistas.dee.spgg.rs.gov.br/index.php/indicadores/article/viewFile/721/969>. Acesso em: 14 de novembro de 2020.

⁵ AZEVEDO, Felipe de. **Tributação sobre propriedade no Brasil: descrição e mensuração**. **Dissertação (mestrado). Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Economia**. 2016. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/1285/1/FAzevedo.pdf>. Acesso em: 15 de novembro de 2020.

⁶ Ibidem.

Os anos seguintes à promulgação da primeira constituição republicana até o início da década de 1930 não trouxeram maiores alterações no que concerne aos tributos sobre o patrimônio a nível nacional, apesar de ter sido criado, no ano de 1923, através da Lei 4.783, um imposto de renda geral⁷. Em 1926, a Emenda Constitucional aprovada naquele ano também não modificou o sistema de tributação do patrimônio no Brasil.

2.1.2 O Imposto Territorial no estado do Rio Grande do Sul

No Estado do Rio Grande do Sul, à época de instauração da República, o Imposto de Exportação figurava como maior fonte de receitas tributárias, sendo seguido pelo Imposto Sobre Transmissão de Propriedade. Entretanto, o governo gaúcho, comandado pelo Partido Republicano, compreendia o primeiro como prejudicial para a economia e planejava implantar um Imposto Territorial, como previa a recém promulgada carta constitucional, a fim de, aos poucos, substituí-los. No ano de 1902, o governo apresentou proposta de Reforma Tributária com o principal intuito de implantar o Imposto Territorial Rural, deixando a cargo dos municípios o Imposto Predial Urbano e Suburbano. O imposto teria como base uma alíquota de 0,2% do valor venal da propriedade e 10 reis por hectare.

A proposta do governo gaúcho sofreu enorme resistência dos proprietários de terras no estado que propunham em uma representação, como contraponto, a taxação não do valor venal das terras, mas sim do rendimento líquido das terras, o que lhes parecia mais justo⁸. Os proprietários preferiam a manutenção do imposto de exportação, por considerarem que este seria pago, ao fim e ao cabo, pelos consumidores, o que desoneraria o produtor. Novamente recorre-se à lição de Minella⁹, que diz:

⁷VARSAÑO, Ricardo. TD 0405 - Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para discussão/ **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA**: Rio de Janeiro, janeiro de 1996. Pág. 02. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 14 de novembro de 2020.

⁸MINELLA, Ary Cesar. **Reforma tributária: a implantação do imposto territorial no Rio Grande do Sul durante a Primeira República**. In: 150 anos de Finanças Públicas. FEE. Porto Alegre: 1985. Pág. 30. Disponível em: <http://cdn.fee.tche.br/digitalizacao/rio-grande-do-sul-150-anos-financas-publicas/rio-grande-do-sul-150-anos-financas-publicas-texto.pdf>. Acesso em: 14 de novembro de 2020.

⁹Idem.

Borges de Medeiros classificara o Imposto de Exportação como iníquo e antieconômico. Os proprietários, pelo contrário, consideraram-no o mais justo. Tem-se, pois, delineadas duas posições, duas concepções diferentes: uma que pretende aliviar os encargos sobre a propriedade e mantê-los sobre o rendimento e outra que propõe justamente o contrário. A Representação, portanto, é bastante clara quanto às suas intenções e quanto aos interesses que representa.

O governo gaúcho, na figura de Borges de Medeiros, pretendia que o Imposto Territorial se tornasse o tributo com mais peso na carga tributária do estado e, logo cinco dias após a Representação dos proprietários de terra do Clube Gaúcho de Bagé, promoveu um aumento de 200% no valor a ser cobrado no imposto sobre a extensão das terras, indo de 10 para 30 reis o hectare, além de um aumento da alíquota sobre o valor venal, que passava de 0,20% para 0,25%¹⁰.

Nos anos de 1913 e 1925 o Imposto Territorial foi alvo de significativas alterações. No primeiro ano supracitado, por pressão da Federação das Associações Rurais do Rio Grande do Sul, que apoiara a substituição do Imposto de Exportação pelo Territorial, o governo rio-grandense promove mudança na forma de cobrança do tributo. Desta forma, separou-se o valor venal da propriedade de suas benfeitorias, não devendo incidir o imposto sobre estas¹¹.

Já em 1925 tivemos outra alteração importante, com a exclusão da taxa sobre a extensão das terras, ao passo que a alíquota sobre o valor venal passava de 0,25% para 0,30%, sendo previstas sucessivos aumentos posteriores até a casa dos 0,50%. As referidas alterações têm como inspiração a obra do autor uruguaio Manuel Herrera Y Reissig, que, por sua vez, se utilizava, entre outras, de ideias como as da Reforma Tributária Inglesa que teve início no ano de 1909¹².

Durante todo o processo de implantação e nas posteriores discussões e alterações referentes ao Imposto Territorial no Rio Grande do Sul, se nota claramente a tensão, vigente até hoje, entre governo e proprietários de terra. Podemos verificar os efeitos extrafiscais que o governo gaúcho à época pretendia

¹⁰ MINELLA, Ary Cesar. **Reforma tributária: a implantação do imposto territorial no Rio Grande do Sul durante a Primeira República**. In: 150 anos de Finanças Públicas. FEE. Porto Alegre: 1985. Pág. 32. Disponível em: <http://cdn.fee.tche.br/digitalizacao/rio-grande-do-sul-150-anos-financas-publicas/rio-grande-do-sul-150-anos-finan%E7as-publicas-texto.pdf>. Acesso em: 14 de novembro de 2020.

¹¹ Idem.

¹² Idem.

causar. Nesse sentido, recorremos aos estudos de Minella¹³, que infere: “Os objetivos declarados na Reforma de 1913 eram pressionar os proprietários para que vendessem ou arrendassem suas terras ou, pelo menos, que as tornassem produtivas.”

Outro destaque importante a ser feito é a forma com que o Imposto Territorial atingiu, no período, os pequenos produtores rurais, que sofreram, relativamente, mais que os grandes proprietários com a cobrança do tributo. Conforme dados da época, as colônias alemãs e italianas, que abrigavam pequenas propriedades na região de São Leopoldo e da Serra, eram qualificadas com o maior valor venal do estado, levando seus habitantes a contribuir com um alto percentual da receita fiscal total arrecadada com o Imposto Territorial. Desta forma, através dos dados supracitados, podemos verificar que mesmo campos muito superiores em qualidade e tamanho aos das colônias, mas localizados entre as regiões sul e oeste do estado, via de regra, acabavam por arcar com valores bem menores de Imposto Territorial em relação aos pequenos proprietários das colônias, levando-se em conta a extensão de suas terras. Tal estado de coisas levou, inclusive, a aumento considerável no volume de pequenos produtores que deixou de pagar o referido tributo nas datas fixadas¹⁴.

2.2 TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO NA ERA VARGAS: 1930 – 1945

2.2.1 A Revolução de 1930

A Revolução de 1930 acabou por alterar drasticamente os rumos da República Brasileira, que vinha sofrendo com insurgências em vários estados da federação e passara por uma turbulenta década de 1920. As eleições presidenciais daquele ano seriam o estopim para um movimento que apoiaria a tomada de poder por Getúlio Vargas. O apoio de Washington Luis à candidatura do então presidente de São Paulo Julio Prestes à Presidência da República, sabotando a política do

¹³ MINELLA, Ary Cesar. **Reforma tributária: a implantação do imposto territorial no Rio Grande do Sul durante a Primeira República**. In: 150 anos de Finanças Públicas. FEE. Porto Alegre: 1985. Pág. 46. Disponível em: <http://cdn.fee.tche.br/digitalizacao/rio-grande-do-sul-150-anos-financas-publicas/rio-grande-do-sul-150-anos-finan%E7as-publicas-texto.pdf>. Acesso em: 14 de novembro de 2020.

¹⁴ Idem.

cáfe com leite (acordo entre políticos mineiros e paulistas) gerou a revolta dos mineiros que, aliando-se aos gaúchos, iniciaram um processo que culminaria com Vargas como chefe do Executivo nacional ainda no alvorecer da década¹⁵.

O governo do paulista Washington Luis, que já sofria com o descontentamento de gaúchos e mineiros, viu a crise mundial de 1929 agravar ainda mais sua situação, fazendo com que sua política econômica de austeridade se tornasse alvo de pesadas críticas dos produtores de café do país. Estes produtores haviam apostado alto na safra daquele ano e, com a crise que alastrava pelo mundo, contabilizavam enormes prejuízos, demandando, assim, que o governo central estabelecesse políticas de apoio aos agricultores como financiamentos e até o perdão de dívidas etnã assumidas para garantir a produção do grão no ano anterior.

Vêm então as eleições de 1930 que são vencidas pelo candidato governista, Júlio Prestes, sendo Getúlio Vargas derrotado. O fim do pleito parecia marcar uma trégua nos conflitos entre as regiões, no entanto, surgiria o movimento tenentista apoiando a oposição derrotada, dando início a novos conflitos, conforme Fausto¹⁶:

Apesar de todos os problemas e da disputa acirrada entre os grupos envolvidos, o resultado das eleições parecia marcar o fim da cisão regional. Em um entrevista ao jornal carioca A Noite (19 de março de 1930), Borges de Medeiros reconheceu a vitória de Julio Prestes, declarando ainda que o Rio Grande do Sul se disporia a colaborar com o novo governo, caso fosse convidado. Mas nem todos na oposição pensavam assim. Começou a aparecer como alternativa o ponto de vista dos chamados tenentes civis, que queriam uma resposta pelas armas. [...]

Mesmo com o apoio dos tenentes, em meados de 1930, a Aliança Liberal de Vargas ainda não obtivera todo o apoio necessário para a revolução que almejava. Tudo mudaria com o assassinato do influente político João Pessoa, na Paraíba. O caos se instaurava no estado nordestino, que se tornou a fagulha que faltava para a oposição iniciar a revolução desejada. Pouco tempo depois, a revolta se consolidaria, conforme contam Schwarcz e Starling¹⁷:

¹⁵ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006. Pág. 320.

¹⁶ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006. Pág. 321.

¹⁷ SCHWARCZ, Lilia Moritz; STARLING, Heloisa Murgel. **Brasil: uma biografia**. São Paulo: Companhia das Letras, 2015. Pág. 359.

Em 03 de outubro teve início a revolta civil e militar de 1930. A ação armada foi desfechada simultaneamente em Minas e no Rio Grande do Sul, eclodiu com algumas horas de atraso na Paraíba e contou com um oficial superior de prestígio no comando das operações: o tenente-coronel Pedro Aurélio de Góes Monteiro, até então pouco conhecido do público, mas respeitado pelos companheiros de farda, que enxergavam nele um comandante competente. [...]

Os revoltosos, com o comando civil de Getúlio Vargas, tomaram conta da situação no Rio Grande do Sul e partiram rumo a São Paulo, com ganas de, após uma vitória no estado, chegar até o Rio de Janeiro e impedir a posse de Júlio Prestes no Palácio da Guanabara, residência oficial da Presidência da República. Com a situação cada vez mais desastrosa e perdendo cada vez mais e mais apoio dos militares e da Marinha, no dia 24 de outubro, Washington Luís seria deposto e, dias depois, sairia exilado para a Europa¹⁸.

O período republicano iniciado em 1889 ficaria conhecido, mais tarde, pejorativamente, como República Velha. Após uma década inteira de descontentamento com o governo central e de inúmeras revoltas espalhadas pelo país, o Brasil iniciaria uma nova era, com seus acertos e vicissitudes, pela mão forte e, por muitas vezes, autoritária do gaúcho Getúlio Vargas. Ainda segundo Schwarcz e Starling¹⁹

Em 3 de novembro, a Junta Governativa Provisória, formada por dois generais e um contra-almirante, entregou o poder a Getúlio Vargas. A Primeira República estava encerrada, e a Revolução de 1930, como a rebelião ficou conhecida, tornou-se um marco decisivo para os historiadores-menos pelo movimento em si e mais pelos resultados que produziu, nos anos seguintes, na economia, na política, na sociedade e na cultura, os quais transformaram radicalmente a história do país.

¹⁸ SCHWARCZ, Lilia Moritz; STARLING, Heloisa Murgel. Brasil: uma biografia. São Paulo: Companhia das Letras, 2015. Pág. 361.

¹⁹ Idem.

2.2.2 A Constituição Federal de 1934

O governo provisório iniciado em 1930 dava início a uma outra forma de Estado, buscando se desprender dos modos da República Velha, como leciona Fausto²⁰

Um novo tipo de Estado nasceu após 1930, distinguindo-se do Estado oligárquico não apenas pela centralização e pelo maior grau de autonomia como também por outros elementos. Devemos acentuar pelo menos três dentre eles: 1. A atuação econômica, voltada gradativamente para os objetivos de promover a industrialização; 2. A atuação social, tendente a dar algum tipo de proteção aos trabalhadores urbanos, incorporando-os, a seguir, uma aliança de classes promovida pelo poder estatal; 3. O papel central atribuído às Forças Armadas – em especial o Exército – como suporte de criação de uma indústria de base e sobretudo como fator de garantia da ordem interna.

A nova constituição, promulgada em 14 de julho de 1934, trazia semelhanças com a carta de 1891, mas também importantes mudanças. Tinha como inspiração a Constituição de Weimar, que regeu a república alemã de 1919 até a ascensão do nazismo²¹.

Em matéria tributária, a constituição de 1934 trazia, pela primeira vez, a distinção entre o Imposto Territorial Rural e o urbano. O primeiro ficava a cargo dos estados, enquanto o segundo residiria sob a égide dos municípios, conforme segue²²:

Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

a) propriedade territorial, exceto a urbana; [...]

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

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

²⁰ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006. Pág. 327.

²¹ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006. Pág. 351.

²² BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

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

O modelo trazido em 1934 centralizou as receitas tributárias e teve como objetivo uma mudança de padrão na composição da carga tributária no país. Pela primeira vez os municípios eram dotados de competência tributária e introduzia-se a repartição das receitas entre os entes da federação. Tributos como o Imposto de importação e de exportação, que até então eram responsáveis pela maior parte da arrecadação do Estado brasileiro, foram perdendo mais e mais importância com o passar dos anos, se tornando majoritariamente elementos extrafiscais na política tributária vigente, conforme Varsano²³. No mesmo sentido, tributos como o Imposto de Renda, estabelecido há pouco mais de uma década, e sobre o consumo e a produção foram ganhando mais importância, na busca do governo por se tornar menos suscetível às crises do mercado global, como ocorrera em 1929.

Outra inovação importante do texto constitucional de 1934 em relação à propriedade é trazida no capítulo dos direitos e garantias individuais, através do qual, se garantia o direito fundamental à propriedade aos cidadãos. Apesar desta garantia, o art. 113 do referido capítulo estabelecia um prelúdio do que hoje chamamos de função social da propriedade e abria caminho para o decreto-lei 3.365, de 1941, que viria a regulamentar a desapropriação de terras por utilidade pública, como segue²⁴:

Art 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

17) É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar. A desapropriação por necessidade ou utilidade pública far-se-á nos termos da lei, mediante prévia e justa indenização. Em caso de perigo iminente, como guerra ou comoção intestina, poderão

²³ VARSANO, Ricardo. TD 0405 - Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para discussão/ **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA**: Rio de Janeiro, janeiro de 1996. Pág. 06. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

²⁴ BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

as autoridades competentes usar da propriedade particular até onde o bem público o exija, ressalvado o direito à indenização ulterior. [...]

A Constituição de 1934 estabeleceu um novo modelo de tributação, trazendo alterações que gerariam profundas mudanças na composição da carga tributária brasileira, centralizando recursos, ao mesmo tempo em que distribuía competência tributária, de forma inédita, aos municípios, entre outras inovações. Entretanto, no campo da tributação do patrimônio o texto seguia praticamente o mesmo modelo da República Velha, com a diferença de ter dividido o Imposto Territorial em rural e urbano e outorgado aos municípios o dever de fiscalizar este último. Desta forma, pode-se notar a dificuldade em se promover mudanças na tributação do patrimônio, mesmo para um governo que buscava ampliar a arrecadação do Estado e havia tomado o poder através das armas.

2.2.3 A Constituição Federal de 1937 e o Estado Novo

Em um período marcado pela ascensão de regimes totalitários na Europa e pelo surgimento do Integralismo, com ideais semelhantes ao nazi fascismo, no Brasil, o governo Vargas foi aos poucos abraçando o autoritarismo. Em 1935, após uma tentativa frustrada de golpe dada por militantes do Partido Comunista Brasileiro, o Presidente da República começaria a enviar medidas repressivas para aprovação do Congresso Nacional. Também a pedido do governo central, em novembro de 1935, era decretado Estado de Guerra, que perduraria até junho de 1937, de acordo com Fausto²⁵.

Próximo das eleições presidenciais, marcadas para janeiro de 1938, o governo de Vargas, que demonstrava intenções de não abandonar o poder caso fosse derrotado no pleito, encontra o motivo ideal para dar um golpe. O Plano Cohen, ficção integralista escrito para circular nos jornais do movimento cai nas mãos do Exército Brasileiro. A alta cúpula militar o toma como verdadeiro e, em poucos dias, o plano seria divulgado na Hora do Brasil e nos principais jornais do país²⁶. Após a divulgação do plano, o governo consegue a aprovação novamente do

²⁵ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006. Pág. 361.

²⁶ Idem.

estado de guerra e da suspensão, por 90 dias, das garantias constitucionais. Em sequência, membros do governo atravessam o Brasil todo buscando apoio dos governadores, muitos interventores nomeados por Vargas, ao golpe planejado pelo presidente.

Assim, no dia 10 de novembro de 1937, militares impediam a entrada dos parlamentares ao Congresso, ao passo que, Getúlio Vargas, horas mais tarde, anunciaria uma nova constituição, que dava início ao Estado Novo

Obviamente, o novo texto constitucional traria aspectos autoritários e centralizadores de poder arraigados a seu núcleo, como nos demonstra Fausto²⁷:

Uma leitura superficial da Carta de 1937 não nos daria a chave do Estado Novo. Seu corpo continha muitos dispositivos que nunca foram aplicados. O segredo estava nas “disposições finais e transitórias”. O Presidente da República aí recebia poderes para confirmar ou não o mandato dos governadores eleito, nomeando interventores nos casos de não-confirmação. A Constituição entrava em vigor imediatamente e devia ser submetida a um plebiscito nacional. O Parlamento, as Assembleias estaduais e as Câmaras Municipais eram dissolvidas, devendo realizar-se eleições para o Parlamento somente depois do plebiscito. [...]
Na realidade, o presidente ficaria durante todo o Estado Novo com o poder através de decreto-leis, pois não se realizariam nem o plebiscito nem as eleições para o parlamento.

No âmbito da tributação do patrimônio, a recém promulgada carta constitucional apenas reafirmou o conteúdo do texto de 1934, mantendo o imposto sobre a propriedade rural sob a égide dos estados e o imposto predial e territorial urbano sob competência dos municípios²⁸:

Art. 23 - É da competência exclusiva dos Estados, salvo a limitação constante do art. 35, letra *d*:
a) a propriedade territorial, exceto a urbana; [...]
Art 28 - Além dos atribuídos a eles pelo art. 23, § 2, desta Constituição e dos que lhes forem transferidos Pelo Estado, pertencem aos Municípios: [...]
II - o imposto predial e o territorial urbano; [...]

²⁷ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006. Pág. 361.

²⁸ BRASIL. [Constituição (1937)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1937**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

2.3 TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO NA TERCEIRA REPÚBLICA: 1946 – 1964

2.3.1 A Constituição Federal de 1946

O ano de 1945 marcaria o fim do governo de Getúlio Vargas, pelo menos por hora. Perdendo o apoio de camadas influentes da sociedade e, principalmente, de boa parte das Forças Armadas, o então presidente passara a ceder em vários campos, como a liberdade de imprensa e a liberação para a criação de partidos políticos. Através do Ato Adicional à Carta de 1937, foram fixadas datas para a realização de eleições gerais e também de uma nova Assembleia Constituinte.

No entanto, como é comum na história brasileira, a transição de poder não foi exatamente pacífica. Ainda em outubro de 1945 Vargas foi pressionado a renunciar e partir rumo à sua fazenda em São Borja/RS. Os militares novamente eram um ponto chave na vida política do país, como conta Fausto:²⁹

Afinal, a queda de Getúlio Vargas se fez a frio. Forçado a renunciar, ele se retirou do poder fazendo uma declaração pública de que concordara com sua saída. Não chegou a ser exilado do país, pois pode retirar-se para São Borja, sua cidade natal. A transição entre os dois regimes dependeu assim da iniciativa militar. [...]

Essas e outras circunstâncias fizeram com que a transição para o regime democrática representasse não uma ruptura com o passado, mas uma mudança de rumos, mantendo-se muitas continuidades.

Nas eleições de 1945, o candidato apoiado por Vargas, o ex-ministro da Guerra e militar Eurico Gaspar Dutra, seria eleito presidente da República. Já em janeiro do ano seguinte, começariam os trabalhos da nova constituinte, e em setembro do mesmo a carta constitucional seria promulgada³⁰.

A Constituição Federal de 1946 não chegou a promover uma grande reforma tributária, mas acabou alterando inúmeros elementos do sistema fiscal brasileiro, gerando mudanças significativas. Em relação à tributação do patrimônio, manteve-se o Imposto Territorial Rural sob a batuta dos estados, enquanto o Imposto Predial Urbano continuava sob competência dos municípios. A importância da arrecadação

²⁹ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006. Pág. 389.

³⁰ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006. Pág. 399.

do para os estados primeiro ainda era baixa em relação a outros tributos. No entanto, o Imposto Predial Urbano já representava significativa parcela da receita fiscal dos municípios, conforme demonstra Varsano³¹:

Em 1946, o imposto de vendas e consignações já era responsável por cerca de 60% da receita tributária estadual. Nos municípios, os impostos sobre indústrias e profissões e predial permaneceram como os mais importantes, correspondendo a pouco menos que 40 e 30% da receita tributária, respectivamente.

Importante destacar a isenção trazida pelo texto constitucional, através de seu art. 19, §1º³², que estabelecia: “O impôsto territorial não incidirá sôbre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel”. Nota-se aqui, a influência do princípio da capacidade contributiva e a estratégia de se não se tributar pequenos proprietários de terras que as utilize para produção. Como se verá nos próximos capítulos, esse modelo, apesar de sucessivas alterações pelas quais passará, se manterá até os dias de hoje.

No ano de 1961, através de Emenda Constitucional, o Imposto Territorial Rural passaria a ser de competência dos municípios. Já em 1964, o tributo ficaria a cargo da União, que deveria repassar a receita para os municípios nos quais os imóveis tributados estivessem localizados³³.

O tema das possíveis relações e consequências entre tributação do patrimônio e desigualdade será abordado posteriormente no terceiro capítulo deste trabalho. No entanto, apesar da quase inexistência de estudos e estatísticas do tema no Brasil até a década de 1970, cumpre destacar que, a partir de 1946 até o ano de 1964, os índices de desigualdade no Brasil apresentam queda expressiva e

³¹ VARSANO, Ricardo. TD 0405 - Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para discussão/ **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA**: Rio de Janeiro, janeiro de 1996. Pág. 07. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

³² BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1946. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1940-1949/constituicao-1946-18-julho-1946-365199-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

³³ MENEGHETTI NETO, Alfredo. **Imposto Territorial Rural (ITR): Algumas Considerações**. Indicadores Econômicos FEE, v. 20, n. 3. Porto Alegre: 1992. Pág.186. Disponível em: <https://revistas.dee.sp.gov.br/index.php/indicadores/article/viewFile/721/969>. Acesso em: 14 de novembro de 2020.

duradura, sem igual em nossa história anterior ou posterior, conforme estudo de Souza³⁴.

Sem mais alterações relevantes para a tributação do patrimônio no período, passa-se a tratar do tema durante a ditadura cívico-miliar que vigorou entre 1964 e 1985.

2.4 PATRIMÔNIO E TRIBUTAÇÃO NO PERÍODO MILITAR: 1964– 1985

Após 18 anos de experiência democrática, após a ditadura do Estado Novo de Vargas, a República brasileira se via de novo vítima de um golpe que transferia o poder através das armas e não do voto. Desta vez, os donos do poder seriam os militares, que haviam se insurgido contra o governo de João Goulart entre os dias 31 de março e 01 de abril, tendo grande apoio das elites financeiras e de parte da imprensa brasileira. Assim como em 1937, a ameaça do fantasma comunista era utilizada como subterfúgio para o golpe, como lembra Fausto³⁵. Seriam 21 anos de ditadura.

Nos anos seguintes, os militares promoveriam profundas alterações na estrutura tributária no país. A mais importante, seria a criação do Código Tributário Nacional no ano de 1966, vigente até hoje, que vinha sendo gestado desde o ano de 1963, e estabeleceria o modelo de tributação seguido nas décadas subsequentes. Varsano³⁶ descreve da seguinte forma este processo:

Um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1966, concedendo-se prioridade para as medidas que, de um lado, contribuíssem de imediato para a reabilitação das finanças federais e, de outro, atendessem de forma mais urgente os reclamos de alívio tributário dos setores empresariais, que constituíam a base política de sustentação do regime: administração fazendária federal foi

³⁴ SOUZA, P. H. G. F. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016. **Tese (Doutorado) – Universidade de Brasília**, Brasília, 2016. https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

³⁵ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006. Pág. 475.

³⁶ VARSANO, Ricardo. TD 0405 - Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para discussão/ **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA**: Rio de Janeiro, janeiro de 1996. Pág. 09. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

reorganizada; o IR sofreu revisões que resultaram em vigoroso crescimento de sua arrecadação; e o imposto de consumo foi reformulado dando origem ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com resultado semelhante. A Emenda Constitucional nº 18/65 que, com algumas alterações, incorporou-se ao texto da Constituição de 30 de janeiro de 1967 e o Código Tributário (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) são os documentos legais que marcam o fim dos trabalhos desta reforma.

Além do CTN, importantes alterações legislativas foram introduzidas através do Estatuto da Terra e das Constituições de 1967 e 1969.

2.4.1 O Estatuto da Terra e o Imposto Territorial Rural

Não obstante um imposto territorial existir no Brasil desde o ano de 1891, é somente através do Estatuto da Terra que se passa a efetivar uma política de tributação da terra, com princípios e objetivos específicos regulamentados.

Com a Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, buscava-se adequar o regime agrário aos interesses sociais e econômicos do governo. No entanto, a efetivação destes objetivos se mostraria uma tarefa difícil de se atingir, conforme dispõem Lenti e Silva³⁷:

Com a promulgação do Estatuto da Terra estava criado o ITR. Sua constituição estava intimamente atrelada às questões fundiárias e à política agrária nacional, com enfoque quase exclusivo no aspecto social da terra, sequer mencionando os princípios de conservação do meio ambiente, o uso racional dos recursos naturais ou a possibilidade de isenção de áreas com vegetação nativa. Apesar de dotar a legislação de elementos progressistas, a aplicação ineficaz impediu o estatuto de agir enquanto instrumento de política agrária. Mais uma vez, desguarnecida de meios jurídicos para refrear os crescentes latifúndios, a sociedade teve que lidar com índices crescentes de concentração de terra e de renda. Esse processo foi facilitado pelas linhas de crédito custeadas pelo Estado na medida em que o acesso a esse crédito era restrito aos latifundiários e às grandes corporações, que já eram os maiores detentores de capital do setor agropecuário. Esses se modernizaram, mas em um modelo que suscita muito mais um “projeto de classe” do que um projeto do setor agrário.

³⁷ LENTI, Felipe Eduardo Brandão e SILVA, Ana Paula Moreira da. Repensando o imposto territorial rural para fins de adequação ambiental. *In*: Silva, Ana Paula Moreira da; Marques, Henrique Borges e Sambuichi, Regina Helena Rosa (orgs.). **Mudanças no código florestal brasileiro: desafios para a implementação da nova lei**. Rio de Janeiro: IPEA, 2016. Pág. 268. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/9230>. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

O texto legislativo trazia em seu núcleo um capítulo inteiro dedicado à tributação da terra. Já no início do capítulo, indicava-se os critérios básicos desta tributação, tendo figura, entre eles, a tributação progressiva da terra, como se segue³⁸:

Art. 47. Para incentivar a política de desenvolvimento rural, o Poder Público se utilizará da tributação progressiva da terra, do Imposto de Renda, da colonização pública e particular, da assistência e proteção à economia rural e ao cooperativismo e, finalmente, da regulamentação do uso e posse temporários da terra, objetivando:

I - desestimular os que exercem o direito de propriedade sem observância da função social e econômica da terra;

II - estimular a racionalização da atividade agropecuária dentro dos princípios de conservação dos recursos naturais renováveis;

III - proporcionar recursos à União, aos Estados e Municípios para financiar os projetos de Reforma Agrária;

IV - aperfeiçoar os sistemas de controle da arrecadação dos impostos.

Em seguida, a legislação trata da estruturação do Imposto Territorial Rural, nos moldes elencados a seguir³⁹:

Art. 48. Observar-se-ão, quanto ao Imposto Territorial Rural, os seguintes princípios:

I - a União poderá atribuir, por convênio, aos Estados e Municípios, o lançamento, tendo por base os levantamentos cadastrais executados e periodicamente atualizados;

II - a União também poderá atribuir, por convênio, aos Municípios, a arrecadação, ficando a eles garantida a utilização da importância arrecadada;

III quando a arrecadação for atribuída, por convênio, ao Município, à União caberá o controle da cobrança;

IV - as épocas de cobrança deverão ser fixadas em regulamento, de tal forma que, em cada região, se ajustem, o mais possível, aos períodos normais de comercialização da produção;

V - o imposto arrecadado será contabilizado diariamente como depósito à ordem, exclusivamente, do Município, a que pertencer e a ele entregue diretamente pelas repartições arrecadadoras, no último dia útil de cada mês;

VI - o imposto não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (artigo 29, parágrafo único, da Constituição Federal).

Art. 49. As normas gerais para a fixação do imposto territorial obedecerão a critérios de progressividade e regressividade, levando-

³⁸ BRASIL. **Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

³⁹ Idem.

se em conta os seguintes fatores:

I - os valores da terra e das benfeitorias do imóvel;
 II - a área e dimensões do imóvel e das glebas de diferentes usos;

III - a situação do imóvel em relação aos elementos do inciso II do artigo 46;

IV - as condições técnicas e econômicas de exploração agropecuária-industrial;

V - a natureza da posse e as condições de contratos de arrendatários, parceiros e assalariados;

VI - a classificação das terras e suas formas de uso e rentabilidade;

VII - a área total agricultável do conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário no país.

§ 1º Os fatores mencionados neste artigo, exceção feita dos indicados no inciso III, serão declarados pelo proprietário ou obtidos em levantamento cadastral.

§ 2º Todos os proprietários rurais ficam obrigados, para os fins previstos nesta Lei, a fazer declaração de propriedade, nos prazos e segundo normas fixadas na regulamentação desta Lei.

§ 3º As declarações dos proprietários, para fornecimento de dados destinados à inscrição cadastral, são feitas sob sua inteira responsabilidade e, no caso de dolo ou má-fé, os obrigam ao pagamento em dobro dos tributos realmente devidos, além das multas decorrentes das despesas com as verificações necessárias.

Como se nota com a leitura dos artigos colacionados do Estatuto da Terra, a referida legislação retornava a uma busca, pelo menos formal, de efetivação do princípio da função social da propriedade, retomada de forma mais expressiva na Constituição Federal de 1988. No entanto, o projeto final, apesar deste verniz progressista, se mostrava bem menos inovador do que as versões anteriores apresentadas ao Executivo, estando, de acordo com Medeiros⁴⁰: “impregnado das tendências ideológicas do movimento que lhe deu origem[...]”, portanto, conservadoras.

Meneghetti⁴¹, em seus estudos sobre o ITR, conclui:

De uma forma geral, a primeira fase da legislação do ITR revelou-se completamente ineficaz, tendo inclusive passado pelas esferas Estadual, Municipal e, finalmente, Federal. Basicamente, o ITR teve um fraco desempenho devido aos aspectos políticos que

⁴⁰ MEDEIROS, Leonilde Servolo de. Verbetes: Estatuto da Terra. In: FGV CPDOC. Disponível em: <http://www.fgv.br/cpdoc/acervo/dicionarios/verbete-tematico/estatuto-da-terra-1#:~:text=O%20Estatuto%20estipula%2C%20nos%20contratos,ao%20%C3%ADndice%20geral%20de%20pre%C3%A7os>. Acesso em: 17 de novembro de 2020

⁴¹ MENEGHETTI NETO, Alfredo. **Imposto Territorial Rural (ITR): Algumas Considerações.**

Indicadores Econômicos FEE, v. 20, n. 3. Porto Alegre: 1992. Pág.186. Disponível em:

<https://revistas.dee.sp.gov.br/index.php/indicadores/article/viewFile/721/969>. Acesso em: 14 de novembro de 2020.

influenciavam os problemas administrativos, como descrevem Vilarinho (1989), Longo (1986) e Silva (1986). Existiam, por exemplo, distorções nos cadastros, centralização excessiva da sua estrutura de arrecadação, distância entre o contribuinte e o administrador do imposto e cálculos complicados para se determinar o imposto a pagar. Isso tudo causava uma grave injustiça fiscal, fazendo com que, muitas vezes, latifúndios subexplorados pagassem menos imposto do que propriedades relativamente pequenas e de alta produtividade.

2.4.2 A Emenda Constitucional nº18 de 1965

Desde os anos 1940 se aventava no país a necessidade de uma reforma que formulasse um sistema tributário mais integrado e adequado às mudanças pelas quais o país e o mundo vinham passando. Desta forma, no ano de 1965 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 18, que seria o modelo e pontapé inicial para a aprovação do Código Tributário Nacional, um ano mais tarde. O governo federal, já sob o comando militar, planejava enormes transformações com a reforma, como comenta Dornelles⁴²:

Os objetivos daquela reforma eram grandiosos: criar um sistema tributário realmente integrado, harmônico e de caráter nacional, compatibilizando, ainda, a competência tributária com as responsabilidades da União relativamente à política econômica social; reduzir o número dos impostos e fundar os fatos geradores em bases sólidas, que tente evitar distorções e fatores de ineficiência; estruturar mecanismos adequados à utilização dos impostos para finalidades extrafiscais, vale dizer, como instrumentos de política econômica e social; racionalizar a arrecadação dos tributos, centralizando a legislação e a administração quanto a impostos, na esfera federal, mas estabelecendo mecanismos automáticos de distribuição do produto para as outras duas esferas; e remodelar determinados impostos, principalmente o de renda e o incidente sobre a produção industrial, de modo a permitir um aumento da progressividade global do sistema tributário, viabilizando uma mais justa divisão da carga tributária da sociedade.

No que concerne à tributação do patrimônio, apesar de representar uma verdadeira revolução no sistema tributário brasileiro como um todo, a emenda constitucional ora estudada não trouxe mudanças significativas como o fez em

⁴² DORNELLES, Francisco. O sistema tributário da constituição de 1988. 01 de novembro de 2013. Pág. 4. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.com.br/sistema-tributario-da-constituicao-de-1988-dornelles/>. Acesso em: 18 de março de 2021.

outros temas. A emenda ratifica a competência da união em relação ao imposto territorial rural⁴³ e mantém a competência sobre a o imposto predial territorial urbano, então chamado de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana⁴⁴.

2.4.3 Impostos sobre o patrimônio imobiliário no Código Tributário nacional

2.4.3.1 O Imposto Territorial Rural no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional⁴⁵, através de seu arts. 29, 30 e 31, ao trazer disposições acerca do Imposto Territorial Rural, acabou por, em grande parte, apenas reforçar o conteúdo da Constituição vigente e do Estatuto da Terra, este último promulgado um ano antes do próprio código, como segue:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Da leitura dos artigos supracitados, podemos verificar que o código retoma a competência da União para o Imposto Territorial Rural, como acontecia em diplomas anteriores, sendo os valores posteriormente repassados aos municípios.

Durante este período, até o início da década de 1970, a cobrança do tributo ficava como responsabilidade Instituto Brasileiro de Reforma Agrária. No ano de 1970, porém, o referido instituto é extinto e, então, o Instituto Nacional de

⁴³ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 18 de março de 2021.

⁴⁴ Idem.

⁴⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 17 de janeiro de 2021.

Colonização e Reforma Agrária (INCRA) fica a cargo da cobrança do ITR, conforme leciona Meneghetti⁴⁶.

A partir dos anos de 1979 e 1980 surgem alterações legislativas com o intuito de reestruturar o ITR, as quais serão abordadas posteriormente.

2.4.3.2 O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana no Código Tributário Nacional

Após o texto constitucional de 1946 ter unificado os tributos sobre as propriedades urbanas e rurais em um imposto apenas, o Código Tributário Nacional, sendo seguido pela Constituição de 1967, traria a dissociação novamente em dois tributos independentes.

Da seguinte maneira, dispunha o texto legislativo acerca do IPTU⁴⁷:

SEÇÃO II

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

- I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- II - abastecimento de água;
- III - sistema de esgotos sanitários;
- IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

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

⁴⁶ MEDEIROS, Leonilde Servolo de. Verbetes: Estatuto da Terra. In: FGV CPDOC. Disponível em: <http://www.fgv.br/cpdoc/acervo/dicionarios/verbete-tematico/estatuto-da-terra-1#:~:text=O%20Estatuto%20estipula%2C%20nos%20contratos,ao%20C3%ADndice%20geral%20de%20pre%20C3%A7os>. Acesso em: 11 de fevereiro de 2021.

⁴⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 11 de fevereiro de 2021.

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Dessa forma, o Código Tributário Nacional estabelecia conceitos e regras extremamente detalhadas acerca do que poderia ser considerado como zona urbana, sobre quem seria o contribuinte, o fato gerador, base de cálculo, entre outros aspectos determinantes para a cobrança do IPTU, postura essa que é reproduzia ao longo de todo o texto legislativo, e é criticada por Buffon e Matos:⁴⁸

O CTN se trata de uma pérola do positivismo exegético. Já no início, no seu art. 3º, busca definir o conceito do que se denomina tributo; no seu art. 16 define o que é imposto; na sequência, define o que compõe a legislação tributária (art. 96), obrigação tributária (art. 113), fato gerador (art. 114), entre tantos outros conceitos que podem ser encontrados. [...]

Como se verifica, ao conceituar os institutos do direito tributário, o legislador acabou entificando o ser, pois “colou” os sentidos nos textos, desprezando a viragem ontológico-linguística. Pretendeu também “amarrar” o intérprete à legislação, determinando a maneira de aplicar a legislação tributária em caso de inexistência de disposição expressa, estabelecendo a ordem em que podem ser usados os “recursos” para suprir as lacunas, bem como qual o método de interpretação deve ser utilizado para tratar a legislação referente à suspensão ou exclusão do crédito tributário, isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

A caracterização do IPTU como consta no CTN, apesar da promulgação de duas constituições e da emenda constitucional de 1969 desde então, permanece praticamente a mesma até os dias atuais. O tributo tem caráter pessoal, “incidindo sobre o direito de propriedade do contribuinte, medindo a sua capacidade econômica, como de resto predica a Constituição”⁴⁹ de 1988. O tema da progressividade do tributo, influenciada pelo princípio da capacidade contributiva e servindo como instrumento deste, é abordado por este trabalho de maneira mais detalhada no capítulo III, que trata da tributação do patrimônio a partir da CF/88.

⁴⁸ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. Pág. 239.

⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pág. 383. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 19 de março de 2021.

Como contraponto ao Imposto Territorial Rural, o IPTU tributa terrenos e/ou edifícios que estejam localizados em área urbana dos municípios. Acerca da definição de quem são enquadrados como contribuintes no imposto, leciona Coelho⁵⁰:

No IPTU repete-se a temática da consonância do CTN com a Constituição quanto à *definição* dos seus contribuintes. A CF/88 fala em *propriedade*, e, pois, numa acepção estrita, somente seriam os proprietários os únicos contribuintes do imposto. Todavia, o CTN estende aos titulares do domínio útil de imóvel aforado (enfiteuse) e aos possuidores *ad usucapionem* a condição de sujeitos passivos da relação jurídico-tributária. Estamos acordes com o CTN, pelas razões já expostas na segunda parte deste curso, para onde remetemos o leitor (parte dedicada à Constituição).

Dessa forma, o CTN acaba por utilizar um conceito distinto de propriedade daquele que é trazido pelo Código Civil brasileiro, ao incluir como fato gerador do tributo a “propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”⁵¹. Assim definiu o legislador tributário, com vistas a alcançar a realidade de como se manifesta a propriedade, neste sentido supracitado, nos imóveis localizados nas zonas urbanas do país. Em busca de aprofundar o tema, o presente trabalho se vale novamente da doutrina de Coelho⁵²:

Dessarte, não vemos antinomia entre a Constituição e o Código Tributário Nacional no que concerne à enunciação do fato gerador do IPTU. Não enxergamos, noutras palavras, excesso no Código Tributário Nacional, que teria ido além do enunciado pelo constituinte ao agregar à propriedade, esta constante da redação da Carta, a posse e o domínio útil (e que aparecem no texto da lei complementar tão somente).

A hipótese de incidência básica do IPTU, portanto, harmonizados a Constituição e o Código Tributário Nacional, é o direito de propriedade sobre imóveis ou sua posse, como a externalização do domínio, ou o direito do enfiteuta sobre coisa alheia, por configurar uma “quase propriedade” (propriedade de fato *ex vi lege*).

⁵⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pág. 383. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 19 de março de 2021.

⁵¹ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 11 de fevereiro de 2021.

⁵² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pág. 267. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 19 de março de 2021.

Este é o núcleo da hipótese de incidência do IPTU, sua materialidade ou, noutro giro, seu aspecto material.

2.4.4 A Constituição Federal de 1967

No ano de 1967, com o governo militar a pleno vapor e atingindo níveis assombrosos de autoritarismo, promulga-se uma nova constituição para suceder aquela aprovada em 1946. Os militares pretendiam um novo modelo de país e era preciso um marco legislativo que permitisse essa mudança de paradigma. A nova constituição⁵³ outorgava amplos poderes ao governo federal, previa eleição por colégio eleitoral para o cargo de Presidente da República, já indicando o caminho que seria trilhado no comando do país, que atingiria o ápice do autoritarismo com o Ato Institucional nº 5. O AI-5, baixado em dezembro de 1968, estabelecia medidas preocupantes como a prerrogativa do governo federal suspender direitos políticos, cassar mandatos legislativos, e ainda suspendia o habeas corpus e os partidos políticos.

No que é pertinente à tributação sobre o patrimônio, pouco ou nada se alterou daquilo que se havia instaurado com a Emenda Constitucional nº18 de 1965, que reformara quase que por completo a matéria tributária do texto de 1946. Assim, leciona Baleeiro⁵⁴:

Escusado dizer que, em matéria financeira, a Constituição de 1967 repete 98% do que está na Emenda n. 18. As modificações são inteiramente secundárias, em questões de proporção das alíquotas, Imposto de Vendas, Imposto de Circulação (foi mera traição mental usar o nome de um no outro). No Imposto de Circulação, reservam-se aos municípios 20% do que o Estado lança. O Estado, então, arrecada 80%. Há, uma partilha do tributo, como já ocorria com o imposto único de combustíveis, etc. Algumas das coisas que pensam por aí que são inovações já estavam na Emenda n. 3, de 1961, na Emenda n. 5, também de 1961 – como a transposição de certos

⁵³ BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**.

Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em 19 de março de 2021.

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. O direito financeiro na constituição de 1967. **Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional**. Brasília, DF, v. 6, p. 35-68, maio de 2011. Disponível em:

<https://revistadotribunais.com.br/maf/app/widgethomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc600001785c85ae11672e3f6d&docguid=lc92b00a089da11e1911400008517971a&hitguid=lc92b00a089da11e1911400008517971a&spos=4&epos=4&td=7&context=72&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 22 de março de 2021.

tributos – ena Emenda n. 10, que transferiu o Impôsto Territorial dos Estados para a União, a fim de servir de instrumento de reforma agrária.

CAPÍTULO II

3 NOVA REPÚBLICA, REDEMOCRATIZAÇÃO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

3.1 A aurora da nova República, Assembleia Nacional Constituinte e promulgação da Constituição Cidadã de 1988

A derrocada do regime militar com a eleição no início de 1985, ainda que indireta, dos candidatos de oposição Tancredo Neves e José Sarney dava um início concreto a um processo de democratização do país que culminaria com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Para tal, foi instaurada a Assembleia Nacional Constituinte, através de eleições específicas para os parlamentares constituintes, que inicia seus trabalhos em fevereiro de 1987, conforme leciona Fausto⁵⁵:

A Assembleia Nacional Constituinte começou a se reunir a 1º de fevereiro de 1987. As atenções e as esperanças do país voltaram-se para a elaboração da nova Constituição. Havia um anseio de que ela não só fixasse os direitos dos cidadãos e as instituições básicas do país como resolvesse muitos problemas fora de seu alcance. Os trabalhos da Constituinte foram longos, tendo-se encerrado formalmente a 5 de outubro de 1988 quando foi promulgada a nova Constituição. A inexistência de um projeto inicial que servisse de base às discussões contribuiu para alongar os trabalhos. Embora desses muitas vezes a impressão de ser caóticos, o fato é que foram debatidas, além de coisas menores, questões centrais da organização do Estado e dos direitos dos cidadãos.

Apesar do desejo de alguns setores da sociedade de que fossem convocadas eleições específicas para a constituinte, o que de fato ocorreu foi a realização de eleições gerais no ano de 1986. Desta forma, deputados e senadores combinaram

⁵⁵ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006. Pág. 475

as funções de congressistas constituintes com a de parlamentares ordinários, segundo informa o então deputado federal constituinte Faria de Sá⁵⁶:

Em novembro de 1986, foram realizadas eleições gerais. Embora alguns setores defendessem a formação de uma Constituinte exclusiva – ou seja, uma Assembleia formada por representantes eleitos com a finalidade exclusiva de elaborar a nova Constituição –, prevaleceu a tese do Congresso Constituinte, isto é, os deputados federais e senadores eleitos em novembro de 1986 acumulariam as funções de congressistas e de constituintes. Assim, os eleitos tiveram, extraordinariamente, a função de elaborar a Constituição e, uma vez concluída a nova Carta, cumpriram o restante dos respectivos mandatos, no exercício da atividade parlamentar ordinária, que acumularam durante o período constituinte. A maioria dos membros da assembleia era formada pelo Centro Democrático (PMDB, PFL, PTB, PDS e partidos menores), também conhecido como “Centrão”. Eles eram apoiados pelo Poder Executivo e representavam segmentos conservadores da sociedade brasileira, os quais tiveram uma influência decisiva nos trabalhos da Constituinte e em decisões importantes, tais como a redução do mandato do Presidente Sarney (de seis anos para cinco anos – não tendo sido acolhida a proposta de redução para quatro anos), a questão agrária e o papel das Forças Armadas.

3.2 Constituição Federal de 1988, Estado de Direito e Tributação

A promulgação da Constituição Federal de 1988 é um marco na República brasileira ao estabelecer, de vez, o compromisso com o Estado de Direito e com os direitos fundamentais. Seu texto foi objeto de discussões acaloradas e com pontos de vista diametralmente opostos tendo que dialogar e chegar a um mínimo de consenso. Acabou por prevalecer, de forma majoritária, as posições do chamado “centrão”, o que não significa, de maneira alguma, que os avanços logrados tenham sido menos proveitosos.

Apesar dos solavancos legislativos, a Carta Magna de 1988 é que a mais postulou avanços na direção de servir de base a uma democracia moderna e consolidada sob um Estado de Direito forte, nas palavras de Bonavides⁵⁷:

⁵⁶ Dias, T.J. A. 30 Anos da Constituição Brasileira-Democracia, Direitos Fundamentais e Instituições. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530982393/>. Acesso em: 25 de fevereiro de 2021. Pág. 781.

⁵⁷ BONAVIDES, Paulo. In: CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Série IDP - Comentários à Constituição do Brasil**. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. Pág. 65. Disponível em:

A Constituinte de 1987-1988, justamente por haver sido a primeira em professar abertamente a legitimação de sua tarefa pelos vínculos estabelecidos com os direitos fundamentais da dimensão objetiva, sem embargo de criar uma carta do compromisso e da transação, e sobretudo da transição, foi sem dúvida de todas as nossas constituintes derivadas – acima, portanto, das que promulgaram as Cartas de 1934 e 1946 – aquela que mais avançou na direção de um Estado Social, edificado sob os alicerces da positividade jurídica. É o que se infere de duas décadas de aplicação do artefato constitucional de 1988, ora festejado como aquele que nos outorgou um grau de estabilidade jamais visto em todas as idades republicanas de nossa história.

A Constituição Federal de 1988 buscou erigir um Estado Democrático de Direito através de princípios e instituições. De forma muito mais indelével do que os textos constitucionais que a antecederam, estabelece princípios estes que devem sempre orientar, além do processo legislativo, a aplicação de todo o arcabouço jurídico brasileiro no sentido da proteção do ser humano, de sua vida e dignidade, conforme segue a lição de Bonavides⁵⁸:

Sendo a carta de 1988 uma carta de princípios – e princípios normativos – foi a primeira da era republicana que deu nesta País solidez ao regime constitucional, exorcizando ao longo de vinte anos o fantasma dos golpes de Estado, lembrança funesta do passado. Com isso, o rosto constitucional das instituições já aparece desde as esferas teóricas, conforme se patenteou, iluminado de humanismo, democracia, paz e liberdade.

Outrossim, destaca Porto⁵⁹ que a carta constitucional traz em seu âmago, já em seu artigo primeiro, a ideia do Estado Democrático de Direito enquanto um princípio fundamental e que, a partir do referido princípio extraem-se as demais normas de extrema relevância ao ordenamento jurídico vigente.

O constituinte põe a proteção do cidadão, e a necessidade de que o Estado garanta as condições para o exercício completo e livre de sua cidadania, como

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553602377/>. Acesso em: 26 de fevereiro de 2021.

⁵⁸ BONAVIDES, Paulo. In: CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Série IDP - Comentários à Constituição do Brasil**. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. Pág. 66. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553602377/>. Acesso em: 26 de fevereiro de 2021.

⁵⁹ PORTO, Ederson Garin. Estado de direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria, 2009. Pág. 63.

finalidade principal das normas na Constituição de 1988 entalhadas, o que se torna claro a partir da leitura de seu art. 3º⁶⁰:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Da mesma forma, o constituinte decide por incluir, seguindo a tradição iniciada pelas Constituições Mexicana de 1917 e de Weimar de 1919, um extenso de rol de direitos fundamentais no art. 5º do texto constitucional de outubro de 1988 entre os quais ganham destaque já no caput do artigo supracitado “[...]o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”⁶¹. Não obstante, como forma de garantir que possíveis forças reacionárias futuras pudessem questionar algum destes direitos fundamentais, o legislador constituinte também os inclui no rol de cláusulas pétreas de nossa constituição, ao impor limitações aos temas que podem ser tema de emendas constitucionais, como segue⁶²:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

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

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

[...]

Nesse sentido, comentam Brandão e Sarlet⁶³:

⁶⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 de fevereiro de 2021.

⁶¹ Idem.

⁶² Idem.

⁶³ BRANDÃO, Rodrigo. SARLET, Ingo Wolfgang. In: CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Série IDP - Comentários à Constituição do Brasil**. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. Pág. 66. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553602377/>. Acesso em: 26 de fevereiro de 2021.

Os limites materiais ao poder de reforma consistem em matérias que, em virtude de constituírem o cerne material de uma constituição, representando, pois, a sua própria identidade, são subtraídas à plena disposição do poder de reforma, ainda que atendidos os requisitos postos pelos limites de ordem formal e circunstancial. Sua função precípua, portanto, é a de preservar aquilo que também se chamou de elementos constitucionais essenciais (John Rawls) e, com isso, assegurar uma certa permanência e estabilidade do sistema e a manutenção, salvo substituição da constituição por uma nova, do núcleo da obra do constituinte originário.

No tocante à tributação, a Constituição Federal de 1988 igualmente trouxe princípios basilares para todo o ordenamento jurídico tributário brasileiro, além da tentativa de construir um sistema federativo sólido e equitativo, como comenta Torres⁶⁴:

A sistematização dos tributos no federalismo fiscal tem, do ponto de vista jurídico, o objetivo de proceder à separação e à pulverização do poder tributário. Em face de sua extraordinária aptidão para destruir a liberdade, o poder tributário já nasce rigidamente limitado pela Constituição, sendo a partilha da receita um dos instrumentos mais eficientes para a garantia dos direitos fundamentais.

Não obstante, o texto constitucional de 1988 segue a prática já recorrente de delimitar taxativamente os tributos que deverão ou poderão ser cobrados pelos entes federativos, como informa a lição de Torres⁶⁵:

Desde a origem do nosso Estado de Direito, constrói-se no Brasil a prática de indicação constitucional dos tipos de tributos a serem arrecadados. Inicialmente, este modelo consistiu numa simples regra genérica, presente na Constituição de 1824, o que era perfeitamente justificável, pela condição de Estado unitário de então. Mais tarde, com a introdução da República e do Federalismo, tem-se aprimorada essa medida de rigor e segurança jurídica, para contemplar a discriminação das competências, quanto às taxas e os impostos, entre a União e estados. Este modelo foi ampliado nas constituições de 1934 e de 1937, acrescidas da autonomia tributária dos municípios, além do aparecimento da contribuição de melhoria na Constituição de 1934. Em seguida, nas Constituições de 1946, de

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2018. Pág. 362. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/185200/pdf/0?code=taQzdpbLVaPMu8PbiNYgtVHWHKqcBon2W2QJzqNgr4CMa4d7L2am5I3BKY7cVdXOTv7UmABKpDVD30cvVzthQg==>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2021.

⁶⁵ TORRES, Heleno. In: CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Série IDP - Comentários à Constituição do Brasil**. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. Pág. 1702. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553602377/>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2021.

1967, na Emenda Constitucional n. 1/69 e na de 1988, surge, então, a regra geral de indicação dos tributos cobrados por todas as pessoas do federalismo, acompanhadas geralmente dos critérios a serem observados por cada uma das pessoas políticas, como no caso das taxas e contribuições de melhoria.

Como já mencionado acima, a Carta de 1988 é pródiga em preencher o ordenamento jurídico com princípios tributários, visando estabelecer limites, vedações e orientações indispensáveis à criação, aplicação e interpretação das leis tributárias em nosso sistema. O legislador constituinte não poupou esforços no sentido de prescrevê-los, sempre com o intuito de trazer segurança jurídica, legitimidade e um sentido de justiça fiscal ao sistema.

Inúmeros são os exemplos de princípios constitucionais tributários presentes no texto constitucional promulgado em 1988. No entanto, este trabalho irá se ater àqueles mais relevantes ao tema da tributação do patrimônio e desigualdade, mote central desta pesquisa. Neste rol figuram os princípios da legalidade formal e material da tributação, da capacidade contributiva e da progressividade dos impostos sobre a propriedade urbana e rural. Entre estes, relevância ímpar carrega o princípio da legalidade, por alicerçar todos os outros. Nas palavras de Coelho⁶⁶:

Nesse contexto, o princípio da legalidade da tributação assume a conotação de norma feita pelo Poder Legislativo (forma) com o caráter de prescrição impessoal, abstrata e obrigatória. Noutras palavras, a tributação passa a exigir lei escrita (*lex scripta*) em sentido formal (ato do Congresso) e material (norma impessoal, abstrata e obrigatória). A fascinação exercida pela tripartição dos Poderes em tema de tributação foi tamanha que, mesmo nos países de Direito Consuetudinário, o precedente é descartado como veículo de norma tributária. Prevalece em toda parte a *lex scripta* e *stricta* decidida pelos representantes do povo especialmente eleitos para fazer leis, afastando-se o príncipe, isto é, o chefe do Executivo, e o juiz, do poder de fazer a lei tributária. O *jus tributandi*, antes, apanágio dos reis, é, agora, indeclinável função dos parlamentos. Como corolário, a delegabilidade seria trair o parlamento, o povo. Ao Executivo restou a função de aplicar a lei tributária *secundum legem*, através de decretos, regulamentos, portarias e instruções.

Não menos relevante se mostra o princípio da capacidade contributiva, que será objeto de uma reflexão mais apropriada no terceiro capítulo deste trabalho, ao

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pág. 124. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9788530988357/>. Acesso em: 02 de março de 2021.

abordarmos a possível relação existente entre a tributação sobre o patrimônio praticada no Brasil. Destarte, tal princípio já aparece no texto constitucional no art. 145, §1^o⁶⁷, como segue:

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

[...]

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

[...]

Se faz necessária uma interpretação deste dispositivo adequada ao modelo de estado instituído pela própria Carta Constitucional de 1988, pois a capacidade contributiva se desvela como elemento primordial para a construção de um sistema tributário capaz de reduzir as desigualdades e de atingir os objetivos constitucionais da República, como reflete Buffon⁶⁸:

O princípio da capacidade contributiva, diferentemente do que sustentam muitos, não está fundamentado no § 1^o do art. 145 da CF/88. Ele decorre do caráter do modelo de Estado constituído pela Carta Brasileira de 1988 (Estado Democrático de Direito), o qual está alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade. Isto é, não há de se falar em Estado Democrático de Direito, se esse não tiver como objetivo a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade solidária, que esteja apta a assegurar igual dignidade a todos os seus membros.

Ao se abordar o tema da progressividade tributária, se está abordando, ao mesmo tempo, a capacidade contributiva. Isto é, pois, a primeira se revela como elemento técnico essencial para a realização da segunda. Há, portanto, uma relação intrínseca entre ambos princípios, tão relevantes na busca de justiça fiscal. Na lição de Abraha:

⁶⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 de março de 2021.

⁶⁸ BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. **Tese (doutorado) – Universidade do Vale do**

Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2007. Disponível

em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 04 de março de 2021.

O princípio da progressividade tributária representa a técnica para realizar o princípio da capacidade contributiva, entendendo-se este como a exigência de que a tributação seja feita com base na exteriorização de riqueza e respectiva capacidade econômica de cada contribuinte, por meio da determinação da majoração da alíquota na medida em que se aumenta a base de cálculo. Assim sendo, quando se fala em tributação progressiva, está-se dizendo que, ao graduarem-se as alíquotas dos tributos em face da dimensão da base imponible encontrada, aqueles que detêm maior riqueza poderão contribuir mais pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que menor carga fiscal podem suportar e, conseqüentemente, sofrerão uma tributação mais gravosa. Na prática, conduz à elevação de alíquotas à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte. Este princípio, portanto, procura dar tratamento desigual aos economicamente desiguais, tendo em vista a aplicação de cargas fiscais diferentes, conforme a capacidade econômica de cada um, em respeito ao princípio da igualdade tributária, tendo como parâmetros quantitativos, respectivamente, o mínimo existencial até o limite do confisco.

Conforme ilustrado acima, o princípio da progressividade tributária assume relevância ímpar ao tratar-se da tributação do patrimônio no Brasil e das possíveis conseqüências que os modelos de tributação adotados desde a proclamação da República possam ter causado na evolução dos níveis de desigualdade no país.

A seguir, ao tratar especificamente de cada tributo sobre o patrimônio no período a partir da CF/88, o presente trabalho se debruçará também acerca da influência de cada um dos princípios acima estudados nestes tributos a forma como o tema vem se desenvolvendo.

3.3 Tributação sobre o patrimônio imobiliário na Constituição Federal de 1988

A promulgação da Constituição Federal de 1988 funciona como a instauração de um novo paradigma jurídico no Brasil. A partir dela, toda lei, decisão do Poder Judiciário, todo ato administrativo advindo de qualquer uma das esferas do Poder Executivo, ou seja, todo ato, sem sentido amplo, administrativo ou legislativo deve estar de acordo, obedecer e promover os valores do Estado democrático de direito e da proteção dos direitos fundamentais a todos e todas, sem qualquer distinção. Como já descrito acima neste trabalho, a CF/88 inaugura um período democrático como jamais visto em nossa relativamente curta história republicana. Sendo assim, nas próximas páginas deste capítulo e, de forma mais específica no seguinte e

último capítulo, se dará atenção à influência da CF/88 no modelo de tributação do patrimônio brasileiro e de que forma este modelo contribuiu ou não para a redução das desigualdades como orienta o próprio texto constitucional em seu art. 3º, III.

3.3.1 O Imposto Territorial Rural a partir da Constituição Federal de 1988

O texto constitucional traz em seu art. 153⁶⁹ os impostos de competência da União. Entre eles, aparece o Imposto Territorial Rural, doravante chamado de ITR, na forma a seguir:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural;

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Conforme ilustrado acima, através do §4º do mesmo art. 153, o texto traz consigo um conteúdo onde encontram-se enraizados os princípios da capacidade contributiva e da progressividade tributária, visando objetivos já consagrados no Estatuto da Terra. No entanto, ao menos teoricamente, o peso que impõe um dispositivo constitucional ao tratar de determinado tema nos indica o valor que o legislador constituinte dá ao referido assunto.

Sob esta ótica, se torna fácil notar o caráter primordialmente extrafiscal dado pelo constituinte ao ITR, como um instrumento para a execução de política fundiária, algo que, conforme já exposto, tem início com o Estatuto da Terra. Sobre este ponto, e sua delicada relação com o princípio do não confisco, importante é a lição de COELHO⁷⁰:

⁶⁹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 de março de 2021.

⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pág. 211. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 10 de março de 2021.

[...] Dispõe o art. 153, § 4º, I, que o ITR “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. ” Ora, quando tratamos das relações entre o princípio do não confisco e a extrafiscalidade, ficou aclarado que dito princípio não pode ser oposto às determinações constitucionais que autorizam o exacerbamento da tributação para fins de política extrafiscal, sob pena de antinomia lógica, porquanto é cânone de hermenêutica não suportar o Direito disposições antitéticas. Temos aqui, novamente, esta *vexata quaestio*. Para logo, o seguinte: se a Constituição admite a expropriação (perda compulsória do direito de propriedade) mediante indenização em títulos da dívida agrária para que cumpra a propriedade a sua função social, que, no caso da propriedade agrária, é *produzir e produzir bem* no interesse da coletividade, é curial que o Estado possa elevar a tributação em níveis suficientemente insuportáveis de modo a estimular o proprietário rural a produzir adequadamente. Isso sob pena de, não o fazendo, ver-se obrigado a desfazer-se das terras por ter-se tornado antieconômico mantê-las improdutivas ou insuficientemente produtivas.

Ainda sobre o ITR, tem-se que o referido tributo foi alvo, entre outros, da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, que dividiu o conteúdo do §4º do art. 153 em três incisos, retirando a expressão “só ou com sua família” do texto. Alteração mais importante veio na inclusão do inciso III que prescreve que o ITR “será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. ”⁷¹ No ano de 2005, foi instituída, então, a Lei 11.250, que regulamenta o referido §4º do art. 153 da CF/88. Diz o texto da lei⁷² que a União, utilizando-se da Secretaria da Receita Federal, poderá estabelecer convênios com os municípios e também com o Distrito Federal tendo o objetivo de delegar as funções relativas à cobrança e fiscalização do ITR. Através das alterações supracitadas, os municípios que fizessem eles próprios a cobrança do imposto passariam a ficar a com a totalidade dos valores arrecadados, sendo que, naqueles municípios onde as atribuições referentes ao ITR continuaram com a União, os mesmos ficariam com apenas 50% do total arrecadado.

Esperava-se que essa municipalização do ITR, ainda que tenha demorado praticamente dois anos desde a Emenda Constitucional nº 42, fosse capaz de gerar

⁷¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 de março de 2021.

⁷² BRASIL. **Lei 11.250 de 27 de dezembro de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11250.htm. Acesso em: 12 de março de 2021.

efeitos positivos significantes sobre o montante arrecado e, principalmente, sobre a concretização dos efeitos extrafiscais objetivados com o ITR, o que não ocorreu integralmente, conforme será melhor investigado no terceiro capítulo deste trabalho.

Não obstante os avanços obtidos pelo texto constitucional de 1988, o legislador não deixou de ser alvo de críticas, principalmente no tema ambiental, por deixar de tratar de forma mais rigorosa às violações às normas de proteção ao meio ambiente, como assim o faz estudo de Batista et al⁷³:

Também as funções de proteção ambiental do imposto ficaram reduzidas, porque, apesar da Constituição Federal autorizar a desapropriação para fins de reforma agrária em caso de violação de normas de proteção ambiental (tendo em vista essa proteção integrar a função social da propriedade rural), outro artigo da Constituição criou uma imunidade de desapropriação das propriedades produtivas. Essa contradição foi entendida, na prática, como uma impossibilidade de desapropriação para fins de reforma agrária, deixando para outras instâncias e formas a penalização pelo descumprimento das violações ambientais. A redação que a Constituição deu aos artigos que tratam da propriedade rural é muito complexa, com exigências de Leis Complementares e garantias que podem ser interpretadas como contraditórias à própria função social exaustivamente repetida ao longo do texto.

3.3.1.1 O modelo do ITR a partir da Lei nº 9.393 de 1996

Enquanto o Estatuto da Terra representou a consagração do ITR como tributo importante dentro do sistema tributário brasileiro e delegou ao imposto funções extrafiscais de grande valor ao governo da época, podemos dizer que a Lei nº 9.393 de 1996 é o marco legal de nosso regime democrático contemporâneo, ao disciplinar as questões de grande relevância ao modelo de administração do ITR. Mais tarde, a referida lei foi sendo alvo de regulamentações específicas, principalmente através do Decreto nº 4.382 de 2002 e da Instrução Normativa SRF nº 256.

Como já mencionado acima, o ITR é um tributo que incidirá sobre a propriedade territorial rural, a ser pago pelo proprietário ou, ainda, pelo atual

⁷³ BATISTA, Natália Nunes Ferreira; FERREIRA, Jaqueline; LEITÃO, Sergio (coord.). **Imposto Territorial Rural: justiça tributária e incentivos ambientais**. Instituto Escolhas: São Paulo: Abril de 2019. Pág. 10. Disponível em: https://www.escolhas.org/wp-content/uploads/2019/05/ITR_relatorio_final_FINAL.pdf. Acesso em: 12 de março de 2021.

possuidor do imóvel⁷⁴, que não incidirá sobre as pequenas glebas rurais, ou seja, “aquelas cuja área é igual ou inferior a 30 hectares (limite que é ampliado para 100 hectares, no caso de imóveis localizados na Amazônia Ocidental ou no Pantanal, e para 50 hectares, no caso de imóveis localizados no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental) ”⁷⁵.

O tributo tem sua cobrança realizada de forma anual, levando em conta o tamanho total do imóvel, que é dividido em segmentos, conforme demonstra Batista et al⁷⁶:

Área Tributável: corresponde à área total do imóvel excluídas as áreas de preservação ambiental obrigatória ou voluntária (Reserva Particular do Patrimônio Natural e servidão ambiental), inclusive as florestas nativas primárias ou secundárias (em estágio médio ou avançado de regeneração) que excedem o mínimo legal exigido pelo Código Florestal;

Área Aproveitável: corresponde à área tributável, excluídas as áreas ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;

Área Efetivamente Utilizada: corresponde à área: i) plantada com produtos vegetais; ii) utilizada como pastagem; iii) utilizada na exploração extrativa florestal; ou iv) utilizada para atividade granjeira ou aquícola.

Ainda sobre o cálculo do valor do imposto, é importante reforçar que o mesmo é feito a partir do Valor da Terra Nua⁷⁷, abreviado como VTN, excluindo-se da base de cálculo determinadas áreas, conforme explicação de Batista et al⁷⁸:

A base de cálculo (BC) do ITR é definida pela multiplicação do VTN pela relação entre a área tributável e a área total do imóvel. Isso significa que as áreas de preservação ambiental (inclusive o excesso de floresta nativa) são isentas do imposto. O valor devido do imposto (apurado anualmente) é calculado multiplicando-se a base de cálculo pela alíquota do imposto, a qual pode variar entre imóveis.

⁷⁴ BRASIL. **Lei 9.393 de 19 de dezembro de 1996**. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm. Acesso em: 12 de março de 2021.

⁷⁵ BATISTA, Natália Nunes Ferreira; FERREIRA, Jaqueline; LEITÃO, Sergio (coord.). **Imposto Territorial Rural: justiça tributária e incentivos ambientais**. Instituto Escolhas: São Paulo: Abril de 2019. Pág. 12. Disponível em: https://www.escolhas.org/wp-content/uploads/2019/05/ITR_relatorio_final_FINAL.pdf. Acesso em: 12 de março de 2021.

⁷⁶ Idem.

⁷⁷ BRASIL. **Lei 9.393 de 19 de dezembro de 1996**. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm. Acesso em: 12.03.2021.

⁷⁸ BATISTA, Natália Nunes Ferreira; FERREIRA, Jaqueline; LEITÃO, Sergio (coord.). **Imposto Territorial Rural: justiça tributária e incentivos ambientais**. Instituto Escolhas: São Paulo: Abril de 2019. Pág. 12. Disponível em: https://www.escolhas.org/wp-content/uploads/2019/05/ITR_relatorio_final_FINAL.pdf. Acesso em 12 de março de 2021.

$$BC = VTN \times \frac{\text{área tributável}}{\text{área total}}$$

As alíquotas do imposto, por sua vez, são fixadas com base na área total do imóvel e no **grau de utilização (GU)**, definido como sendo a relação percentual entre a **área efetivamente utilizada** e a **área aproveitável**. O GU busca refletir a produtividade na exploração do imóvel. Nesse sentido, quanto maior a área não utilizada do imóvel, menor o GU e maior a alíquota do ITR.

$$GU = \frac{\text{área efetivamente utilizada}}{\text{área aproveitável}}$$

Por fim, para bem revelar os meandros do ITR, tratar-se-á das alíquotas vigentes na cobrança do tributo. Como demonstrado acima, as alíquotas variam de acordo com o tamanho da área da propriedade, bem como de acordo com o índice de utilização da mesma, partindo do mínimo de 0,03% até o máximo de 20%. Para facilitar a visualização do tema ora abordado, segue abaixo tabela demonstrativa com as alíquotas possíveis, trazida pela própria legislação, com base no teor de seu art. 11:

Tabela 1 – Alíquotas do ITR

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU (EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Fonte: BRASIL (1996).

3.3.2 O Imposto Predial e Territorial Urbano a partir da Constituição Federal de 1988

O estudo do arcabouço jurídico que disciplina o Imposto Predial e Territorial Urbano, o IPTU, é de grande complexidade. Isto ocorre, pois, a formação da hipótese de incidência do tributo é influenciada pela constituição federal, no que diz respeito ao núcleo do fato gerador e as respectivas imunidades trazidas pela própria carta constitucional, pelo CTN e pelas disposições específicas de cada município⁷⁹. Com isto em mente, o presente trabalho, no capítulo em questão, abordará em especial a maneira como o texto constitucional de 1988 regrou o IPTU, os princípios constitucionais que nele refletem e as alterações mais significativas em relação à carta constitucional de 1967. Como é sabido, a CF/88 desvela um novo paradigma jurídico e social para o país, e assim, o referido tributo se mostra importantíssimo para a consecução dos objetivos da República brasileira, como se estudará a seguir.

O art. 156, I, da CF/88⁸⁰ reafirma a competência dos municípios em relação ao IPTU. Antes de seguir em frente, não se pode olvidar do teor do art. 147⁸¹ que estabelece a competência do Distrito Federal para todos impostos municipais, incluso, claro, o IPTU.

3.3.2.1 IPTU e progressividade

O texto original da constituição previa a progressividade do tributado estudado da seguinte forma, indicando a necessidade do cumprimento da função social da propriedade: “§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”⁸². No entanto, no ano de 2000, através da Emenda Constitucional nº 29⁸³, o referido parágrafo único do art. 156 passa a vigorar com a seguinte redação:

⁷⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pág. 237. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 22 de março de 2021.

⁸⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 de março de 2021.

⁸¹ Idem.

⁸² Idem.

⁸³ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000**. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm#art3. Acesso em: 22 de março de 2021.

"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)

Sobre o tema da progressividade do IPTU, comenta Coelho⁸⁴:

A progressividade fiscal do IPTU consta do art. 156, § 1º, I, podendo se dar em razão do valor do imóvel cujo direito de propriedade é objeto da exação. Inobstante, não estava prevista originariamente no texto da Lei Maior, tendo sido introduzida pela Emenda Constitucional nº 29, de 13.09.2000.

[...]

Ao dizer da progressividade pelo valor do imóvel, a Emenda homenageou a capacidade contributiva, cabível sempre nos impostos sobre a renda e o patrimônio. Ademais, as alíquotas poderão ser diferenciadas em razão do uso (industrial, residencial, para fins filantrópicos etc.)⁸⁵ e da localização (áreas nobres, áreas de risco etc.). É que o valor do imóvel em si é uma coisa, e, outra, o sítio de sua localização. O mesmo imóvel vale 'x' no Leblon e 'y' em Madureira.

Observando o teor do art. 182, §4º, inciso II, que inicia o capítulo da política urbana na CF/88, se nota aqui uma importante evolução das disposições constitucionais acerca do IPTU e sua relação com o princípio da capacidade contributiva. O supracitado artigo faculta ao Poder Público Municipal que este exija do "proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado"⁸⁵ IPTU de progressivo no tempo, desde que observados os requisitos das legislações federal e municipal. Estas disposições normativas avançam no sentido de se utilizar os efeitos extrafiscais do tributo em questão como instrumento de política urbana.

Não obstante as previsões constitucionais originais, até a promulgação da já mencionada Emenda Constitucional nº29 de 2000, as tentativas de implementação da progressividade do IPTU com base no valor venal do imóvel por parte dos municípios, por inúmeras vezes acabaram gerando processos judiciais que questionavam sua validade. Assim, o imbróglio acabou resultando na concretização

⁸⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pág. 237. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 22 de março de 2021.

⁸⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 de março de 2021.

de um entendimento do STF, no ano de 1996, através do Recurso Extraordinário nº 153.771-0-MG. A corte estabeleceu, ao julgar o caso do município de Belo Horizonte, que os municípios não poderiam aplicar a progressividade do tributo com base no art. 145, §1º, da CF/88, pois o mesmo se trataria de um imposto real, sendo incompatível, assim, com qualquer progressividade que não a estabelecida pelo art. 156, §1º da constituição⁸⁶. Sobre o caso, esclarece Buffon⁸⁷:

Como se percebe, segundo o entendimento da Suprema Corte, o óbice maior à constitucionalidade do IPTU progressivo decorria do fato de esse imposto ter natureza real, razão pela qual não poderia estar adstrito à capacidade econômica do sujeito passivo, uma vez que ela se manifesta, nesse caso, através da titularidade de um patrimônio imobiliário de valor mais elevado, não podendo, assim, ser progressivo de acordo com o valor venal do imóvel objeto da tributação.

Ainda sobre esta celeuma que envolveu e ainda envolve a classificação do IPTU como imposto real, comenta a doutrina de COELHO⁸⁸:

Em primeiro lugar, a diferença entre imposto real e pessoal *não é jurídica*. Em segundo lugar, quem paga o imposto é a pessoa e não a coisa. Em terceiro lugar, inexistente, no Direito brasileiro, disposição expressa ou implícita proibindo o legislador de levar em consideração a pessoa do proprietário. Pelo contrário, prestigia a pessoalidade (art. 145, § 1º). Em quarto lugar, o Código Tributário Nacional declara expressamente que o IPTU é um imposto sobre o patrimônio, e patrimônio é categoria jurídica a denunciar um direito, o de propriedade, objeto da relação jurídico-tributária do IPTU. Não existe direito sem titular. Tributa-se o direito do titular.

Apesar do esforço do Poder Legislativo em incluir a previsão literal da possibilidade de os municípios instituírem alíquotas progressivas de acordo com o valor do imóvel, a divergência entre municípios e contribuintes acerca do tema

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 153.7710/MG**. Lei 5.641/89 do município de Belo Horizonte/MG. IPTU. Progressividade. Inconstitucionalidade. Recorrente: Jose Tarcizio De Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte/MG. Relatora: Ministro Carlos Velloso, 20 de novembro de 1996. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634&pgl=1&pgF=100000>. Acesso em: 29 de março de.2021.

⁸⁷ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. Tese (doutorado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2007. Pág. 258. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 29 de março de.2021.

⁸⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pág. 237. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 22 de março de.2021.

continuou. O Supremo Tribunal Federal seguiu se manifestando no sentido de que seria inconstitucional a legislação municipal anterior à supracitada emenda constitucional que estabelecesse alíquotas progressivas em decorrência do valor do imóvel, entendimento seguido tribunais brasileiros⁸⁹. A corte chegou inclusive a sumular a matéria, no ano de 2005, através da Súmula 668⁹⁰, como segue:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

A prevalência deste entendimento, por parte judiciário brasileiro se mostra incompatível com os ditames da Constituição Federal de 1988, como demonstra Buffon⁹¹:

O entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal, seguido pelos demais tribunais⁴⁶⁴, está contaminado pelo positivismo jurídico, sendo, portanto, hermeneuticamente inadequado. Dizer que o fato de não constar a expressão “progressivo de acordo com o valor venal” impediria a graduação das alíquotas do IPTU, significa dizer que norma e texto se confundem e, portanto, significa mergulhar no fosso da metafísica e esquecer a diferença ontológica entre ser e ente. Especificamente no campo jurídico, tal posição implica negar que a norma sempre será fruto da interpretação de um texto.

Isto acontece, pois, a progressividade é um princípio impregnado no texto constitucional, não se tratando de algo que possa ser afastado a depender da ocasião ou que necessite de expressa e literal previsão para que seja aplicado. O posicionamento da suprema corte brasileira sobre o tema não condiz com os objetivos da República, ao limitar a aplicação da progressividade tributária, que em

⁸⁹ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. Tese (doutorado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2007. Pág. 259. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 29 de março de.2021.

⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 668**. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2005]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521>. Acesso em: 29 de março de.2021.

⁹¹ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. Tese (doutorado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2007. Pág. 259. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 29 de março de.2021.

geral pode ser considerada um instrumento para que se tribute conforme a capacidade contributiva. O próprio modelo de Estado pretendido pelo legislador do texto de 1988 necessita da utilização da progressividade tributária, tendo em conta que esta se mostra indispensável na persecução da proteção da dignidade humana, que se realiza mediante a consequente garantia da eficácia dos direitos fundamentais⁹². Ademais, assim agindo, se distanciando dos princípios basilares do modelo de Estado trazido pela CF/88, o STF acaba por limitar, de forma paralela, a arrecadação dos municípios através do IPTU, que tem se mostrado ao longo dos tempos uma fonte importante de receita destes.

No ano de 2012, a corte decide reconhecer a repercussão geral do tema da constitucionalidade de leis municipais que aplicam alíquotas diferentes do tributo para imóveis edificados, não edificados, residenciais e não residenciais, no período anterior à Emenda Constitucional nº 29 de 2000, através de decisão do Min. Carlos Ayres Brito⁹³. O caso foi julgado pelo plenário do STF somente no ano de 2020, que analisou o Recurso Extraordinário nº 666.156, tratando da possível inconstitucionalidade de artigo de lei municipal fluminense. O recurso foi interposto pela empresa contribuinte que pretendia a reforma de acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro que “decidiu que aplicação de alíquotas diferenciadas de IPTU para imóveis é um instituto distinto da progressividade tributária, fundamentada no princípio da capacidade contributiva.”⁹⁴ Os procuradores da empresa, por outro lado, pleiteavam a declaração de inconstitucionalidade do referido artigo, indicando como razão o fato de que o mesmo é anterior à EC 29/2000.

Apesar do visível avanço do STF quanto ao tema, o julgamento em questão em nada alterou a posição supracitada da corte quanto à possibilidade da progressividade das alíquotas do IPTU, em razão da capacidade contributiva,

⁹² BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. Tese (doutorado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2007. Pág. 260. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 29 de março de.2021.

⁹³ STF vai decidir sobre progressividade de IPTU. In: CONSULTOR jurídico. São Paulo, 3 de março de 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-mar-03/stf-decidir-progressividade-aliquotas-iptu>. Acesso em: 29 de março de.2021.

⁹⁴VALENTE, Fernanda. STF julga constitucionais leis municipais sobre alíquota diferente de IPTU. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 10 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-10/municipios-podem-aplicar-aliquotas-diferentes-iptu-decide-stf>. Acesso em: 29 de março de.2021.

advindas de legislação municipal anterior à EC 29/2000, como demonstra o Min. Luis Roberto Barroso⁹⁵ em seu voto no caso:

O STF admite a instituição de alíquotas diferenciadas a depender da situação do imóvel, se residencial ou não residencial, edificado ou não edificado, em período anterior à edição da EC 29/2000, uma vez que tal prática não se confunde com a progressividade, cuja constitucionalidade, em referido período, condiciona-se ao cumprimento da função social da propriedade, nos termos da mencionada Súmula 668.

Não obstante, cabe mencionar a posição do STF, consagrada através da Súmula 589⁹⁶, que vai no sentido de entende como inconstitucional lei municipal que fixe um adicional progressivo do IPTU, tendo como motivo a quantidade de imóveis que o contribuinte tenha em sua propriedade.

Outro aspecto indispensável ao estudo do IPTU e a aplicação de alíquotas progressivas no tempo. A progressividade no tempo, possibilidade assegurada após a Emenda Constitucional nº 29/2000, possui “caráter sancionatório, com objetivo extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade⁹⁷. ” Através dela, os municípios podem instituir o aumento anual e gradual da alíquota do tributo, para influenciar que os proprietários de imóveis que não possuam ergam edificação em terrenos que não se encontram utilizados, bem como que donos de prédios desocupados, os ocupem. Esta opção trazida pela CF/88 busca alcançar aos

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 666.156/RJ**. Direito tributário. Recurso Extraordinário Com Repercussão Geral. Iptu. Alíquotas Diferenciadas. Lei Municipal Anterior À Ec 29/2000. Constitucionalidade. Precedentes de ambas as turmas. Recorrente: Gd Empreendimentos Imobiliários S/ A. Recorrido: Município de Rio de Janeiro/RJ. Relator: Ministro Luis Roberto Barroso, 8 de maio de 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4178349&numeroProcesso=666156&classeProcesso=RE&numeroTema=523>. Acesso em: 29 de março de.2021.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 589**. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2006]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2300#:~:text=%C3%89%20inconstitucional%20a%20fixa%C3%A7%C3%A3o%20de,n%C3%BAmero%20de%20im%C3%B3veis%20do%20contribuinte.&text=Imposto%20Predial%20e%20Territorial%20Urbano%20%2D%20Progressividade%20%2D%20Fun%C3%A7%C3%A3o%20social%20da%20propriedade,29%2F2000%20%2D%20Lei%20posterior>. Acesso em: 29 de março de.2021.

⁹⁷ AFONSO, José Roberto R.; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. **IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**. Vol. 4. FGV Projetos. Pág. 64. Disponível: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/iptu-no-brasil-um-diagnostico-abrangente>. Acesso em: 29 de março de.2021.

municípios um instrumento de política urbana, utilizando-se da extrafiscalidade do tributo, como comenta Coelho⁹⁸:

Há, porém, outro aspecto a considerar: a *progressividade extrafiscal no tempo do IPTU*, que passa a funcionar como relevante instrumento de política urbana – tanto que, nessa matriz, encontra-se previsto no capítulo constitucional dedicado à política urbana (a nosso sentir, tão ou mais importante que a política de reforma agrária, à qual se acha interligada). A bem da verdade, a progressividade extrafiscal do IPTU é de tal maneira valorizada por nosso sistema jurídico que, em tese, não esbarra no princípio do não confisco, que lhe é inoponível, desde que esteja sendo *corretamente aplicada*. Fora daí, apropósito-se o controle jurisdicional.

[...]

A progressividade no tempo tem como único fundamento *contrariedade ao plano diretor*. Pode ser exercitada até a exaustão se o proprietário de *solo urbano não edificado, subutilizado e não utilizado* se mantiver teimoso e recalcitrante em promover o seu adequado aproveitamento.

3.3.2.2 O Estatuto da Cidade

Após a promulgação da Emenda Constitucional nº 29/2000, foi sancionada a Lei 10.257 de 10 de julho de 2001, batizada como Estatuto da Cidade, com o condão de regulamentar os supracitados arts. 182 e 183 da CF/88 que, entre outros temas de política urbana, abordam a utilização do IPTU como instrumento desta.

De pronto, em seu art. 1º, o texto legislativo define que a utilização da propriedade urbana deve se dar em prol do bem coletivo, visando a concretização do princípio da função social da propriedade, bem como o equilíbrio ambiental⁹⁹. O art. 7º da legislação¹⁰⁰ traz o já mencionado IPTU progressivo no tempo, como forma de sancionar o proprietário de imóveis subutilizados, com base nos critérios elencados no art. 5º, como segue:

Art. 7º 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 § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade

⁹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pág. 242. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 29 de março de 2021.

⁹⁹ BRASIL. **Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001**. Estatuto da Cidade. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm. Acesso em: 30 de março de 2021.

¹⁰⁰ Idem.

predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1o O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5o desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2o Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8o.

§ 3o É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.

Seguindo com a análise da legislação, temos seu art. 8º que estabelece a possibilidade de desapropriação do imóvel, através do pagamento em títulos públicos, após 5 anos de cobrança progressiva do tributo. O §2º do mesmo artigo estabelece os critérios para a referida indenização, que deverá refletir a base de cálculo do IPTU do imóvel, com alguns descontos legais previstos.

O art. 47 do texto legal ainda prevê a possibilidade de cobrança diferenciada do tributo em virtude do interesse social do imóvel, voltando à instrumentalização do IPTU para que sejam atingidos os objetivos da política urbana, conforme dispõe o art. 4º do Estatuto¹⁰¹. A própria legislação estabelece, entre outros, a definição de um plano diretor como instrumento de planejamento municipal. O plano diretor é obrigatório para municípios que tenham mais de 20.000 habitantes ou que faça parte de uma região metropolitana ou ainda a localidade na qual o poder executivo municipal objetive utilizar a progressividade temporal do IPTU, “a utilização compulsória do imóvel e a desapropriação por descumprimento de sua função social”¹⁰². Ainda prevê o dispositivo legal a obrigatoriedade do plano diretor “para cidades com especial interesse turístico, afetadas por atividades com significativo impacto ambiental ou suscetíveis a deslizamentos e inundações”¹⁰³. Para melhor ilustrar o conteúdo acima exposto, segue comentário de Leão e Frias¹⁰⁴:

¹⁰¹ LEÃO, Celina Gontijo; FRIAS, Lincoln. A importância social do IPTU e os problemas em sua gestão. **Qualitas Revista Eletrônica**, v.19, n.1, p. 23-42, janeiro/março 2018. Disponível em: <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/3637/pdf>. Acesso em: 03 de abril de 2021.

¹⁰² Idem.

¹⁰³ Idem.

¹⁰⁴ Idem.

O plano diretor, uma lei municipal, é o instrumento básico da gestão de ordenação e do aproveitamento urbano, sendo nele prevista a forma de expansão e de desenvolvimento da cidade, devendo a política tributária estar conforme seus objetivos. O plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual do município devem incorporar as diretrizes e as prioridades contidas no plano diretor, que deverá ser revisto, pelo menos, a cada 10 anos (art. 40 do Estatuto da Cidade).

Logicamente, a progressividade do IPTU no tempo se trata de uso extrafiscal do tributo. Aqui, a partir do Estatuto da Cidade, o IPTU toma uma dimensão de utilidade enorme para a administração municipal no sentido de persecução da política urbana erigida através de legislação específica, externalizada por meio do plano diretor. No entanto, Carvalho Filho¹⁰⁵ esclarece que “a incongruência entre a situação do imóvel e o objetivo perseguido pelas regras de política urbana constitui requisito de validade inafastável para esse tipo de imposição urbanística”. Dessa maneira, a partir do momento em que a situação do imóvel esteja ajustada aos requisitos previstos no plano diretor, tão logo o tributo deve retornar à sua finalidade fiscal novamente.

Com relação ao descumprimento da obrigação de parcelamento ou edificação, e a posterior sanção por parte da administração municipal através da progressividade no tempo do IPTU, se faz necessário salientar que o texto legal prevê sanções com caráter de sucessividade¹⁰⁶. Ou seja, a aplicação da sequência de sanções previstas na legislação ora discutida deve ser respeitada, sendo possível a aplicação de pena mais grave somente após a aplicação de sanção menos gravosa, quando o contribuinte não tenha cumprido com a exigência correspondente¹⁰⁷. Ainda resta esclarecer que a aplicação do IPTU progressivo no tempo, de caráter punitivo, não se trata de uma mera escolha política do Poder Executivo Municipal, mas sim uma obrigação, como leciona Carvalho Filho:

¹⁰⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Comentários ao Estatuto da Cidade**, 5ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2013. Pág. 121. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522476862/>. Acesso em: 03 de abril de.2021.

¹⁰⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Comentários ao Estatuto da Cidade**, 5ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2013. Pág. 121. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522476862/>. Acesso em: 03 de abril de.2021.

¹⁰⁷ BRASIL. **Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001**. Estatuto da Cidade. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm. Acesso em: 03 de abril de.2021.

Anote-se, por último, que não há qualquer discricionariedade para o administrador municipal no que toca à aplicação do tributo punitivo. Se o proprietário não adota as providências para cumprir a obrigação de parcelar ou de edificar, depois de notificado regularmente, há obrigatoriedade de aplicar o IPTU progressivo. O ente municipal, desse modo, atua de forma vinculada. O texto legal é claro em ressaltar a obrigatoriedade: não cumprida a obrigação, o Município “procederá à aplicação do imposto” (art. 7º). A norma é cogente e não admite opção de conduta por parte do Município. O fundamento reside em que cabe a essa entidade prover à ordem urbanística, não permitindo ofensa ao plano diretor da cidade.

Por fim, ao tratar do tema da alíquota a ser utilizada no cálculo do tributo, o Estatuto da Cidade traz a possibilidade, conforme descrito em seu art. 7º supramencionado, de majoração daquela sem que se leve em consideração a localização do imóvel ou alguma condição especial sua, como faz o texto constitucional. Ou seja, o administrador municipal poderá realizar essa majoração da alíquota do IPTU da forma descrita acima, desde que se trate da natureza urbanística extrafiscal do tributo¹⁰⁸.

CAPÍTULO III

4 TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO (IPTU E ITR) E DESIGUALDADE NO BRASIL

O presente trabalho tem por objetivo verificar a possível correlação entre a tributação do patrimônio imobiliário, com foco no IPTU e ITR, e a desigualdade no Brasil. Desta forma, para alcançar os objetivos da pesquisa, se observará algumas das várias ramificações da desigualdade como a renda e o acesso à terra e à moradia.

4.1 O quadro atual da desigualdade brasileira

O Brasil é o nono país mais desigual do mundo, de acordo com a Síntese de Indicadores Sociais de 2020¹⁰⁹, produzida pelo IBGE, que utilizou também dados

¹⁰⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Comentários ao Estatuto da Cidade**, 5ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2013. Pág. 123. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522476862/>. Acesso em: 04 de abril de 2021.

¹⁰⁹ Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2020. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Pág. 54. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 10 de abril 2021.

obtidos pelo Banco Mundial. A compilação dos dados de 165 países, que utiliza o Índice de Gini como referência, coloca o Brasil entre as dez nações com a maior desigualdade de renda. Sobre o citado índice de Gini, comenta Wolfffenbuttel¹¹⁰:

O Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza. Na prática, o Índice de Gini costuma comparar os 20% mais pobres com os 20% mais ricos.

No ano de 2019, a distribuição de renda no país se dava seguinte maneira: 10% das pessoas com os menores rendimentos per capita receberam 0,8% do total de rendimentos. 50% de toda a população brasileira percebeu 15,6% dos rendimentos, enquanto os 10% com os maiores rendimentos ficaram com 42,9% do total de rendimentos recebidos pelas pessoas físicas naquele ano¹¹¹. Ou seja, os 10% mais ricos obtiveram rendimentos quase 54 vezes maiores que os rendimentos dos 10% mais pobres. Apesar de algumas variações esse padrão tem se mantido em vigor durante a última década. Segundo os dados de 2019, “o índice de Gini do rendimento domiciliar per capita do Brasil foi de 0,543”¹¹², o que demonstra um leve aumento em relação ao início da série do indicador, 2012, quando o índice ficou em 0,540, e um aumento ainda maior se o compararmos ao ano de 2015, que teve o menor valor registrado durante a série, 0,524¹¹³. Entre as regiões do Brasil, temos algumas diferenças significativas. A região Sul é a que apresenta os menores índices de desigualdade de renda, ficando com o índice de Gini em 0,467, enquanto o Centro-oeste aparece com 0,485, Norte e Sudeste com 0,504, ao passo que o maior índice de desigualdade ficou com a região Nordeste, com o registro de 0,531.

¹¹⁰ WOLFFENBUTTEL, Andréa. **O que é? - Índice de Gini**. In: IPEA, 01 de nov. de 2004. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28. Acesso em: 10 de abril de 2021.

¹¹¹ Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2020. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Pág. 52. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 10 de abril 2021.

¹¹² Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2020. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Pág. 52. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 10 de abril 2021.

¹¹³ Idem.

O trabalho também demonstra a existência de uma enorme disparidade entre a renda de trabalhadores negros, pardos e brancos, onde os primeiros recebem mensalmente em média R\$ 1.673, os segundos R\$ 1.719, enquanto os brancos R\$ 2.999. Não obstante, a mesma espécie de desigualdade é observada entre a diferença de ganhos médios entre os gêneros. Em média, o rendimento dos homens fica em R\$ 2.555, ao passo que o das mulheres fica em R\$ 1.985. Ou seja, no geral, os homens recebe 28,7% a mais do que as mulheres brasileiras¹¹⁴.

Quando nos voltamos à concentração de renda, os números brasileiros são ainda piores. “Relatório da Organização das Nações Unidas (ONU) divulgado no final de 2019, portanto antes da pandemia, mostrou que o 1% da população mais rica detinha 28,3% da renda do país, quase um terço do total¹¹⁵. ” No levantamento, que inclui dados de 189 países, o Brasil só não aparece com maior índice de concentração de renda do que o Catar, que fica com a primeira colocação. Em terceiro lugar, vem o Chile¹¹⁶, como ilustra a tabela abaixo com os dados da renda dos 1% mais ricos em relação ao total¹¹⁷:

Gráfico 1 – Concentração de Renda no Brasil.



¹¹⁴ Idem.

¹¹⁵ SASSE, Cintia. **Recordista em desigualdade, país estuda alternativas para ajudar os mais pobres.** In: SENADO FEDERAL, 12 de mar. de 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/03/recordista-em-desigualdade-pais-estuda-alternativas-para-ajudar-os-mais-pobres>. Acesso em: 11 de abril de 2021.

¹¹⁶ Idem.

¹¹⁷ Idem.

Fonte: Agência Senado. Elaboração própria.

Já aos nos debruçarmos sobre a desigualdade de riqueza patrimonial, nos deparamos com uma enorme diferença de quantidade e qualidade dos dados sobre a situação brasileira, como explica Calixtre¹¹⁸:

A desigualdade patrimonial é o “lado oculto” das desigualdades porque as bases de dados sobre patrimônio estão ocultas. Para podermos realizar uma pesquisa patrimonial no Brasil, seria preciso ter acesso às bases da declaração do Imposto de Renda, tanto de Pessoa Física quanto de Pessoa Jurídica. Mas, no Brasil, essas bases são protegidas por lei e é muito difícil ter acesso a essas informações. Nesse sentido, fica muito complicado estabelecer uma pesquisa sobre a desigualdade patrimonial. No entanto, quando vemos os dados agregados que a Receita divulga, eles são extremamente preocupantes. Nos dados agregados 8,5% dos declarantes, que são aquelas pessoas com renda acima de 20 salários mínimos, têm concentrado persistentemente 57% do patrimônio total declarado. Essa é uma concentração muito maior do que quando observamos as declarações de renda. Esse dado agregado mostra que existe uma desigualdade muito grande no acesso à propriedade privada.

. No entanto, apesar desta dificuldade, mesmo com dados que não representam necessariamente a totalidade do patrimônio dos brasileiros, a inclusão da desigualdade de riqueza patrimonial no debate público sobre as desigualdades e projetos de reforma tributária é de suma importância, pois um modelo de desenvolvimento que tenha como objetivo a redução da desigualdade precisa ser completo e, para isso, ele deve atingir igualmente a distribuição da renda e a distribuição da riqueza¹¹⁹. A partir dos dados sobre o estoque patrimonial declarado no Imposto de Renda de Pessoa Física liberados pela Receita Federal, Calixtre¹²⁰ demonstra a perversa concentração de patrimônio entre os 8,5% mais ricos do

¹¹⁸ CALIXTRE, André. Riqueza patrimonial: o lado oculto da desigualdade brasileira. Entrevista especial com André Calixtre. Patrícia Fachin. **IHU On-Line: Revista do Instituto Humanitas Unisinos**, São Leopoldo, 28 de março de 2018. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/577431-riqueza-patrimonial-o-lado-oculto-da-desigualdade-brasileira-entrevista-especial-com-andre-calixtre>. Acesso em: 18 de abril de 2021.

¹¹⁹ CALIXTRE, André. Riqueza patrimonial: o lado oculto da desigualdade brasileira. Entrevista especial com André Calixtre. Patrícia Fachin. **IHU On-Line: Revista do Instituto Humanitas Unisinos**, São Leopoldo, 28 de março de 2018. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/577431-riqueza-patrimonial-o-lado-oculto-da-desigualdade-brasileira-entrevista-especial-com-andre-calixtre>. Acesso em: 18 de abril de 2021.

¹²⁰ CALIXTRE, André. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. Texto para Discussão nº 27. **Plataforma Política Social**: Março, 2018. Pág. 17. Disponível em: https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_27.pdf. Acesso em: 19 de abril de 2021.

IRPF, que detém mais de 57% de todo o patrimônio declarado no país, como informa a Tabela 3. Segundo o autor, e conforme se observa dos dados revelados abaixo, é altíssima a concentração do total do patrimônio na porcentagem de 8,5% brasileiros que declara renda acima de 20 salários mínimos mensais, o que revela níveis de desigualdade de riqueza patrimonial muito piores do que a desigualdade de renda, tendo em vista que aquela minoria supracitada que detém cerca de 30% da renda total, em relação ao patrimônio fica com quase dois terços do total. A tabela mostra que no período abordado houve certa redução do total de rendimentos dos declarantes com rendimentos abaixo de 5 e entre 5 até 20 salários mínimos, em relação ao grupo que recebe mais de 20 salários mínimos. No entanto, no que tange ao patrimônio, se percebe ínfima alteração nos índices de concentração entre os anos de 2007 e 2014¹²¹.

Tabela 2 - Participação dos declarantes, rendimentos tributáveis e patrimônio sobre o total do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) no Brasil de 2007 a 2014.

IRPF - Perfil dos declarantes até 5 salários mínimos			
	% Declarantes	% Rendimentos Tributáveis	% Patrimônio
2007	54,4	20,9	14,9
2014	49,6	21,3	14,9
IRPF - Perfil dos declarantes de 5 a 20 salários mínimos			
2007	37,2	44,2	27,9
2014	41,9	48,3	28,3
IRPF - Perfil dos declarantes acima de 20 salários mínimos			
2007	8,4	34,9	57,2
2014	8,5	30,4	56,8

Fonte: CALIXTRE, André. 2018.

No mesmo sentido da desigualdade de renda supramencionada, existe uma enorme desigualdade de riqueza patrimonial entre as regiões do país. Através da mesma base de dados do IRPF, se percebe uma concentração maior de patrimônio do que dos próprios rendimentos recebidos na região Sudeste, que se mostra

¹²¹ CALIXTRE, André. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. Texto para Discussão nº 27. **Plataforma Política Social**: Março, 2018. Pág. 17. Disponível em: https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_27.pdf. Acesso em: 19 de abril de 2021.

responsável por quase 63% do patrimônio declarado em 2014, ao passo que detém cerca de 42% da população total do país. A região Nordeste, que concentra aproximadamente 27% dos residentes no país e, portanto, é a segunda região mais populosa, é responsável por apenas 8,3% do total de patrimônio declarado. Em terceiro lugar em população, a região Sul fica em segundo lugar no total de patrimônio declarado com 18,1%, ao passo que possui 14,26% dos habitantes do país. Em quinto lugar em população e quarto em patrimônio declarado, fica a região Centro-oeste com 7,8 % e 8,2%, respectivamente. Já com a quarta colocação no ranking populacional e última em patrimônio declarado, encontra-se a região Norte, com 8,82% da população e apenas 2,2% da porcentagem de riqueza patrimonial declarada¹²², como demonstra a Tabela 4.

Tabela 3 – Participação das regiões brasileiras sobre o total de renda e patrimônio declarados no Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) no Brasil de 2007 a 2014.

	Renda Tributável		Patrimônio	
	2007	2014	2007	2014
Norte	2	2,8	1,8	2,2
Sul	16,3	16	18,6	18,1
Sudeste	57,6	55,3	64,9	62,9
Nordeste	12,6	14,2	7,6	8,3
Centro-oeste	8,8	9,4	6,9	8,2

Fonte: CALIXTRE, André (2018).

¹²² CALIXTRE, André. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. Texto para Discussão nº 27. **Plataforma Política Social**: Março, 2018. Pág. 18. Disponível em: https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_27.pdf. Acesso em: 19 de abril de 2021.

“A desigualdade não é econômica ou tecnológica: é ideológica e política.”¹²³ Para o caso brasileiro, a afirmativa do economista francês Thomas Piketty, se mostra completamente verdadeira, pois a excessiva desigualdade no país começa já na fórmula de acesso à propriedade privada estabelecida no período colonial, com as políticas do império português para a distribuição das terras tupiniquins através das capitanias hereditárias¹²⁴. De acordo com Calixtre¹²⁵, a maior parte dos brasileiros, em realidade, nem possui patrimônio, vive de aluguel, não possui carro, anda de ônibus e não declara imposto de renda, pois obtém uma renda muito baixa. Desta forma, o cidadão que possui um patrimônio acima de R\$ 200.000,00 já se encontra acima da média da população brasileira¹²⁶. Com o intuito de contornar a carência de dados suficientes sobre a riqueza patrimonial no país, Calixtre se utilizou das declarações de patrimônio do Cadastro Eleitoral, com informações dos mais de 490 mil candidatos às eleições municipais de 2016 em todo o país, para elaborar um estudo sobre “distribuição da propriedade privada imobiliária, mobiliária e financeira do Brasil, por meio da qual se testou os impactos da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas sobre a arrecadação potencial e seus possíveis efeitos sobre a desigualdade”¹²⁷. A partir do estudo, que tenta realizar uma aproximação do seria uma base do IRPF mais aprofundada, a partir deste universo de quase 500 mil pessoas Calixtre¹²⁸ constata que:

[...]em torno de 70% do patrimônio é imobiliário, a distribuição regional dele é concentrada no Sudeste — 44% do patrimônio —, seguido de Nordeste e Sul, ambos com 17%, e depois Centro-Oeste e por último Norte. Existe uma relação direta entre grau de instrução e patrimônio médio, que cresce em relação à instrução da pessoa, o que não é surpreendente. O patrimônio imobiliário é 72,7%; 15% é

¹²³ PIKETTY, Thomas. **Capital e Ideologia**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020. Pág. 16.

¹²⁴ CALIXTRE, André. Riqueza patrimonial: o lado oculto da desigualdade brasileira. Entrevista especial com André Calixtre. Patrícia Fachin. **IHU On-Line: Revista do Instituto Humanitas Unisinos**, São Leopoldo, 28 de março de 2018. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/577431-riqueza-patrimonial-o-lado-oculto-da-desigualdade-brasileira-entrevista-especial-com-andre-calixtre>. Acesso em: 18 de abril de 2021.

¹²⁵ Idem.

¹²⁶ Idem.

¹²⁷ CALIXTRE, André. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. Texto para Discussão nº 27. **Plataforma Política Social**: Março, 2018. Disponível em: https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_27.pdf. Acesso em: 19 de abril de 2021.

¹²⁸ CALIXTRE, André. Riqueza patrimonial: o lado oculto da desigualdade brasileira. Entrevista especial com André Calixtre. Patrícia Fachin. **IHU On-Line: Revista do Instituto Humanitas Unisinos**, São Leopoldo, 28 de março de 2018. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/577431-riqueza-patrimonial-o-lado-oculto-da-desigualdade-brasileira-entrevista-especial-com-andre-calixtre>. Acesso em: 18 de abril de 2021.

financeiro; 12% é de direitos e bens, como obras de arte, carros etc. Esse é o perfil, e é um perfil que elucida um pouco aquilo que está nas declarações do Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF. Por exemplo, no IRPF de 2014, 8,5% dos declarantes tinham 30% dos rendimentos tributáveis e 57% do patrimônio declarado.

Ou seja, por intermédio desta base de dados preciosa do cadastro eleitoral se observa a predominância maciça dos bens imobiliários, cuja tributação é o tema central do presente trabalho, como padrão de riqueza do proprietário brasileiro. E como já mencionado previamente, se nota uma relação de acesso ao patrimônio no Brasil muito mais desigual do que o acesso à renda, esta que já apresenta índices estarrecedores de concentração no topo mais rico da pirâmide social¹²⁹. Isto posto, esse estado de coisas se mostra “uma fonte de tributação inexplorada pela sociedade brasileira.”¹³⁰ Complementa o autor¹³¹: “a desigualdade patrimonial no Brasil é sui generis, ela é completamente diferente do que foi a desigualdade patrimonial na Europa no imediato pós-guerra, antes do estado de bem-estar social, e ela é muito maior do que em qualquer país que se possa comparar. ”

Ao tratar sobre os possíveis efeitos que alterações na tributação gerariam na desigualdade patrimonial brasileira, através de modelos estatísticos baseados no perfil de patrimônio dos candidatos inscritos nas eleições municipais de 2016, o autor aponta a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas, dentro de um modelo específico engendrado por este, como um instrumento extremamente capaz de ajudar na solução do problema. Em suma, no modelo proposto, utilizando-se a hipótese de que o perfil geral do proprietário brasileiro seja aproximado ao do cadastro eleitoral, se estabeleceriam alíquotas extremamente reduzidas partindo do contribuinte com patrimônio com valor superior a R\$ 1 milhão, ao passo que estas alíquotas iriam se elevando conforme o patrimônio do proprietário, atingindo 3,5% nos casos de patrimônios acima de R\$ 100 milhões. Neste caso, o autor estima uma arrecadação de cerca de R\$ 76 bilhões anuais que poderiam ser destinados a políticas de acesso à moradia, valor consideravelmente superior ao que se atingiria

¹²⁹ CALIXTRE, André. Riqueza patrimonial: o lado oculto da desigualdade brasileira. Entrevista especial com André Calixtre. Patrícia Fachin. **IHU On-Line: Revista do Instituto Humanitas Unisinos**, São Leopoldo, 28 de março de 2018. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/577431-riqueza-patrimonial-o-lado-oculto-da-desigualdade-brasileira-entrevista-especial-com-andre-calixtre>. Acesso em: 18 de abril de 2021.

¹³⁰ Idem.

¹³¹ Idem.

com a reinserção da CPMF, por exemplo, no sistema tributário brasileiro¹³². Outrossim, além do efeito de arrecadação do tributo, estima o autor também consideráveis efeitos extrafiscais. Em suas palavras¹³³:

O efeito da própria tributação é mais importante ainda, porque se estabelece uma taxa que começa a ser desvantajosa para o indivíduo manter um patrimônio acima de 100 milhões. Assim, esse indivíduo vai diversificar e essa diversificação é a passagem do patrimônio que estava concentrado em uma mão para outras mãos, o que tem um efeito em cadeia no processo de distribuição da propriedade, porque, como mostra a pesquisa, mais de 70% do patrimônio é imobiliário, são imóveis, que estão extremamente concentrados nas mãos de poucas pessoas no país. Então, se tivermos um processo de redistribuição da propriedade que venha de cima, provocada pelo imposto sobre grandes fortunas, essa redistribuição da propriedade vai criar um efeito em cadeia sobre o mercado imobiliário, um efeito positivo e teríamos a desconcentração da posse da propriedade dentro do mercado imobiliário brasileiro.

Adiante em seu estudo, Calixtre propõe a criação de um cadastro nacional de imóveis¹³⁴, projeto já existente na Receita Federal, que possibilite à União ter uma visão completa sobre a totalidade de imóveis no país, suas condições, valor atualizado, entre outras informações necessárias a uma tributação eficiente e justa do patrimônio.

Dado este estado de coisas, nos apoiando na inteligência dos dados estatísticos, é imprescindível voltarmos ao questionamento basilar do presente trabalho: o modelo de tributação brasileiro do patrimônio imobiliário (IPTU e TR) condiz com o modelo de Estado e com os objetivos da República esculpidos na

¹³² CALIXTRE, André. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. Texto para Discussão nº 27. **Plataforma Política Social**: Março, 2018. Disponível em: https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_27.pdf. Acesso em: 19 de abril de 2021.

¹³³ CALIXTRE, André. Riqueza patrimonial: o lado oculto da desigualdade brasileira. Entrevista especial com André Calixtre. Patrícia Fachin. **IHU On-Line: Revista do Instituto Humanitas Unisinos**, São Leopoldo, 28 de março de 2018. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/577431-riqueza-patrimonial-o-lado-oculto-da-desigualdade-brasileira-entrevista-especial-com-andre-calixtre>. Acesso em: 18 de abril de 2021.

¹³⁴ CALIXTRE, André. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. Texto para Discussão nº 27. **Plataforma Política Social**: Março, 2018. Disponível em: https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_27.pdf. Acesso em: 19 de abril de 2021.

CF/88? No ponto de vista de Calixtre¹³⁵, com base em sua pesquisa supramencionada, a resposta é negativa. E, ao abordar justamente o tema da necessidade da construção efetiva de um estado de bem-estar social no país, além da viabilidade de tal movimento, afirma o autor:

O estado de bem-estar social não só é possível, como é uma necessidade. Se não construirmos um estado de bem-estar social no Brasil, o país será inviável; não é que o estado de bem-estar social é inviável, o Brasil que é inviável sem o estado de bem-estar social. É isso que precisa estar claro. O estado de bem-estar social é a única forma de o Brasil resolver a sua deficiência estrutural-histórica-colonial do subdesenvolvimento, sem que passemos por um processo de interrupção completa. O estado de bem-estar social é a única saída que existe para termos uma saída pactuada de um Brasil arcaico para um Brasil moderno. Portanto, o Brasil é inviável sem o estado de bem-estar social, não ao contrário.

Isto posto, se passará a verificar a desigualdade brasileira em comparação ao resto do mundo, sobretudo os países membros da OCDE, analisando-se a evolução dos índices de concentração de renda e riqueza desde o início do séc. XX até os dias de hoje nestes países, e contrastando estes dados com a realidade brasileira.

4.2 A desigualdade brasileira comparada

A leitura dos dados de desigualdade renda e riqueza no Brasil são entristecedores por si só, tendo em vista o tamanho do abismo presente entre a porcentagem de brasileiros mais ricos em relação às camadas mais pobres da população. Entretanto, quando se compara a situação brasileira ao resto do mundo, em especial aos países desenvolvidos e/ou membros da OCDE, é possível ter uma real noção do problema e da urgência de alterações no modelo de tributação do país, bem como o estabelecimento e fortalecimento de políticas públicas que possibilitem a redução das desigualdades.

Em geral, os países desenvolvidos apresentavam altos níveis de concentração de renda e patrimônio desde o final do séc. XIX até o início da Segunda Guerra Mundial. Através dos esforços econômicos e sociais iniciados no

¹³⁵ CALIXTRE, André. Riqueza patrimonial: o lado oculto da desigualdade brasileira. Entrevista especial com André Calixtre. Patrícia Fachin. **IHU On-Line: Revista do Instituto Humanitas Unisinos**, São Leopoldo, 28 de março de 2018. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/577431-riqueza-patrimonial-o-lado-oculto-da-desigualdade-brasileira-entrevista-especial-com-andre-calixtre>. Acesso em: 23 de abril de 2021.

período pós-guerra, que culminam na configuração do denominado Estado de bem-estar social, se torna possível a transmutação daquele quadro de imensa desigualdade em outro onde renda e patrimônio atingiram seus menores níveis no século¹³⁶. Os marcos históricos do surgimento da ideia de um Estado Social apontam para as constituições mexicana de 1917 e de Weimar de 1919, através de forte pressão social, conforme comenta Piketty¹³⁷:

Foi também sob a pressão do movimento sindical e dos sociais-democratas que a Constituição de Weimar de 1919 instituiu uma concepção bem mais social e instrumental da propriedade que todos os textos constitucionais até então. Em particular, a Constituição de 1919 define que a lei fixe as condições do exercício e os limites do direito de propriedade, que deixa de ser considerado um direito natural e sagrado. Em termos categóricos, o texto prevê a possibilidade de expropriações e nacionalizações, caso o “bem da comunidade” assim o exija, segundo as regras fixadas pela própria lei.

Outrossim, podemos notar indícios da germinação desta ideia no aparecimento das primeiras leis de proteção social na Alemanha de fins do séc. XIX. Ao longo da primeira metade do século seguinte, inúmeros países europeus e do resto do mundo, como o Brasil com sua Constituição Federal de 1934, começam a caminhar no sentido da implementação deste modelo de Estado, marcado pela intervenção estatal e políticas de proteção social¹³⁸. No entanto, é no período que vai de 1945 a 1975, considerado a “idade de ouro”, que este modelo de Estado encontra seu auge, nas palavras de Buffon¹³⁹:

Do ponto de vista histórico, há quase unanimidade na literatura especializada em considerar os trinta anos seguintes ao segundo pós-guerra, os “anos dourados” do Estado de Bem-Estar. Os anos que sucederam o fim daquele conflito testemunharam a consolidação e franca expansão do modelo, tendo como consequência a queda das desigualdades econômicas e sociais e a redução dos índices de pobreza nos países centrais da Europa ocidental.

Durante este período, se testemunhou uma série de alterações na tributação de renda e patrimônio que possibilitaram o incremento de receita e,

¹³⁶ PIKETTY, Thomas. **Capital e Ideologia**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020. Pág. 40.

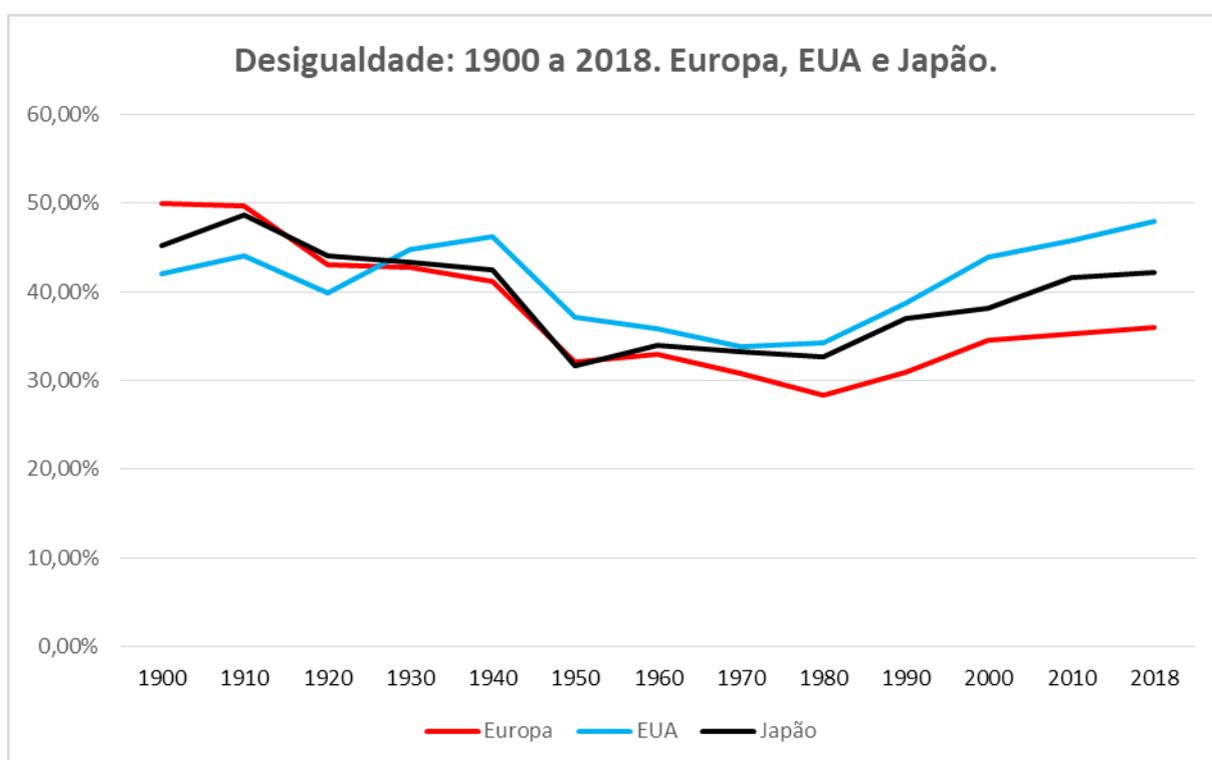
¹³⁷ PIKETTY, Thomas. **Capital e Ideologia**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020. Pág. 440.

¹³⁸ BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas: como o capitalismo evitará seu colapso**. Curitiba: Brazil Plublisching, 2019. Pág. 24.

¹³⁹ BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas: como o capitalismo evitará seu colapso**. Curitiba: Brazil Plublisching, 2019. Pág. 25.

consequentemente, transferência de renda através da instituição do surgimento de alíquotas progressivas extremamente altas de imposto sobre a renda e herança, por exemplo, gerando taxas diminutas de concentração de renda, em comparação aos dados atuais, como se observa no gráfico a seguir, que indica a participação dos 10% mais ricos no total de renda nacional, tendo por base os dados da Europa, dos Estados Unidos e do Japão.

Gráfico 2 – Desigualdade de renda: participação dos 10% mais ricos no total de renda nacional nos anos de 1900 a 2018. Europa, Estados Unidos e Japão.



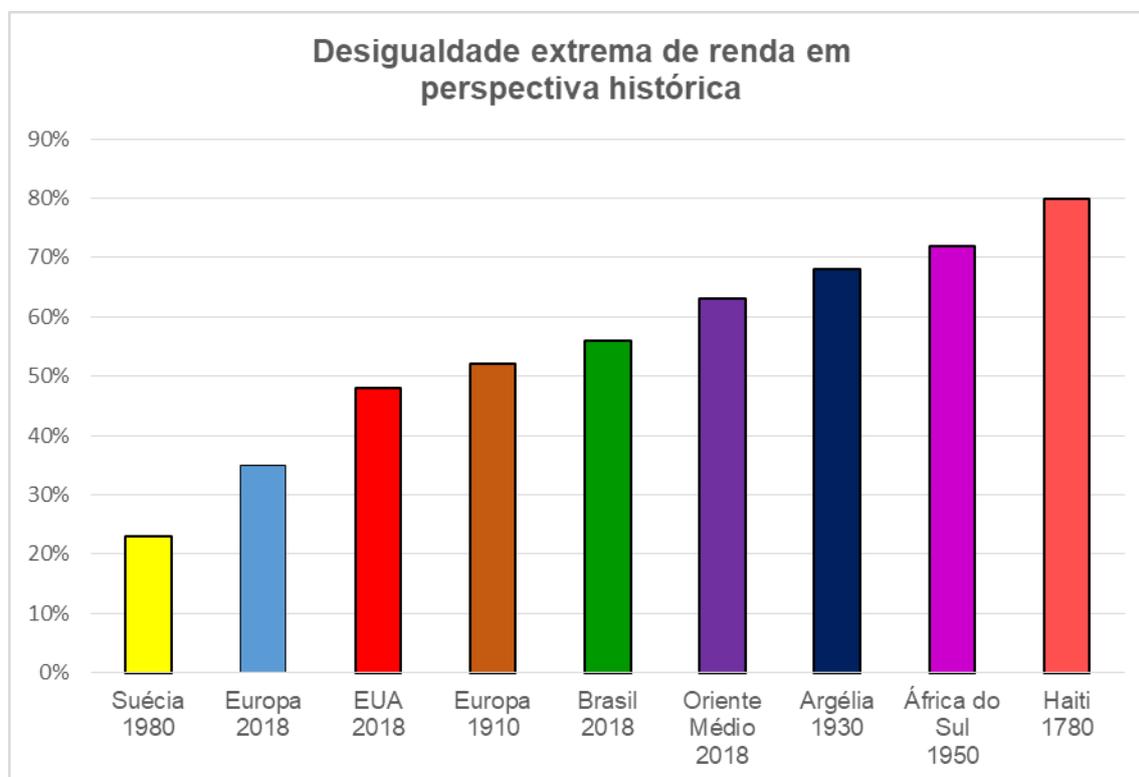
Fonte: World Inequality Database (2020).

Como se denota do gráfico 2, após a “idade de ouro” do Estado de bem-estar, quando em meados dos anos 70, notadamente em função da crise do petróleo, os países desenvolvidos começam a introduzir políticas de austeridade fiscal, bem como inicia-se um processo de diminuição das alíquotas mais altas de tributação da renda e do patrimônio, com os rendimentos do 1% mais ricos em franca ascensão, as taxas de concentração de renda começam também a crescer ininterruptamente até o último ano registrado. Essa mudança de tendência econômica ocorre de

maneira mais firme a partir da eleição de Margaret Thatcher no Reino Unido e Ronaldo Reagan nos Estados Unidos, nos anos de 1979 e 1980, respectivamente¹⁴⁰.

Através dos estudos comandados por Piketty¹⁴¹, que colocam em perspectiva histórica os níveis de desigualdade extrema de renda em diversos locais do mundo, se nota a posição atual desprivilegiada do Brasil, que apresenta resultados piores de desigualdade, por exemplo, do que o pior período registrado na Europa, que ocorre nos anos 1910, como ilustra o gráfico a seguir:

Gráfico 3 – Desigualdade de renda em perspectiva histórica: participação dos 10% dos mais ricos no total da renda nacional.



Fonte: Piketty (2019).

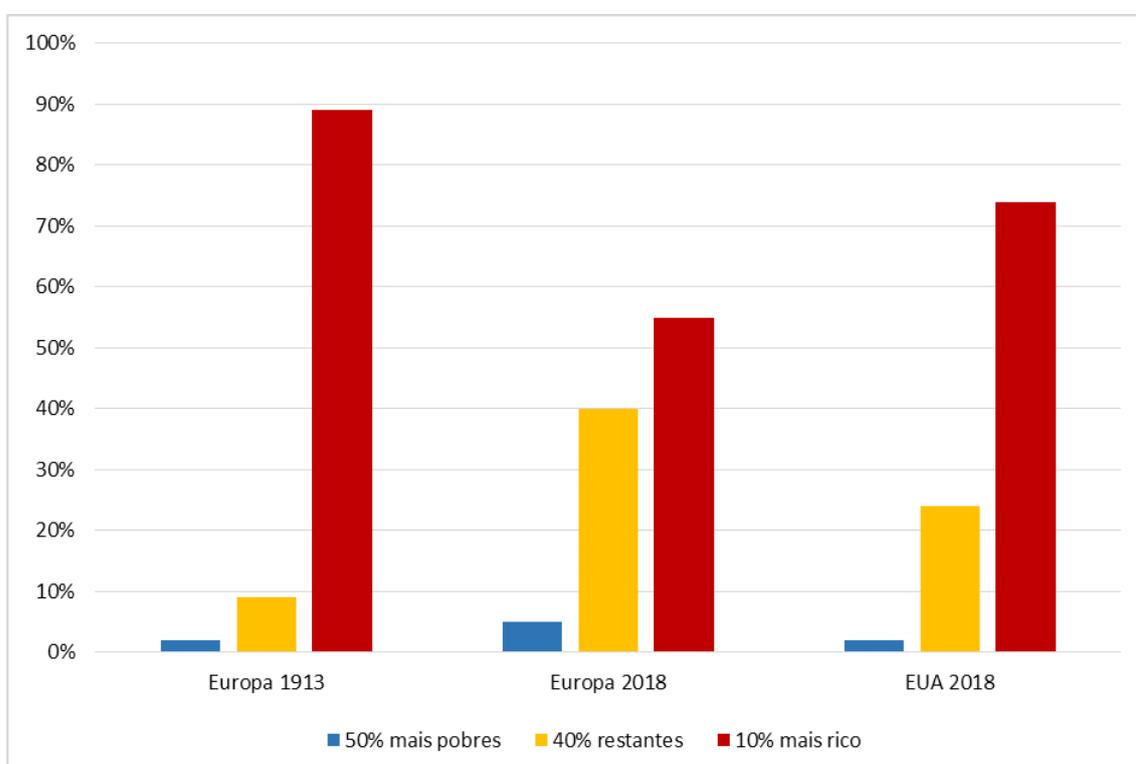
Em relação à concentração de propriedade privada, o Brasil apresenta níveis parecidos aos dos Estados Unidos, onde, no ano de 2018, os 10% do topo mais rico possuíam 74% do total, enquanto os 50% da base detinham apenas 2%. Já no mesmo ano de 2018, o continente europeu, utilizando-se os dados agrupados de França, Reino Unido e Suécia, apresentava concentração de propriedade

¹⁴⁰ BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas: como o capitalismo evitará seu colapso**. Curitiba: Brazil Plublishing, 2019. Pág. 34.

¹⁴¹ PIKETTY, Thomas. **Capital e Ideologia**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020. Pág. 243.

consideravelmente menor no topo, na qual 55% do total de bens se encontravam em poder do 10% mais rico, ao passo que aos 50% mais pobres, pertenciam apenas 5% do total. Dos estudos de Piketty¹⁴², se verifica também uma significativa mudança entre os dados do topo mais rico e dos 40% seguintes, onde, ano de 1913, os primeiros detinham 89% do total de propriedade, enquanto a parcela seguinte era detentora de somente 10% dos bens. No entanto, se observa a continuidade do grau extremamente baixo de propriedade da parcela mais pobre da população, como demonstra o seguinte gráfico:

Gráfico 4 – A persistência da concentração da propriedade privada.



Fonte: Piketty (2019).

Como demonstrado no início do item 7.1, se valendo de uma referência como o índice de Gini, se verifica o quadro desolador dos níveis de concentração de renda no Brasil, que apresenta números mais positivos, dentre os 165 países estudados, que apenas 8 países africanos¹⁴³, como ilustrado na Tabela 4, a seguir. Além disso,

¹⁴² PIKETTY, Thomas. **Capital e Ideologia**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020. Pág. 598.

¹⁴³ Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2020. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Pág. 52. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso em: 10 de abril 2021.

se observa a enorme disparidade dos dados brasileiros em relação aos países da OCDE, que possuem em média um índice de 0,316¹⁴⁴. Não obstante, apesar do Brasil ter ocupado um lugar entre as dez maiores economias do mundo até 2019, hoje estando na 12^a colocação no ranking, novamente ao comparar-se seus níveis de desigualdade de renda com os outros países do ranking, se verifica a descomunal concentração de renda brasileira.

Tabela 4 – Relação de desigualdade de renda em países selecionados, segundo o Índice de Gini.

Ranking	Países selecionados, por desigualdades de rendimentos						
	Menores desigualdades			Ranking	Maiores desigualdades		
	Países	Ano de referência	Índice de Gini		Países	Ano de referência	Índice de Gini
1	Eslovênia	2017	0,242	155	Botsuana	2015	0,533
2	Rep. Tcheca	2017	0,249	156	Brasil	2018	0,539
3	Bielorrússia	2018	0,252	157	Moçambique	2014	0,54
4	Eslováquia	2016	0,252	158	Suazilândia	2016	0,546
5	Moldávia	2018	0,257	159	Rep. Centro-Africana	2008	0,562
6	Ucrânia	2018	0,261	160	São Tomé e Príncipe	2017	0,563
7	Azerbaijão	2005	0,266	161	Zâmbia	2015	0,571
8	Islândia	2015	0,268	162	Suriname	1999	0,576
9	Noruega	2017	0,27	163	Namíbia	2015	0,591
10	Bélgica	2017	0,274	164	África do Sul	2014	0,63

Fonte: Síntese de Indicadores Sociais: IBGE (2020).

Como mencionado acima, se observa no mundo ocidental, notadamente menos em alguns países europeus do que no resto, uma tendência de incremento das desigualdades praticamente ao mesmo nível do início do séc. XX, desde o começo dos anos 1980. É possível se concluir que esse aumento tem em muito a ver com o “desmantelamento do Estado de Bem-Estar Social, desde o advento do

¹⁴⁴ BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas: como o capitalismo evitará seu colapso**. Curitiba: Brazil Plublishing, 2019. Pág. 95.

que se convencionou denominar de neoliberalismo”¹⁴⁵, com políticas supracitadas, típicas desta corrente de pensamento. Se tomarmos os Estados Unidos da América como exemplo, é possível ilustrar esta tendência com clareza. Como já alertava Stiglitz no início dos anos 2010¹⁴⁶, os altíssimos níveis de desigualdade no país não foram uma realidade ao longo de sua histórica recente. Em suas palavras:

Há cerca de 30 anos, os rendimentos dos 1% representavam *apenas* 12% do rendimento do país. Esse nível de desigualdade devia também ter sido inaceitável; mas desde então a disparidade cresceu de forma dramática. Os 1% do topo viram os seus rendimentos aumentar, ao passo que os salários líquidos dos 20% mais pobres estagnaram, pelo que em 2007 o rendimento líquido dos 1% do topo chegou aos 1,3 milhões de dólares, mas o dos 20% mais pobres não ultrapassou os 17.800 dólares. Os 1% do topo ganham numa semana 40% mais do que os 20% de baixa recebem num ano; os 0,1% do topo receberam em dia e meio o que os 90% da base receberam num ano; e os 20% mais ricos ganharam um total líquido superior aos rendimentos dos 80% de baixo juntos.

De acordo com Piketty, que corrobora o entendimento de Stiglitz sobre o tema, em larga medida o aumento da desigualdade estadunidense se deve ao aparecimento de salários demasiadamente altos, principalmente entre os cargos de altos executivos e diretores de grandes empresas no país. No período que vai de meados dos anos 1970 até os anos 2010, pelo menos, estes salários passam a crescer de maneira exorbitante, em contraposição ao crescimento relativamente baixo dos salários dos trabalhadores de classes inferiores¹⁴⁷. Outrossim, o autor francês índice também como um fator determinante para o incremento da desigualdade no país uma grande valorização das rendas do capital no período em questão. Segundo ele, “a forte desigualdade das rendas do capital e sua expansão desde os anos 1970 explicam cerca de um terço da alta desigualdade de renda nos Estados Unidos, o que não pode ser ignorado.”¹⁴⁸ Sob a comparação possível através do Índice de Gini, se nota que, apesar de possuir a maior economia do mundo, os Estados Unidos (0,391) apresentam níveis de concentração de renda muito piores que a média dos países da OCDE (0,316), níveis esses superiores consideravelmente até que vários dos países do continente europeu que mais

¹⁴⁵ BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas: como o capitalismo evitará seu colapso**. Curitiba: Brazil Plublisching, 2019. Pág. 72.

¹⁴⁶ STIGLITZ, Joseph E. **O preço da Desigualdade**. Lisboa: Bertrand Editora, 2013. p. 62.

¹⁴⁷ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Pág. 291.

¹⁴⁸ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Pág. 293.

sofreram com a crise econômica mundial deflagrada em 2008, como Espanha (0,341), Grécia (0,333) e Portugal (0,331)¹⁴⁹. Já se contrastarmos os dados do país norte-americano com os países com os menores índices de desigualdade como Noruega (0,262) e Dinamarca (0,263), a exacerbada desigualdade de renda estadunidense resta mais evidente¹⁵⁰.

A América Latina é marcada historicamente pela pobreza e por altos níveis de desigualdade. É impossível tratar do tema em remontarmos ao cenário de colonização do continente por parte de diferentes colônias europeias, mas que se utilizaram em larga medida da escravidão, que durou mais de trezentos anos, e ao final, deixou milhões de pessoas marginalizadas, ainda que libertas¹⁵¹. Não obstante, esta colonização promoveu o sacrifício de milhares de indígenas e, posteriormente, a inviabilidade de manutenção de seu modo de vida, ao mesmo tempo em que impossibilitou uma adequada inclusão na nova sociedade que lhes foi imposta. Nesse contexto, o sistema de distribuição de terras teve papel importante no desenvolvimento dessa imensa desigualdade, como conclui Buffon¹⁵²:

Neste processo de construção de uma sociedade desigual, a divisão da terra também ocupou um espaço de notoriedade. Os grandes latifúndios que surgiram – e muitos continuam a existir – foram um fator determinante de concentração da renda em uma ínfima parcela da população, mediante a exploração, num primeiro momento, do trabalho escravo e, num segundo momento – e até no presente –, de trabalhadores que labutam em condições análogas à escravidão. Obviamente, em condições dessa natureza, a renda obtida permite apenas a própria sobrevivência, tanto quanto o combustível somente permite que uma máquina funcione.

Apesar de apresentar altas índices de desigualdade, a América Latina vem, pelo menos nos últimos vinte anos, demonstrando sinais de um promissor avanço em direção a uma melhor distribuição de renda. Nesse cenário, mesmo em um ambiente no qual praticamente todos os países da região possuem alta concentração de renda, o Brasil se destaca por ter, de longe, o pior nível de

¹⁴⁹ BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas: como o capitalismo evitará seu colapso**. Curitiba: Brazil Plublisching, 2019. Pág. 95.

¹⁵⁰ Idem.

¹⁵¹ BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas: como o capitalismo evitará seu colapso**. Curitiba: Brazil Plublisching, 2019. Pág. 102.

¹⁵² BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas: como o capitalismo evitará seu colapso**. Curitiba: Brazil Plublisching, 2019. Pág. 103.

desigualdade, como demonstra a tabela a seguir, elaborada a partir dos dados mais recentes dos países latino-americanos compilados pelo Banco Mundial:

Tabela 5 – Desigualdade de renda na América Latina: Índice de Gini

País	Índice de Gini
Argentina	0,429
Bolívia	0,416
Brasil	0,534
Chile	0,444
Colômbia	0,513
Costa Rica	0,482
Cuba	*
El Salvador	0,386
Equador	0,457
Guatemala	0,482
Haiti	0,411
Honduras	0,482
México	0,454
Nicarágua	0,462
Panamá	0,492
Paraguai	0,457
Peru	0,415
Uruguai	0,397
Venezuela	*

* Sem dados recentes disponíveis

Fonte: Banco Mundial (2021). Elaboração própria.

Traçado um breve resumo da desigualdade à brasileira comparada, se passa agora a trazer um resumo sobre o cenário atual da tributação sobre o patrimônio no mundo.

4.3 Um resumo da tributação sobre o patrimônio no mundo.

Como demonstrado anteriormente, a desigualdade patrimonial tende, historicamente, a ser maior que a desigualdade de renda. Isto posto, nas próximas páginas se verificará o quadro atual da tributação sobre o patrimônio no mundo,

através dos dados disponibilizados pela OCDE, utilizando como referência o ano de 2018, comparando-os com a situação brasileira. Para tanto, segue abaixo tabela com a porcentagem referente aos tributos sobre o patrimônio no total da carga tributária de cada país selecionado.

Tabela 6 – Peso da tributação sobre o patrimônio em relação à carga tributária total em países selecionados, segundo a OCDE.

País	%
África do Sul	5,8
Alemanha	2,7
Am. Latina e Caribe	3,7
Argentina	9,3
Austrália	9,5
Bélgica	7,8
Brasil	4,4
Canadá	11,6
Chile	5,2
Colômbia	8
Dinamarca	4,1
Equador	1,7
Espanha	7,3
Estados Unidos	12,3
França	9
Japão	8,1
OCDE	5,6
Portugal	4
Reino Unido	12,5

Fonte: Elaboração própria com dados da OCDE (2021).

A partir dos dados contidos na Tabela 6, se verifica, de modo geral, a pequena participação dos tributos sobre o patrimônio em relação ao total de receitas tributárias, nos países selecionados. A média dos países que compõem a América Latina e o Caribe é de 3,7% de participação dos tributos sobre o patrimônio no total,

ficando abaixo dos números do Brasil, que aparece com 4,4%. Os países da OCDE apresentaram uma média de 5,6% de participação dos tributos sobre o patrimônio no total de receita tributária, números praticamente 30% maiores que os brasileiros. Entre os países selecionados, se nota uma grande variação na importância fiscal dos tributos sobre o patrimônio, estando no extremo com maior participação Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Austrália, França e Argentina. Já no lado oposto, encontram-se Alemanha, Dinamarca e Equador e Portugal, com baixíssima participação destes tributos no total arrecadado.

A título de exemplo, analisando-se a situação dos Estados Unidos, maior economia do mundo, ainda de que forma superficial, se nota, como ilustrado na Tabela 6, uma considerável participação dos tributos sobre o patrimônio na receita total. O país norte-americano possui alíquotas elevadas, no que diz respeito à tributação sobre as heranças, que podem ser chegar a quase 50% do patrimônio em determinados casos¹⁵³, quadro nada semelhante ao modelo brasileiro, no qual as alíquotas do tributo variam de 4% a 8%. Já no aspecto relativo à competência fiscal, existe concorrência entre os entes federativos, nas palavras de Gassen e Valadão¹⁵⁴:

A competência tributária para a tributação incidente sobre o patrimônio nos EUA é concorrente, assim tanto a União como dos Estados e governos locais, podem, em tese, instituí-los. Em virtude da dificuldade de superação da *direct tax clause*, a União não instituiu impostos sobre o patrimônio em seu sentido estático, mas somente em relação à transmissão não onerosa (causa mortis ou doação), já os Estados e os governos locais são livres nos termos das constituições estaduais, pois não há limitação na Constituição Federal, para instituir tributos sobre o patrimônio, tanto no sentido estático, quanto dinâmico (transmissão, seja onerosa ou não onerosa).

Voltando as atenções para a Argentina, se tem a figura do *Impuesto sobre los Bienes Personales*, que incide anualmente sobre variadas formas de propriedade, indo dos bens imóveis, veículos automotores e aeronaves até direitos vinculados à propriedade intelectual. Em relação aos bens imóveis que sejam destinados à habitação do contribuinte, se estabeleceu previsão legal, desde o ano de 2019, que isenta o imóvel que tenha sido avaliado em até 18.000.000 pesos. O tributo também

¹⁵³ GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil**: estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a Reforma Tributária Trump). São Paulo: Almedina, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584936267/>. Acesso em: 14 de maio de 2021.

¹⁵⁴ Idem.

inclui bens que estejam no exterior. O cálculo dos valores a serem pagos em razão do tributo é feito a partir de valores fixos acrescidos de alíquotas progressivas de acordo com o valor total do bem tributado, que variam de 0,50% a 1,25%. Bens que tenham valor até 3.000.000 pesos são isentos da tributação, aqueles de valor entre 3.000.000 até 6.500.000 de pesos pagam 15.000 pesos, acrescidos da alíquota correspondente. O contribuinte com patrimônio de valor que vá de 6.500.000 de pesos a 18.000.000 irá pagar 41.250 pesos, acrescido da alíquota correspondente que incide sobre o montante que exceda 6.500.000 pesos. Já o total de patrimônio que exceda 18.000.000 irá ser tributado com 156.250 pesos, mais 1,25% sobre o que exceda esse valor.¹⁵⁵

Em estudo¹⁵⁶ acerca da relação entre justiça social e o IPTU, realizado pelo IPEA, pesquisadores do instituto traçam um detalhado comparativo entre determinados países selecionados e o modelo de tributação brasileiro, conforme quadro abaixo:

Quadro 1 - Características gerais dos Impostos sobre a propriedade em países selecionados.

Países	Regulamentação	Cobrança	Cálculo	Isenção
Alemanha	Ministério das Finanças/ Escritório Federal Central de Impostos (Governo Central)	Gemeinde (Governo Local)	Alíquota pré-determinada pelo governo central e um multiplicador municipal (Hebesatz) aplicados ao valor venal do imóvel.	<ul style="list-style-type: none"> · Instituições de caridade; · Igrejas; · Imóveis do governo central; · Imóveis do governo local.
Brasil	Legislação municipal (Governo Local)	Município (Governo Local)	Alíquota determinada pelo município.	<ul style="list-style-type: none"> · Varia conforme legislação municipal.
Canadá	Legislação provincial (Governo Estadual)	Municipality (Governo Local)	Geralmente alíquota pré-determinada pelo governo provincial aplicada ao valor de mercado do imóvel.	<ul style="list-style-type: none"> · Varia conforme legislação provincial.
Estados Unidos	Legislação estadual (Governo Estadual)	County e Municipality (Governo Local)	Geralmente alíquota pré-determinada pelo governo local sobre o valor venal do imóvel.	<ul style="list-style-type: none"> · Varia conforme legislação estadual.

¹⁵⁵ CONCEPTOS básicos: Información general sobre qué es el impuesto y los bienes alcanzados. *In*: AFIP. Buenos Aires. Disponível em: <https://www.afip.gob.ar/gananciasYBienes/bienes-personales/conceptos-basicos/que-es.asp>. Acesso em: 15 de maio de 2021.

¹⁵⁶ CARVALHO, Pedro Humberto de et al. Política fiscal e justiça social no Brasil: o caso do IPTU. Comunicado do IPEA nº 28. IPEA, Brasília: Agosto, 2009. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/porta1/index.php?option=com_content&view=article&id=1747. Acesso em: 20 de maio de 2021.

Córea do Sul	Ministério das Finanças/ Serviço Nacional de Impostos (Governo Central)	County e District (Governo Local)	Alíquota pré-determinada pelo governo central sobre o valor venal do imóvel (faixa de preço)	Propriedades não-tributáveis; · Propriedades do Estado, autarquias, governos estrangeiros; · ONGs com fins educacionais e religiosos; · Igrejas; · Quando o valor do imposto totaliza menos de Won 2,000.
Suécia	Ministério das Finanças/ Agência Sueca de Tributação (Governo Central)	Kommun (Governo Local)	Alíquota pré-determinada pelo governo central sobre o valor venal do imóvel	· Hospitais; · Prédios históricos; · Escolas; · Igrejas; · Imóveis do governo local.

Fonte: IPEA (2009)

Entretanto, a despeito de grande parte dos países elencados na Tabela 6 apresentarem uma participação maior da tributação sobre o patrimônio na carga fiscal total do que o Brasil, em geral, as alíquotas efetivas dos impostos que incidem sobre o patrimônio imobiliário giram em torno de 1%, demonstrando, além disso, na verdade, uma característica regressiva desta espécie de tributação, como alerta Piketty¹⁵⁷:

No contexto dos impostos sobre a propriedade imobiliária (residencial e profissional) do século XIX, como a *property tax* nos Estados Unidos ou a *taxe foncière* na França, a alíquota efetiva de tributação hoje fica em torno de 1%. Essas alíquotas não levam em conta os ativos financeiros (altos nos patrimônios elevados) e as dívidas (que, por definição, são em proporção mais pesadas entre os menos ricos) trata-se, na realidade, de impostos bastante regressivos sobre o patrimônio, com alíquotas reais de tributação bem mais pesadas sobre os patrimônios mais baixos do que sobre os mais altos.

Não obstante, em estudo acerca dos aspectos distributivos da tributação do patrimônio imobiliário no Brasil, acrescenta Carvalho Junior¹⁵⁸:

¹⁵⁷ PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Pág. 834.

¹⁵⁸ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras**. TD 1417. Rio de Janeiro, RJ, 2009. Pág. 13. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1417.pdf. Acesso em: 20 de maio de 2021.

Considerando-se, agora, somente os impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária, o Brasil tem um indicador muito baixo, de apenas 0,46% do PIB para a média do período de 2002 e 2005, conforme mostra a sexta coluna do anexo A. Outros países latino-americanos ou de renda média, como a África do Sul, Cingapura, Líbano, Argentina e Colômbia, obtiveram índices superiores a 0,8%. Com relação à participação desses impostos nas receitas dos entes locais, os impostos imobiliários chegaram a representar mais de 25% na Nova Zelândia, Austrália, França, Israel e Canadá. No Brasil, o IPTU representou apenas 6,3% das receitas municipais e, paradoxalmente, as alíquotas aplicadas aqui não são muito diferentes das da maioria dos países do mundo (com exceção dos Estados Unidos e de alguns países europeus). Dessa forma, a baixa arrecadação nacional não pode ser responsabilizada pela política de alíquotas, mas provavelmente pela ineficiência administrativa e pela concessão de isenções e reduções do imposto.

4.4 Um panorama da tributação sobre o patrimônio imobiliário no Brasil (IPTU e ITR), desigualdade e acesso à moradia.

Depois de investigar-se ao longo deste trabalho a maneira como se desenvolveu a tributação sobre o patrimônio imobiliário durante todo o período republicano brasileiro, se busca agora realizar um diagnóstico acerca da relação entre este modo de tributar, a desigualdade e o acesso à moradia. Além disso, se busca vislumbrar se este modelo tributário tem contribuído ou não para a consecução dos objetivos da república brasileira eleitos pelo constituinte na Carta de 1988.

4.4.1 O perfil do IPTU no cenário brasileiro

A carga fiscal no Brasil tem ficado em torno de 30 a 33% do PIB na última década, com uma tendência de baixa, tendo em vista que no ano de 2019 esse número ficou em 32,52%, ao passo que em 2020, se estabeleceu em 31,64%¹⁵⁹. Como já foi abordado nas páginas acima, os tributos sobre a propriedade tiveram um impacto de 1,5% sobre o PIB, tendo o ano de 2017 como referência, enquanto a média da OCDE era de 1,9% e na América Latina e Caribe de 0,80%¹⁶⁰. Segundo os

¹⁵⁹ PIRES, Manoel. Carga Tributária no Brasil: 1990-2020. *In*: Observatório de Política Fiscal. Rio de Janeiro, 05 de abril de 2021. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020#:~:text=Segundo%20a%20STN%2C%20a%20carga,segundo%20ano%20seguido%20de%20redu%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 27 de maio de 2021.

¹⁶⁰ CORRÊA, Alessandro Aguirres et al. Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributos e Bases de Incidência. **Receita Federal**, Brasília: março de 2020. Pág. 12. Disponível em:

dados da Receita Federal, o IPTU gerou uma receita total de 0,63% do PIB e de 1,9% da arrecadação fiscal total no ano de 2018¹⁶¹. Entre o montante total das receitas tributárias municipais, o tributo ocupa uma posição de importância que varia de acordo com o perfil do município estudado. De maneira geral, considerando a média brasileira, o IPTU é responsável por cerca de 30% da receita fiscal, ficando atrás apenas da arrecadação gerada pelo ISS. No entanto, existem diferenças significativas na relevância do tributo de acordo com a região e o tamanho dos municípios. Por exemplo, em estudo realizado no ano de 2008 pela FGV em parceria com o Instituto de Direito Público, se verificou que o IPTU representava, à época, 31% da arrecadação dos municípios da região Sudeste, 27% na região Sul, 26% na região Centro-Oeste, 17% no Nordeste, e apenas 11% da arrecadação na região Norte¹⁶².

O tamanho dos municípios, como levantado acima, também parece interferir na relevância do IPTU nas finanças públicas. No estudo supracitado, se observou que, na média brasileira, nas capitais e municípios de grande e médio porte, o tributo era responsável por aproximadamente 30% da receita tributária, ao passo que nos pequenos municípios esse número era de 19%, enquanto que nos micros municípios, de acordo com sua população, o valor era ainda menor, ficando em 11%. Na região Norte, no entanto, esses números são consideravelmente menores, tendo em vista que nas capitais o aporte obtido através do tributo ficava em 16% na média, enquanto chegava a apenas 2% nas cidades de tamanho micro. De acordo com os pesquisadores responsáveis pelo estudo¹⁶³, essa situação se dá em razão dos seguintes motivos:

Para a grande maioria das prefeituras do país, repasses oriundos da partilha de tributos arrecadados pela União e pelos estados representam sua principal fonte de recursos. Dentro dos mesmos, cabe destacar a importância do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) para os municípios pouco populosos. O FPM é um

<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 27 de maio de 2021.

¹⁶¹ Idem.

¹⁶² AFONSO, José Roberto R.; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente. Vol. 4. FGV Projetos. Pág. 27. Disponível: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/iptu-no-brasil-um-diagnostico-abrangente>. Acesso em: 26 de maio de 2021.

¹⁶³ AFONSO, José Roberto R.; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente. Vol. 4. FGV Projetos. Pág. 28. Disponível: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/iptu-no-brasil-um-diagnostico-abrangente>. Acesso em: 26 de maio de 2021.

fundo federal com caráter redistributivo, que não leva em consideração nem a capacidade de geração de recursos próprios nem outras modalidades de transferências recebidas pelos municípios. O tamanho da população é tomado como parâmetro para a distribuição de recursos do fundo. Os municípios de porte reduzido são tidos como aqueles de menor capacidade de arrecadação, e, em consequência, são os mais beneficiados pelos repasses do fundo. Apenas no caso das capitais estaduais, o FPM considera a renda per capita como critério de distribuição. [...]

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

Boa parte dessa relação se dá em razão das dificuldades, sejam administrativas ou mesmo políticas, do município gerenciar o IPTU, como complementam os autores¹⁶⁴:

É curioso notar que, nessas classes de municípios, a participação do IPTU nos recursos tributários se mostrou próxima ou, em certos casos, até mesmo inferior aos índices de participação do ITBI e das taxas. Isto se explica pelo fato de que, tanto do ponto de vista administrativo quanto político, é mais fácil para as prefeituras menores cobrarem ITBI e taxas do que IPTU. [...]

Não é difícil compreender esse fenômeno. Nas cidades mais populosas, os administradores locais precisam contar com fontes de financiamento amplas e, ao mesmo tempo, previsíveis para fazer frente às necessidades de gasto. As taxas são importantes, mas destinam-se ao custeio de despesas específicas. O ITBI não tem esse problema, mas sua arrecadação pode oscilar bastante em virtude do movimento de compra e venda do mercado imobiliário. Assim sendo, as pressões dos eleitores pelo atendimento das suas demandas terminam fazendo do ISS e do IPTU fontes privilegiadas de recursos.

Para facilitar a visualização do atual estado de coisas do tributo nas capitais do país, além da cidade de São Leopoldo, se inseriu na Tabela 7 os dados

¹⁶⁴ AFONSO, José Roberto R.; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente. Vol. 4. FGV Projetos. Pág. 28. Disponível: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/iptu-no-brasil-um-diagnostico-abrangente>. Acesso em: 26 de maio de 2021.

atualizados, de acordo com o Finbra para o ano 2020, da relação entre o impacto do IPTU na arrecadação e o tamanho da população dos municípios, como segue:

Tabela 7 – Impacto do IPTU na receita tributária municipal

Cidade	UF	População	Valor em R\$	% do IPTU na arrecadação	Impostos, taxas e contr. de melhoria
Rio Branco	AC	407.319	R\$ 34.138.459,80	22%	R\$ 154.689.542,46
Maceió	AL	1.018.948	R\$ 140.170.780,75	21,60%	R\$ 647.108.571,45
Macapá	AP	503.327	R\$ 9.035.762,33	7,60%	R\$ 118.212.034,65
Manaus	AM	2.182.763	R\$ 289.109.679,08	21%	R\$ 1.375.916.269,53
Salvador	BA	2.872.347	R\$ 800.499.941,09	28%	R\$ 2.762.009.792,75
Fortaleza	CE	2.669.342	R\$ 554.059.604,82	28,50%	R\$ 1.941.207.316,17
Brasília	DF	*			
Vitória	ES	362.097	R\$ 86.538.569,52	11,70%	R\$ 737.126.821,31
Goiânia	GO	1.516.113	R\$ 720.155.101,61	37%	R\$ 1.942.326.502,31
São Luís	MA	1.101.884	R\$ 130.488.764,30	15%	R\$ 862.217.722,91
Cuiabá	MT	612.547	R\$ 210.905.395,76	27,90%	R\$ 755.795.171,52
Campo Grande	MS	895.982	R\$ 505.543.611,08	42,40%	R\$ 1.193.269.549,06
Belo Horizonte	MG	2.512.070	R\$ 1.466.124.103,21	34,40%	R\$ 4.259.783.632,98
Belém	PA	*			
João Pessoa	PB	809.015	R\$ 102.387.491,84	17,80%	R\$ 574.825.698,15
Curitiba	PR	1.933.105	R\$ 903.309.251,24	28,50%	R\$ 3.187.078.691,23
Recife	PE	1.645.727	R\$ 503.722.267,07	25,50%	R\$ 1.974.250.152,93
Teresina	PI	864.845	R\$ 86.636.501,34	15,20%	R\$ 569.407.640,34
Rio de Janeiro	RJ	6.718.903	R\$ 3.637.515.059,87	29,50%	R\$ 12.327.228.885,28
Natal	RN	884.122	R\$ 214.684.350,86	26,60%	R\$ 805.049.648,39
Porto Alegre	RS	1.483.771	R\$ 721.597.397,89	28%	R\$ 2.572.495.798,42
Porto Velho	RO	529.544	R\$ 30.616.180,30	10,36%	R\$ 295.299.596,58
Boa Vista	RR	399.213	R\$ 37.976.466,99	19,20%	R\$ 197.748.480,39
Florianópolis	SC	500.973	R\$ 390.734.752,63	36,30%	R\$ 1.075.869.245,40
São Paulo	SP	12.252.023	R\$ 11.704.858.844,53	32,90%	R\$ 35.519.456.725,74
Aracaju	SE	657.013	R\$ 236.536.805,43	35,30%	R\$ 668.936.271,68
Palmas	TO	299.127	R\$ 68.955.914,51	21,80%	R\$ 315.558.381,73
São Leopoldo	RS	236.835	R\$ 55.751.155,84	30,60%	R\$ 181.823.131,94

*Sem dados disponíveis para o período.

Fonte: FINBRA 2020. Elaboração própria.

Dos dados disponíveis, se observa uma forte concentração dos valores arrecadados através do IPTU na cidade de São Paulo, tendo em vista que o município representa 26,8% da população somada das capitais observadas, ao passo que o montante arrecadado com o tributo na capital paulista é 49,6% do total. Alguns fatores podem ajudar a entender as razões deste fenômeno, como os diferentes graus de urbanização das cidades estudadas, bem como, e principalmente, a dificuldade administrativa e política, como já comentado, de se

atualizar a planta de valores e se instituir alíquotas efetivamente progressivas. Além disso, juntamente ao tamanho dos municípios, o grau de renda média dos habitantes também parece influenciar o nível de arrecadação através do IPTU, como apontam Afonso; Araújo e Nobrega¹⁶⁵:

[...] a importância do IPTU na arrecadação também foi influenciada positivamente pelo porte do município. Entretanto, observa-se que, para os municípios de baixa renda, em qualquer classe de tamanho da população, a representatividade do imposto nas receitas próprias se mostrou bastante reduzida. Não é surpreendente que o nível de rendimento das famílias tenha apresentado uma relação direta com a arrecadação do IPTU, uma vez que esta variável influencia a densidade demográfica, o grau de urbanização da população e o valor dos imóveis. Tais fatores são essenciais para compreender as assimetrias no grau de representatividade do imposto nos municípios do Norte e Nordeste em comparação com as prefeituras das demais regiões.

No que diz respeito à taxa de contribuintes, quando são comparados os dados das regiões entre capitais, interior e região metropolitana, é possível se verificar uma maior proporção de domicílios pagantes do tributo nas regiões Sul, Sudeste e Centro-Oeste, bem como se nota mais contribuintes no interior, do que nas regiões metropolitanas e capitais, como mostra a Tabela 8. Uma das explicações para isso pode ser uma existência maior de assentamento irregulares, bem como do maior uso de isenções, em relação aos municípios fora destas regiões¹⁶⁶.

Tabela 8 – Frequência de domicílios atingidos pelo IPTU por estrato geográfico (em %)

Estrato geográfico		IPTU	
		2008-2009	2017-2018
Capital e RM	Norte	12,6	22
	Nordeste	18,3	27,1

¹⁶⁵ AFONSO, José Roberto R.; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente. Vol. 4. FGV Projetos. Pág. 34. Disponível: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/iptu-no-brasil-um-diagnostico-abrangente>. Acesso em: 26 de maio de 2021.

¹⁶⁶ LEÃO, Celina Gontijo; FRIAS, Lincoln. A importância social do iptu e os problemas em sua gestão. Qualitas Revista Eletrônica, v.19, n.1, p. 23-42, janeiro/março 2018. Disponível em: <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/3637/pdf>. Acesso em: 26 de maio de 2021.

	Sudeste	40	43,9
	Sul	45,3	62
	Centro-Oeste	44,2	60,2
	Total	34,4	42,3
	Norte	14,9	17,3
	Nordeste	16,7	22,6
	Sudeste	53,4	61,9
Interior urbano	Sul	54,1	63,2
	Centro-Oeste	32,4	50,3
	Total	41	49,4
IPTU			
		2008-2009	2017-2018
	Norte	11	15,6
	Nordeste	13,2	18,8
	Sudeste	43,8	50,4
Total	Sul	45,1	55,9
	Centro-Oeste	33,8	51,2
	Total	33	46,2

Fonte: CARVALHO JUNIOR (2021). Dados da POF 2008-2009/2017-2018.

A partir dos dados presentes na Tabela 8, se observa que houve um aumento considerável na porcentagem de domicílios pagantes do IPTU em todas as regiões e estratos geográficos e, por consequência, na média total do país.

7.4.1.1 Progressividade do IPTU e participação do tributo na renda domiciliar.

Em termos de progressividade, se tem que este atributo essencial da tributação é pouco aproveitado no caso do IPTU. Carvalho Junior¹⁶⁷ estima que,

¹⁶⁷ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras**. TD 1417. Rio de Janeiro, RJ, 2009. Pág. 10.

apesar de 96% dos municípios brasileiros cobrarem efetivamente o tributo, até o ano de 2009, somente 14% das cidades com mais de 50 mil habitantes aplicavam alíquotas progressivas de acordo com valor 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 tempo” para terrenos vagos”¹⁶⁸. Ou seja, praticamente apenas um quarto dos municípios brasileiros com mais de 50 mil habitantes aplicam a progressividade do IPTU, como prevê o art. 156 da CF/88.

Em relação à participação do tributo na renda domiciliar, através dos dados da última Pesquisa de Orçamentos Familiares – POF, realizada pelo IBGE, Carvalho Júnior¹⁶⁹ conclui que, ao contrário do dispõe o texto constitucional e a legislação tributária, a arrecadação do IPTU acaba por ser regressiva entre o universo de 41% dos domicílios pagantes do tributo no Brasil. Em suas palavras:

Na POF 2017-2018, perante os 23% domicílios com renda até 3 SMs que declararam pagar IPTU, o imposto consumiu 1,2% da renda domiciliar. Dos 49% domicílios que declararam pagar IPTU nos estratos intermediários a participação média do IPTU foi de 0,9% da renda. Por fim, entre os domicílios com renda superior a 12 SMs, o IPTU representou 0,7% da renda domiciliar.

Assim, é possível constatar a patente subutilização do potencial fiscal e extrafiscal do IPTU, tendo em vista o baixo número de municípios que estabeleceram alíquotas progressivas, fato que acaba por tornar o tributo regressivo, asseverando a já enorme desigualdade no país. Não obstante, a progressividade no tempo, prevista no texto constitucional com o objetivo de cumprimento da função social da propriedade, apresenta quadro mais desolador. Em estudo supracitado com base no ano de 2007, realizado a partir da análise da legislação de 378

Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1417.pdf. Acesso em: 20 de maio de 2021.

¹⁶⁸ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras**. TD 1417. Rio de Janeiro, RJ, 2009. Pág. 10. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1417.pdf. Acesso em: 20 de maio de 2021.

¹⁶⁹ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **A Progressividade dos Tributos Diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFs) 2008-2009 e 2017-2018**. TD 2645. Rio de Janeiro, RJ, Abril de 2021. Pág. 33. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2645.pdf. Acesso em: 28 de maio de 2021.

municípios com mais de 50 mil habitantes, Carvalho Junior¹⁷⁰ verifica que tão somente 12,6% destes haviam implantado esta modalidade de progressividade. Conclui então o autor¹⁷¹:

Em suma, o IPTU, no Brasil, além de representar uma presença modesta em relação à tributação e à renda, não consegue exercer a sua função primária, sendo um imposto sobre o patrimônio – ou seja, promover a distribuição de renda. Isso sem falar na sua importância para democratizar a propriedade, preservar o espaço urbano e evitar a especulação imobiliária. Antes, pelo contrário, sob o prisma da renda, não existe progressividade, podendo ser aferido o fenômeno no universo metropolitano e não metropolitano. Ou seja, as distorções são muito similares. Esse tipo de característica deixa entrever um espaço que pode ser utilizado pelo IPTU para aumentar a arrecadação com vistas a ser utilizado para políticas públicas.

Feito um apanhado, ainda que de forma modesta, do cenário atual e de como vem se desenhando a tributação do patrimônio imobiliário através do IPTU nos últimos anos, se passa a buscar a realização da mesma tarefa com os olhos voltados ao Imposto Territorial Rural.

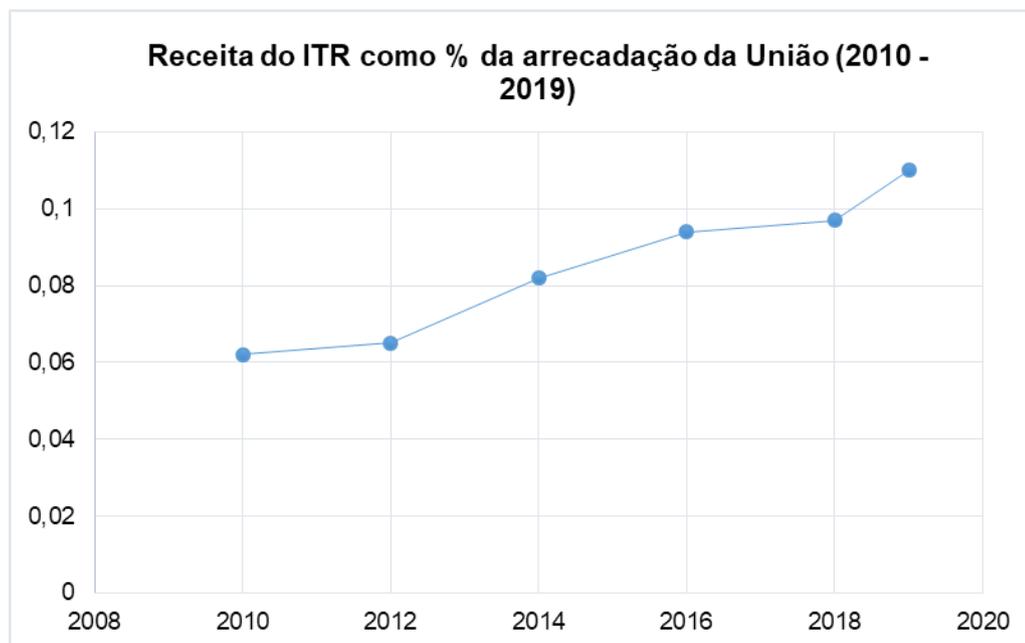
4.4.2 O perfil do ITR no cenário brasileiro

O Imposto Territorial Rural não possui na arrecadação sua principal finalidade. No entanto, os números do tributo são extremamente baixos e não parecem condizer com sua potencialidade, tendo em vista que no ano de 2019, o total arrecadado através do ITR no país foi de R\$ 1.773.301.300. Para termos de comparação, somente o município do Rio de Janeiro obteve uma receita de R\$ 3.637.515.059,87 no mesmo por meio do IPTU. Esse cenário vem se repetindo nos últimos anos, como demonstram os dados no Gráfico 5, que traz a evolução da participação da receita anual com o ITR em relação ao PIB:

Gráfico 5 – Receita do ITR em % da arrecadação da União

¹⁷⁰ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras**. TD 1417. Rio de Janeiro, RJ, 2009. Pág. 10. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/porta1/images/stories/PDFs/TDs/td_1417.pdf. Acesso em: 20 de maio de 2021.

¹⁷¹ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de et al. **Política fiscal e justiça social no Brasil: o caso do IPTU**. TD 1417. Rio de Janeiro, RJ, 2009. Pág. 13. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/porta1/images/stories/PDFs/TDs/td_1417.pdf. Acesso em: 20 de maio de 2021.



Fonte: RFB – Relatório de Arrecadação da União (2021).

Apesar do aumento gradativo que a arrecadação do ITR vem apresentando desde o início da última década, esses valores ainda se encontram muito aquém do potencial do tributo. O Brasil possui uma extensão territorial de cerca 845 milhões de hectares, entre os quais 552 milhões se enquadrariam como área possivelmente tributável¹⁷², no entanto, historicamente, inexistente no país um mapeamento preciso do território. No ano de 1964, por exemplo, após determinação do Estatuto da Terra, o INCRA realizou “o primeiro cadastramento dos imóveis rurais no país, sendo identificados imóveis que compunham uma área de 307 milhões hectares”¹⁷³, número consideravelmente inferior à extensão total do país. Neste momento, o órgão contabilizou a existência de 3.220.835 imóveis rurais. Já ano de 1978, ocorre um recadastramento, novamente por parte do INCRA, que registrou, ao mesmo tempo, uma redução no número de imóveis rurais e a ampliação do território total formado por estes, visto que localizou 3.071.085 imóveis cobrindo 419.901.870 hectares¹⁷⁴. Ainda sobre o tema, em estudo sobre o ITR, Souza¹⁷⁵ traz, com base no Atlas Fundiário Brasileiro de 1996, os seguintes dados:

¹⁷² SOUZA, Eustáquio Gomes de. ITR: uma legislação eficiente e uma arrecadação incongruente. 2004. Pág. 214. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/premios/schontag/2004/terceirolugar.pdf>. Acesso em: 27 de maio de 2021.

¹⁷³ Ibid. 219.

¹⁷⁴ Idem.

¹⁷⁵ Idem.

Tabela 9 – Quantidade de imóveis rurais e área declarada em hectares segundo o Atlas Fundiário Brasileiro de 1996.

ANO	QUANTIDADE DE IMÓVEIS	ÁREA DECLARADA EM HECTARES
1964	3.220.835	307.250.000
1972	3.474.518	393.230.232
1978	3.250.527	443.241.415
1992	3.114.898	331.364.012

Fonte: Souza (2004).

Indo adiante em seu estudo, Souza¹⁷⁶ traz também estimativas que ilustram a distribuição da área sujeita à tributação pelo ITR, como segue:

Tabela 10 – Distribuição das áreas sujeitas ou não à incidência do ITR.

DESTINAÇÃO DA TERRA	EM HECTARES	EM %
Áreas de preservação permanente, incluindo as indígenas	127.500.000	15
Áreas de interesse ecológico, reserva legal e outras afins	42.500.000	5
Estradas, benfeitorias, serras, rios, pântanos, etc.	85.000.000	10
Áreas de imóveis inferiores ao módulo rural (incluindo cidades)	42.500.000	5
Total da área não sujeita à tributação do ITR	297.500.000	35
Total da área sujeita à tributação do ITR	552.500.000	65
Área total do Brasil (aprox.)	850.000.000	100

¹⁷⁶ SOUZA, Eustáquio Gomes de. ITR: uma legislação eficiente e uma arrecadação incongruente. 2004. Pág. 228. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/premios/schontag/2004/terceirolugar.pdf>. Acesso em: 27 de maio de 2021.

Fonte: Souza (2004).

Leão; Frias¹⁷⁷, a partir da análise do Censo Agropecuário realizado pelo IBGE no ano de 2006, concluem que este demonstrou que o “ITR não alcançou a finalidade extrafiscal de desconcentração da propriedade rural, pois não houve alteração significativa no índice que mede a concentração das terras desde o Censo Agropecuário de 1985”. Tal conclusão é possível, segundo os autores, tendo em vista que, ao se utilizar o índice de Gini como ferramenta para se analisar a concentração de terras no país, se observa que os níveis brasileiros permaneceram praticamente iguais durante um intervalo de vinte anos que vai de 1985 (0,856), passa por 1995 (0,854) e chega até a medição no ano de 2006 (0,854)¹⁷⁸. Com a realização de um novo Censo Agropecuário no ano de 2017, o IBGE novamente constatou não ter ocorrido evolução significativa em relação à concentração de terra no país. Na verdade, os dados mostram, inclusive, um leve aumento dos níveis de concentração fundiária em relação aos números de 2006 em todas as regiões do país, com exceção do Nordeste, que teve leve redução no índice¹⁷⁹.

Outro ponto negativo que influencia nos eixos fiscal e extrafiscal do ITR se situa no fato do tributo ter seu lançamento feito por declaração do contribuinte, o que, de acordo com Leão; Frias¹⁸⁰, abre margem para uma enorme possibilidade de sonegação. Reydon; Oliveira¹⁸¹ apontam que, por meio deste sistema, a partir de estudo realizado no ano de 1996, se constatou que 86,9% dos proprietários de terra no Brasil declaravam atingir mais de 80% de utilização de sua propriedade, ao passo que o INCRA em seu cadastro realizado em 1992 indicava uma utilização média das

¹⁷⁷ LEÃO, Celina Gontijo; FRIAS, Lincoln. As deficiências do Imposto Territorial Rural (ITR). **Revista Debate Econômico**, v.4, n.2, p. 96-115, jul/dez 2016. Pág. 106. Disponível em: <http://publicacoes.unifal-mg.edu.br/revistas/index.php/revistadebateeconomico/article/view/558>. Acesso em: 27 de maio de 2021.

¹⁷⁸ Idem.

¹⁷⁹ IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Censo Agropecuário 2017**. Rio de Janeiro: IBGE, 2018. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com_mediaibge/arquivos/d37d30efd337a9b66852d60148695df1.pdf. Acesso em: 28 de maio de 2021.

¹⁸⁰ LEÃO, Celina Gontijo; FRIAS, Lincoln. As deficiências do Imposto Territorial Rural (ITR). **Revista Debate Econômico**, v.4, n.2, p. 96-115, jul/dez 2016. Pág. 107. Disponível em: <http://publicacoes.unifal-mg.edu.br/revistas/index.php/revistadebateeconomico/article/view/558>. Acesso em: 27 de maio de 2021.

¹⁸¹ REYDON, Bastiaan Philip; OLIVEIRA, Thiago Ademir Macedo. A descentralização fiscal do ITR através do cadastro territorial multifinalitário. *In*: IV SIMPÓSIO BRASILEIRO DE CIÊNCIAS GEODÉSICAS E TECNOLOGIAS DA GEOINFORMAÇÃO, 2012, Recife. p. 1-7. Pág. 3. Disponível em: http://tatosistemas.com.br/2017/wp-content/uploads/2016/10/Oliveira_ITR_1.pdf. Acesso em: 28 de maio de 2021.

terras brasileiras no percentual de 59,1%, o que indica um alto grau de evasão do tributo.

Em denúncia de setembro de 2020 encaminhada ao TCU, baseada em estudo sobre o ITR no Brasil, pesquisadores do Instituto Escolhas¹⁸² indicam que o tributo não tem sua tabela de cálculo atualizada desde o ano de 1980, gerando um evidente subdimensionamento dos valores a serem pagos pelos proprietários e causando, assim, prejuízo ao erário. Outrossim, indica o estudo que “a atualização dos parâmetros para cobrança do ITR poderá elevar a arrecadação para R\$14,3 bilhões, ou seja, quase 10 vezes mais do que a obtida no referido ano (apenas R\$1,5 bilhão)”¹⁸³. Além disso, com base nas declarações do ITR recebidas pela Receita Federal no ano de 2018, no número de 5,66 milhões, se observa que “em média (divisão da receita pelo número de declarantes), cada imóvel rural pagou apenas R\$ 265,00 de imposto ao governo federal em 2018”¹⁸⁴. Por fim, o estudo destaca dois fatores como sendo os mais relevantes para a baixa arrecadação do ITR: o primeiro é o fato da cobrança ser feita com base no valor da terra nua, sendo autodeclarado pelo proprietário, ao invés de se basear no valor venal (de mercado) do imóvel rural, enquanto o segundo trata-se da supramencionada distorção causada pela não atualização da Tabela de Lotação Pecuária, que funciona como uma das bases de cálculo do tributo, não ser atualizada há quatro décadas¹⁸⁵.

Dessa forma, se constata a enorme inefetividade do ITR, que falha em todas as aspirações que a legislação lhe atribui. Nesse sentido, Batista; Ferreira; Leitão¹⁸⁶ analisam:

O ITR (Imposto Territorial Rural) – criado como instrumento de estímulo à produção agropecuária e auxílio à política agrária – falha em todas as suas dimensões: arrecada pouco; não estimula a ocupação produtiva do solo; não desestimula a especulação imobiliária; e, como agravante, é inconsistente com a legislação ambiental.

¹⁸² BATISTA, Natália Nunes Ferreira; FERREIRA, Jaqueline; LEITÃO, Sergio (coord.). **Imposto Territorial Rural: justiça tributária e incentivos ambientais**. Instituto Escolhas: São Paulo: Abril de 2019. Pág. 43. Disponível em: https://www.escolhas.org/wp-content/uploads/2019/05/ITR_relatorio_final_FINAL.pdf. Acesso em: 28 de maio de 2021.

¹⁸³ Idem.

¹⁸⁴ Idem.

¹⁸⁵ Idem.

¹⁸⁶ Ibid. Pág. 61.

4.4.3 A tributação do patrimônio imobiliário (IPTU e ITR) enquanto instrumento da desigualdade à brasileira

Nas últimas páginas deste trabalho se observou que o ITR não tem cumprido suas atribuições de evitar a formação de latifúndios indesejáveis, promover a função social da propriedade, a democratização do acesso à terra no país e a preservação ambiental, ao passo que também não tem gerado arrecadação condizente com as características do Brasil. Assim, se conclui que o tributo não atende aos objetivos constitucionais elegidos pela CF/88, de construção de uma sociedade livre justa e igualitária, garantia do desenvolvimento nacional, bem como da erradicação da pobreza e da redução das desigualdades sociais e regionais¹⁸⁷. Nesta direção, aponta Buffon¹⁸⁸:

A divisão da propriedade rural é uma questão ainda não resolvida no Brasil, sendo que a existência de grandes latifúndios, concomitantemente à existência de tantos trabalhadores rurais desprovidos de terra, vai de encontro aos princípios que fundamentam o Estado Democrático de Direito, especialmente o princípio da igualdade e da dignidade da pessoa humana, uma vez que resta inviabilizada a concretização de direitos fundamentais, como o trabalho e a moradia.

Da mesma maneira, a partir de tudo que se viu ao longo destas páginas, se observa que, de forma geral, também o IPTU, a despeito de experiência positivas em determinados municípios e de uma arrecadação infinitamente mais pujante que a do ITR, não tem sido executado plenamente de acordo com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, nem atingido a consecução dos objetivos do art. 3º da CF/88, supracitados. Tomemos o município de São Paulo, que ostenta uma arrecadação com o IPTU que ultrapassou o valor de 11 bilhões de reais no último ano, como exemplo, umas poucas cidades brasileiras que aplicaram o IPTU progressivo no tempo, o fazendo desde 2016¹⁸⁹. Apesar do uso deste atributo do

¹⁸⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 de maio de 2021.

¹⁸⁸ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. Tese (doutorado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2007. Pág. 319. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 29 de maio de 2021.

¹⁸⁹ ZYLBERKAN, Mariana. 1.098 imóveis ociosos em SP ignoram alerta e ficam sujeitos a IPTU mais caro. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15 de maio de 2018. Disponível em:

imposto, a notificação pela ociosidade dos imóveis não tem gerado, na grande maioria dos casos, a reversão do uso destes. Entre os motivos para esse fato, se encontram a concentração da propriedade e o fato dos proprietários apostarem em uma posterior anistia das dívidas tributárias dos imóveis desocupados. Por exemplo, em apuração feita em 2018, se verificou que cerca de 1.100 imóveis notificados dois anos antes por estarem vazios, 85% do total de propriedades notificadas, ainda se encontravam desabitados¹⁹⁰. Além disso, reportagem da Folha de São Paulo¹⁹¹ de setembro de 2019 noticiava que a cidade possuía um déficit de 474 mil moradias. Já em agosto de 2020, se noticiava um agravamento da situação dos moradores de rua da cidade em função da pandemia de corona vírus. Naquele momento, a população de rua aumentara em 53% em 4 anos, chegando a 24.300 pessoas desabrigadas somente na capital paulista¹⁹². No entanto, existem exemplos nos quais o uso correto da progressividade do IPTU gerou louros à população local, como o município de Santo André, que, através do tributo, instituiu banco de imóveis ociosos nos quais os proprietários, frente à cobrança progressiva do tributo, decidiram por ceder seus imóveis às políticas de habitação da cidade¹⁹³.

Apesar do quadro desolador, há esperança de que a tributação do patrimônio imobiliário possa servir aos fins elencados no texto constitucional, atuando como um instrumento relevante na construção de uma sociedade mais justa. Ficamos com as palavras de Buffon¹⁹⁴, que inspira:

Cultuar a esperança implica romper com o derrotismo, por vezes qualificado de realismo, em que se descreve o cenário sombrio e projeta-se um amanhã catastrófico, como se o agora e o depois estivessem totalmente alheios ao nosso controle, como se nada pudessemos fazer para modificar o fantasioso destino, o qual, nesta toada, só seria escrito pelo mais cruel dos autores. O derrotismo

<https://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2018/05/1098-imoveis-ociosos-em-sp-ignoram-alerta-e-ficam-sujeitos-a-iptu-mais-carro.shtml>. Acesso em: 29 de maio de 2021.

¹⁹⁰ Idem.

¹⁹¹ SILVA, Eduardo. São Paulo tem déficit de 474 mil moradias, diz estudo. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 07 de setembro de 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2019/09/sao-paulo-tem-deficit-de-474-mil-moradias-diz-estudo.shtml>. Acesso em: 29 de maio de 2021.

¹⁹² Pandemia faz aumentar o número de moradores de rua em SP. **Jovem Pan**, São Paulo, 17 de agosto de 2020. Disponível em: <https://jovempan.com.br/programas/jornal-da-manha/pandemia-aumentar-moradores-rua-sp.html>. Acesso em: 29 de maio de 2021.

¹⁹³ ZYLBERKAN, Mariana. 1.098 imóveis ociosos em SP ignoram alerta e ficam sujeitos a IPTU mais caro. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15 de maio de 2018. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2018/05/1098-imoveis-ociosos-em-sp-ignoram-alerta-e-ficam-sujeitos-a-iptu-mais-carro.shtml>. Acesso em: 29 de maio de 2021.

¹⁹⁴ BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas: como o capitalismo evitará seu colapso**. Curitiba: Brazil Plublisching, 2019. Pág. 7.

transforma a vida em uma espécie de rendição às circunstâncias, como adverte o Papa Francisco, desobriga-nos de assumir a responsabilidade para com os dias que nos foram dados a existir, nessa extraordinária experiência que é a existência humana.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da pesquisa realizada foi possível compreender a trajetória da tributação sobre o patrimônio imobiliário no Brasil e como o modelo atual, com suas falhas e virtudes, foi sendo moldado através dos anos. Para tanto, utilizou-se uma abordagem interdisciplinar que envolveu, majoritariamente, as áreas do Direito, História e Economia.

A tributação sobre o patrimônio imobiliário está presente no Brasil desde a primeira constituição republicana de 1891, que elegia os estados competentes para tributarem tanto imóveis urbanos quanto rurais. Já com a Constituição de 1934 há a divisão do tributo, ficando a tributação dos imóveis urbanos com os municípios, enquanto os imóveis rurais seguem com a competência tributária dos estados. Já no texto constitucional de 1946, se observa a influência do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista a já presente isenção dada a pequenas propriedades rurais de proprietários que não possuíssem outros imóveis.

A década de 1960 é marcada por importantes mudanças no modelo tributário brasileiro. Em 1961, é aprovada uma emenda constitucional que transfere a competência do ITR para os municípios. No entanto, logo três anos depois, em 1964, o tributo passa a ficar sob a tutela da União, que deveria repassar receita para os municípios nos quais os imóveis objeto do tributo estivessem localizados. No mesmo ano de 1964 é instituído o Estatuto da Terra, que traz novas regras e diretrizes, revolucionando o modelo de ITR aplicado no país, ao trazer a ideia de aplicação progressiva do tributo com vistas a garantir o uso racional da terra e a observância da função social da propriedade. A Emenda Constitucional nº 18 de 1965 e o surgimento do Código Tributário Nacional acabam de moldar o sistema tributário brasileiro. O CTN traz, então, os princípios que devem nortear o sistema tributário e a aplicação das regras deste, ao mesmo tempo que aborda temas estritamente técnicos acerca de cada um dos tributos por ele trazido.

Com o fim do regime militar e através da constituinte de 1987, é promulgada a Constituição Federal de 1988, que inaugura um período ímpar no país, trazendo um modelo de Estado Social e Democrático de Direito, com foco nos direitos e garantias individuais e nos direitos sociais do cidadão. A CF/88 estabelece um modelo no qual o Estado passa a ter que atuar de maneira ativa na construção de uma sociedade justa, livre e igualitária, parafraseando o texto constitucional, em um processo que

remete ao que se estabeleceu em parte da Europa e nos Estados Unidos no período pós-guerra, porém com quase 40 anos de atraso. Em seu art. 3º, o legislador constituinte prevê os objetivos da República Brasileira, entre os quais, importante papel tem a redução das desigualdades sociais e regionais. Ou seja, como exposto acima, o Estado passa a ser o principal responsável pela consecução destes objetivos elegidos para a pátria, tendo a tributação papel de extrema relevância. Princípios como o da capacidade contributiva e igualdade tributária, aqui entendida sob o célebre conceito de tratar igualmente os iguais e de forma desigual os desiguais, na medida de sua desigualdade, passam a integrar o cerne normativo do modelo de tributação brasileiro. A partir dessa lógica, ganha peso a necessidade de se tributar progressivamente, sobretudo a renda e a propriedade.

Através da hermenêutica constitucional se conclui, então, que todo o ordenamento jurídico nacional deve ser elaborado e interpretado com vistas à consecução dos objetivos constitucionais do art. 3º da CF/88, sob pena da inconstitucionalidade. Desta sorte, não se exclui, por óbvio, o sistema tributário, que possui potencial exuberante, aliado a uma política adequada de gastos públicos, de garantir a redução das desigualdades, gestando uma sociedade mais justa, que possibilite oportunidades adequadas ao desenvolvimento das potencialidades pessoais de cada cidadão, ao garantir condições de saúde, alimentação, educação, trabalho e lazer mínimas.

O Brasil é um país marcado pela desigualdade extrema, que é fruto, sobretudo, das capitânicas hereditárias, da escravidão e do patrimonialismo arraigado às instituições públicas desde antes da Primeira República. No entanto, se observou, entre as décadas de 1940 e 1960, queda expressiva, sem precedentes em nossa história, nos níveis de desigualdade no país. Não obstante, durante e em razão do regime militar, o país não evoluiu neste quesito até meados dos anos 1990, quando se inicia uma retomada tardia de políticas públicas que visam o acesso à educação e transferência de renda, por exemplo.

Se observou também, através do presente estudo, que, praticamente todo o mundo desenvolvido vem sofrendo com o incremento das desigualdades socioeconômicas desde as décadas de 1980 e 1990, em um processo iniciado com as políticas econômicas e tributárias que ganharam a alcunha de neoliberais. A partir dos dados trazidos, se evidenciou o aumento da concentração de renda e da propriedade nas parcelas dos 10% e 1% mais ricos das sociedades observadas.

Apesar de praticamente todas as regiões do mundo sofrerem com esse aumento nos níveis de desigualdades socioeconômicas, o Brasil se encontra em posição desoladora nos rankings elaborados a partir do índice de Gini, nos quais o país fica entre as dez nações mais desiguais do planeta, só estando a frente de países africanos, das regiões mais pobres do mundo. Mesmo comparado somente à América Latina e Caribe, historicamente marcados pela pobreza e desigualdade exacerbadas, o Brasil fica com a pior colocação, apresentando níveis de desigualdade mais altos do que todos outros países da região.

Em relação à tributação sobre o patrimônio no Brasil, os dados do país mostram que a participação destes tributos representa apenas 4,4% da receita tributária total, ao passo que, na média, nos países que forma a OCDE este número é de 5,6%. Apesar da baixa arrecadação destes tributos no Brasil, que representam menos da metade da receita argentina com eles (9,3%), os dados apontam ainda uma participação maior do que a média da América Latina e Caribe, que é de 3,7%.

A arrecadação dos tributos sobre o patrimônio imobiliário (IPTU e ITR) é baixa no país, se encontrando muito aquém do potencial fiscal destes. O IPTU apresenta um peso maior nas finanças municipais nas maiores cidades. Contrastando os dados das capitais brasileiras se verificou que o tributo representa, em média, 25% da arrecadação tributária total destes municípios, com este número caindo à medida que cai também o tamanho da população das cidades. Entretanto, se verifica, aqui também, as mazelas das desigualdades regionais do país, pois a cidade de São Paulo concentra, sozinha, mais de 49% da arrecadação somada das capitais com o IPTU, ao passo que representa 26% da população. A frequência de domicílios que contribuem com o IPTU também é maior nas regiões Sudeste, Sul e Centro-Oeste.

Se verificou, por meio dos dados da Pesquisa de Orçamento Familiares de 2020, realizada pelo IBGE, que o IPTU acaba por ser regressivo em relação à renda das famílias, pois representa, proporcionalmente, um gasto mais elevado para os domicílios mais pobres. O tributo representou 1,2% da renda dos domicílios que recebem até 2 salários-mínimos, enquanto que para os domicílios com renda declarada superior a 12 salários-mínimos, o IPTU afetou somente 0,7 dos rendimentos, em total descompasso às disposições constitucionais que regem o tributo.

Se verificou que o IPTU, de maneira geral no país, apresenta baixo grau de progressividade em relação ao valor venal dos imóveis, sobretudo em razão da

desatualização das plantas de valores dos municípios e das dificuldades políticas e administrativas para alteração das mesmas e de atualização do cadastro dos imóveis. Este quadro representa, de maneira mais intensa ainda, a situação dos pequenos municípios que não dispõem de capacidade orçamentária e técnica para a realização das tarefas supracitadas.

Em relação ao combate à desigualdade e o acesso à moradia, se conclui que o IPTU não tem seus ditames constitucionais respeitados, nem cumpre com seu potencial fiscal e extrafiscal. Como abordado no último capítulo, utilizando-se a cidade de São Paulo como exemplo, o município com a maior arrecadação de IPTU do país, que representa quase dez vezes o total arrecadado com ITR pela União, ainda possui déficit de mais de 470 mil moradias, com uma população em situação de rua crescente, que chega a praticamente 25 mil pessoas, ao passo que detém milhares de imóveis desocupados somente em sua região central. Ou seja, as falhas na apuração dos valores atualizados dos imóveis, juntamente à baixa aplicação da progressividade no tempo do tributo, contribuem para o ínfimo aproveitamento do potencial do IPTU, enquanto mediador das políticas de moradia e urbanismo, como dispõe a legislação.

Apesar de não possuir na arrecadação sua principal finalidade, se concluiu que o ITR se encontra em estado de subaproveitamento, nos aspectos fiscal e extrafiscal do tributo. O ITR tem representado, em média, 0,1% da receita tributária total do país, em completa dissonância com a extensão territorial do Brasil e seus mais de 5,6 milhões de imóveis rurais declarados à Receita Federal no ano de 2018. Através destes dados, se verificou que cada propriedade, em média, paga somente R\$ 265,00 de ITR por ano à União. Entre os principais problemas que geram o baixo peso fiscal do tributo, encontram-se a desatualização da Tabela de Lotação Pecuária, que serve como uma das bases de apuração do ITR, além do fato do mesmo ser declarado pelo próprio contribuinte, o que gera a possibilidade de severa evasão fiscal.

Além disso, se vem verificando, pelo menos desde os anos 1970, que, apesar de ser disciplinado por uma legislação adequada, o ITR não tem cumprido sua função extrafiscal de regular o uso racional da terra, impedindo a formação de latifúndios e garantindo a função social da propriedade.

Com base no que se apurou até aqui, se conclui que a tributação sobre o patrimônio imobiliário no Brasil, ao invés de atuar como ferramenta auxiliar na

promoção dos direitos e garantias sociais e individuais, e, logo, na perseguição dos objetivos constitucionais da República Brasileira, tem servido como instrumento de incremento da desigualdade no país, em um fenômeno próprio do Brasil, no qual o modelo de tributação posto em prática, administrativa e judicialmente, guarda pouca semelhança com o modelo teórico traçado pelo legislador constitucional que tem no Estado Social um de seus pilares. Não obstante, este estado de coisas não é imutável e é preciso avançar nesta discussão para que nos aproximemos de um sistema tributário que, na prática, concretize os objetivos da República, promovendo uma sociedade livre, justa e igualitária.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988258/>. Acesso em: 15 Mar 2021.

AFONSO, José Roberto R.; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. **IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**. Vol. 4. FGV Projetos. Disponível: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/iptu-no-brasil-um-diagnostico-abrangente>.

AZEVEDO, Felipe de. Tributação sobre propriedade no brasil: descrição e mensuração. **Dissertação (mestrado). Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Economia**. 2016. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/1285/1/FAzevedo.pdf>. Acesso em: 15 de novembro de 2020.

BALEEIRO, Aliomar. **Constituições brasileiras, volume II: 1891**. 3. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. O direito financeiro na constituição de 1967. **Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional**. Brasília, DF, v. 6, p. 35-68, maio de 2011. Disponível em: <https://revistadoatribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc6000001785c85ae11672e3f6d&docguid=lc92b00a089da11e1911400008517971a&hitguid=lc92b00a089da11e1911400008517971a&spos=4&eps=4&td=7&context=72&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>.

BATISTA, Natália Nunes Ferreira; FERREIRA, Jaqueline; LEITÃO, Sergio (coord.). **Imposto Territorial Rural: justiça tributária e incentivos ambientais**. Instituto Escolhas: São Paulo: Abril de 2019. Pág. 10. Disponível em: https://www.escolhas.org/wp-content/uploads/2019/05/ITR_relatorio_final_FINAL.pdf.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BRASIL. [Constituição (1934)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1934**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 17 de setembro de 2020.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1946. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1940-1949/constituicao-1946-18-julho-1946-365199-publicacaooriginal-1-pl.html>.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000**. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm#art3.

BRASIL. **Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 17 de novembro de 2021.

BRASIL. **Lei 9.393 de 19 de dezembro de 1996**. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm. Acesso em: 12.03.2021.

BRASIL. **Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001**. Estatuto da Cidade. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm.

BRASIL. **Lei 11.250 de 27 de dezembro de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11250.htm.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 153.7710/MG**. Lei 5.641/89 do município de Belo Horizonte/MG. IPTU. Progressividade. Inconstitucionalidade. Recorrente: Jose Tarcizio De Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte/MG. Relatora: Ministro Carlos Velloso, 20 de novembro de 1996. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634&pgl=1&pgF=100000>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 666.156/RJ**. Direito tributário. Recurso Extraordinário Com Repercussão Geral. Iptu. Alíquotas

Diferenciadas. Lei Municipal Anterior À Ec 29/2000. Constitucionalidade. Precedentes de ambas as turmas. Recorrente: Gd Empreendimentos Imobiliários S/A. Recorrido: Município de Rio de Janeiro/RJ. Relator: Ministro Luis Roberto Barroso, 8 de maio de 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4178349&numeroProcesso=666156&classeProcesso=RE&numeroTema=523>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 589**. É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2006]. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2300#:~:text=%C3%89%20inconstitucional%20a%20fixa%C3%A7%C3%A3o%20de,n%C3%BAmero%20de%20im%C3%B3veis%20do%20contribuinte.&text=Imposto%20Predial%20e%20Territorial%20Urbano%20%2D%20Progressividade%20%2D%20Fun%C3%A7%C3%A3o%20social%20da%20propriedade,29%2F2000%20%2D%20Lei%20posterior>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 668**. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2005]. Disponível em

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521>.

BUFFON, Marciano. **Tributação, desigualdade e mudanças climáticas: como o capitalismo evitará seu colapso**. Curitiba: Brazil Plubliching, 2019.

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

BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. **Tese (doutorado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito**, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>.

CALIXTRE, André. Riqueza patrimonial: o lado oculto da desigualdade brasileira. Entrevista especial com André Calixtre. Patrícia Fachin. **IHU On-Line: Revista do Instituto Humanitas Unisinos**, São Leopoldo, 28 de março de 2018. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/577431-riqueza-patrimonial-o-lado-oculto-da-desigualdade-brasileira-entrevista-especial-com-andre-calixtre>.

CALIXTRE, André. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. Texto para Discussão nº 27. **Plataforma Política Social**: Março, 2018. Disponível em: https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_27.pdf.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Série IDP - Comentários à Constituição do Brasil**. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553602377/>.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Comentários ao Estatuto da Cidade**, 5ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2013. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522476862/>.

CARVALHO, Pedro Humberto de et al. Política fiscal e justiça social no Brasil: o caso do IPTU. Comunicado do IPEA nº 28. **IPEA**, Brasília: Agosto, 2009. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=1747

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **A Progressividade dos Tributos Diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFs) 2008-2009 e 2017-2018**. TD 2645. Rio de Janeiro, RJ, Abril de 2021. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2645.pdf.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras**. TD 1417. Rio de Janeiro, RJ, 2009. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1417.pdf.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>.

CONCEPTOS básicos: Información general sobre qué es el impuesto y los bienes alcanzados. *In*: AFIP. Buenos Aires. Disponível em: <https://www.afip.gob.ar/gananciasYBienes/bienes-personales/conceptos-basicos/que-es.asp>.

CORRÊA, Alessandro Aguirres et al. Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributos e Bases de Incidência. **Receita Federal**, Brasília: Março de 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>.

DIAS, T.J. A. **30 Anos da Constituição Brasileira-Democracia, Direitos Fundamentais e Instituições**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530982393/>.

DORNELLES, Francisco. O sistema tributário da constituição de 1988. 01 de novembro de 2013. Pág. 4. Disponível em: <http://www.joserobertoafonso.com.br/sistema-tributario-da-constituicao-de-1988-dornelles/>.

FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 12ª ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2006.

GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil**: estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a

Refoma Tributária Trump). São Paulo: Almedina, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584936267/>.

GEORGES, Rafael. País estagnado: um retrato das desigualdades brasileiras 2018. **OXFAM BRASIL**. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/pais-estagnado>.

GOMES, Laurentino. **1889: Como um imperador cansado, um marechal vaidoso e um professor injustiçado contribuíram para o fim da Monarquia e a Proclamação da República no Brasil**. São Paulo: Globo, 2013.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Censo Agropecuário 2017**. Rio de Janeiro: IBGE, 2018. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com_mediaibge/arquivos/d37d30efd337a9b66852d60148695df1.pdf.

LEÃO, Celina Gontijo; FRIAS, Lincoln. A importância social do iptu e os problemas em sua gestão. **Qualitas Revista Eletrônica**, v.19, n.1, p. 23-42, janeiro/março 2018. Disponível em: <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/3637/pdf>.

LEÃO, Celina Gontijo; FRIAS, Lincoln. As deficiências do Imposto Territorial Rural (ITR). *Revista Debate Econômico*, v.4, n.2, p. 96-115, jul/dez 2016. Disponível em: <http://publicacoes.unifal-mg.edu.br/revistas/index.php/revistadebateeconomico/article/view/558>.

LENTI, Felipe Eduardo Brandão e SILVA, Ana Paula Moreira da. Repensando o imposto territorial rural para fins de adequação ambiental. In: Silva, Ana Paula Moreira da; Marques, Henrique Borges e Sambuichi, Regina Helena Rosa (orgs.). **Mudanças no código florestal brasileiro: desafios para a implementação da nova lei**. Rio de Janeiro: IPEA, 2016. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/9230>.

MEDEIROS, Leonilde Servolo de. Verbete: Estatuto da Terra. In: FGV CPDOC. Disponível em: <http://www.fgv.br/cpdoc/acervo/dicionarios/verbete-tematico/estatuto-da-terra-1#:~:text=O%20Estatuto%20estipula%2C%20nos%20contratos,ao%20%C3%ADndice%20geral%20de%20pre%20os>.

MENEGHETTI NETO, Alfredo. **Imposto Territorial Rural (ITR): Algumas Considerações**. *Indicadores Econômicos FEE*, v. 20, n. 3. Porto Alegre. 1992. Pág.185. Disponível em: <https://revistas.dee.spgg.rs.gov.br/index.php/indicadores/article/viewFile/721/969>.

MINELLA, Ary Cesar. **Reforma tributária: a implantação do imposto territorial no Rio Grande do Sul durante a Primeira República**. In: 150 anos de Finanças Públicas. FEE. Porto Alegre: 1985. Pág. 28. Disponível em: <http://cdn.fee.tche.br/digitalizacao/rio-grande-do-sul-150-anos-financas-publicas/rio-grande-do-sul-150-anos-finan%27as-publicas-texto.pdf>.

OLIVEIRA, Fabrício A. A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco brasileiro: 1889- 2009. Texto para Discussão nº 1469. **IPEA**, Brasília: Janeiro, 2010. Disponível em:

https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016

Pandemia faz aumentar o número de moradores de rua em SP. **Jovem Pan**, São Paulo, 17 de agosto de 2020. Disponível em: <https://jovempan.com.br/programas/jornal-da-manha/pandemia-aumentar-moradores-rua-sp.html>.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553608973>.

PIKETTY, Thomas. **A Economia da Desigualdade**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PIKETTY, Thomas. **Capital e Ideologia**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2020.

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

PIRES, Manoel. Carga Tributária no Brasil: 1990-2020. *In*: Observatório de Política Fiscal. Rio de Janeiro, 05 de abril de 2021. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020#:~:text=Segundo%20a%20STN%2C%20a%20carga,segundo%20ano%20seguido%20de%20redu%C3%A7%C3%A3o>.

PORTO, Éderson Garin. **Estado de direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria, 2009.

REYDON, Bastiaan Philip; OLIVEIRA, Thiago Ademir Macedo. A descentralização fiscal do ITR através do cadastro territorial multifinalitário. *In*: IV SIMPÓSIO BRASILEIRO DE CIÊNCIAS GEODÉSICAS E TECNOLOGIAS DA GEOINFORMAÇÃO, 2012, Recife. Anais... Recife: CTG/UFPE, 2012. p. 1-7. Disponível em: http://tatosistemas.com.br/2017/wp-content/uploads/2016/10/Oliveira_ITR_1.pdf.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas**, 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502144620/>.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SASSE, Cintia. **Recordista em desigualdade, país estuda alternativas para ajudar os mais pobres**. *In*: SENADO FEDERAL, 12 de mar. de 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/03/recordista-em-desigualdade-pais-estuda-alternativas-para-ajudar-os-mais-pobres>.

SCHWARCZ, Lilia Moritz; STARLING, Heloisa Murgel. **Brasil: uma biografia**. São Paulo: Companhia das Letras, 2015.

SILVA, Eduardo. São Paulo tem déficit de 474 mil moradias, diz estudo. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 07 de setembro de 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2019/09/sao-paulo-tem-deficit-de-474-mil-moradias-diz-estudo.shtml>.

Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2020. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Pág. 54. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>.

STF vai decidir sobre progressividade de IPTU. In: **CONSULTOR** jurídico. São Paulo, 3 de março de 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-mar-03/stf-decidir-progressividade-aliquotas-iptu>.

STIGLITZ, Joseph E. **O preço da Desigualdade**. Lisboa: Bertrand Editora, 2013.

SOUZA, Eustáquio Gomes de. ITR: uma legislação eficiente e uma arrecadação incongruente. 2004. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/premios/schontag/2004/terceirolugar.pdf>.

SOUZA, P. H. G. F. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016. **Tese (Doutorado) – Universidade de Brasília**, Brasília, 2016. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2018. Pág. 362. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/185200/pdf/0?code=taQzdpbLVaPMu8PbiNYgtVHWHKqcBon2W2QJzqNgr4CMa4d7L2am5l3BKY7cVdXOTv7UmABKpDVD30cvVzthQg==>.

VALENTE, Fernanda. STF julga constitucionais leis municipais sobre alíquota diferente de IPTU. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 10 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-10/municipios-podem-aplicar-aliquotas-diferentes-iptu-decide-stf>.

VARSANO, Ricardo. TD 0405 - Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. Rio de Janeiro: Texto para discussão/ **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA**: Rio de Janeiro, janeiro de 1996. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564

VILARINHO, Carlyle Ramos de Oliveira. O imposto territorial rural (ITR) no Brasil. 1989. 258f. Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Economia, Campinas, [SP. Disponível em: <http://www.repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/286318>>.

ZYLBERKAN, Mariana. 1.098 imóveis ociosos em SP ignoram alerta e ficam sujeitos a IPTU mais caro. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15 de maio de 2018. Disponível

em: <https://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2018/05/1098-imoveis-ociosos-em-sp-ignoram-alerta-e-ficam-sujeitos-a-iptu-mais-caros.shtml>.

WOLFFENBUTTEL, Andréa. **O que é? - Índice de Gini.** *In:* IPEA, 01 de nov. de 2004. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28.