



DIREITOS HUMANOS E POLÍTICA FISCAL

## REFORMA TRIBUTÁRIA E OS DIREITOS MUNICIPAIS: NOVA PROPOSTA IPTU

Fabrício Bon Vecchio<sup>1</sup>  
Débora Manke Vieira<sup>2</sup>

### 1 INTRODUÇÃO

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) é um imposto de competência dos municípios, mas sua administração tem sido bastante negligenciada pela maioria das administrações municipais. Como resultado, sua arrecadação muitas vezes tem sido simbólica e muito abaixo do potencial, apesar de alguns casos se observarem otimização e boas práticas.

Esse cenário se agrava numa política atual de desoneração tributária promovida pelo governo federal o que afeta negativamente o nível de transferências municipais. Por isso, para dar estabilidade às receitas municipais, com o incremento da arrecadação própria, notadamente o IPTU tem sido um fator chave nas finanças públicas e estopim para alterações legislativas que oneram cada vez mais o contribuinte.

23

### 2 FEDERALISMO FISCAL: A REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE RECEITAS AOS MUNICÍPIOS

É impossível visualizar o funcionamento dos entes federados sem o efetivo funcionamento das transferências intergovernamentais, considerando a extensão territorial brasileira (atualmente, são 5.570 municípios). O complexo e centralizado modelo brasileiro de arrecadação tributária não permite que, muitas vezes, os governos disponham de recursos suficientes para desenvolver e executar políticas públicas que atendam às necessidades locais. As diferenças econômico-sociais entre as regiões brasileiras criam necessidades que não conseguem ser saciadas apenas com a arrecadação obtida pelos Municípios.

O grau de despesas e/ou descentralização regulamentada pode não ser a única dimensão relevante quando se trata de avaliar a eficácia e a eficiência de diferentes sistemas. Na verdade a descentralização da receita pode ser de suma importância, como alguns autores sugeriram recentemente, cunhando o nome de “descentralização parcial da receita”, para se referirem aos casos em que: (a) a parcela das transferências sobre as receitas subnacionais é muito alta, (b) a

---

<sup>1</sup> Metrando em Direito da Empresa e dos Negócios pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). E-mail: fbvecchio@hotmail.com.

<sup>2</sup> Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). E-mail: deboramanke@gmail.com.

autonomia na definição dos parâmetros fiscais é reduzida, e/ou (c) a proporção das transferências sobre os gastos nos programas analisados é alta (DEVAJARAM; KEHMANI; SHAH, 2008, p. 123).

As transferências intergovernamentais surgem como uma boa forma para que o governo central de uma federação possa para equilibrar as condições econômicas dos demais entes federados, distribuindo uma parcela da sua arrecadação, em especial, para os entes com menor capacidade econômica.

Partindo de uma concepção mais filosófica, vamos observar que os recursos arrecadados pela União serão aplicados nos Estados e nos Municípios, e os recursos arrecadados pelos Estados serão aplicados nos Municípios, o que nos remete, salvo melhor juízo, a enxergar tais entes de maneira virtual, uma vez que o volume de recursos arrecadados chegará de alguma forma ao Município, pois é nele que vive o cidadão. Para materializar toda essa engrenagem de movimentação de recursos, existem mecanismos próprios, legalmente instituídos, que estabelecem e definem a forma jurídica de fazer com que tais valores sejam transferidos entre os entes federados, seja por meio intergovernamental ou intragovernamental, através da criação de fundos, concessão de subvenções, transferências constitucionais e voluntárias (JUND, 2008, p. 169).

Na estrutura federalista fiscal do Brasil, os Municípios são os entes que mais recebem transferências dos Estados e da União. A legislação das transferências obrigatórias, na maioria das vezes, costuma estabelecer critérios que visam à correção / amenização dos desequilíbrios econômicos dos entes beneficiários, considerando, principalmente, a parcela da população que será atendida. Essa tendência costuma ser observada, também, nas transferências voluntárias (SUZART; ZUCCOLOTTO; ROCHA, 2018, p. 129).

Essa foi uma mudança profunda e contínua: ano após ano, o governo federal repassou menos para os estados e cada vez mais para as prefeituras. Passou a operar uma ligação cada vez mais direta entre Brasília e as prefeituras de todo o país, sem passar pelos governos estaduais, de modo que, diferentemente do que costuma ser praxe em outras federações, a esfera intermediária de governo deixou de comandar ou de participar da política, fiscal e financeiramente das relações entre a esfera nacional e a local. Esta pode não ser apenas uma opção política de quem está à frente do governo central, mas ter se tornado uma nova estrutura das relações intergovernamentais, sobretudo levando-se em conta a natureza do processo eleitoral do país, em que os congressistas estão mais vinculados a interesses locais do que regionais ou estaduais (AFONSO, 2016, *online*).

A repartição constitucional que trata dos tributos especifica a relevância econômica dos entes dotados de aptidão para criação destes. Essa delegação desarmônica desencadeou um aumento de gastos público, insuficientes para as necessidades dos municípios, ainda que utilizando o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). A capacidade de gastos dos Municípios, tenderia a sobretaxar os contribuintes para obter mais receita, além se constituir claramente em injusta política fiscal.

Os repasses financeiros têm natureza distinta entre o perfil municipal e as características entre as fontes – base tributária disponível, esforço fiscal e estrutura de impostos. A Constituição determina que a regra matriz de incidência esteja estruturada de forma que observe o critério da progressividade, critério suficiente para efetivar o princípio da capacidade contributiva.

### **3 REFORMA TRIBUTÁRIA: LAND VALUE TAXATION E O IPTU**

O método de se utilizar renda como base tributária ignora as demais características que incidem na arrecadação, como a composição da produção, população e grau de urbanização

(BLANCO, 1997). Assim, foi desenvolvido um método contábil que determina a base tributária quando há diferentes incidências tributárias - o *Representative Tax System* e o *Representative Revenue System* - aplicando um sistema de alíquotas padronizado sobre as bases disponíveis de cada imposto na unidade de governo, indicando, portanto, um nível médio de taxaço.

A participação do IPTU na receita tributária própria municipal é de aproximadamente 30%<sup>3</sup>, excluindo a arrecadação proveniente de receitas de contribuições sociais sobre os salários dos servidores municipais. Seu crescimento superou 50% entre 2010 e 2019, quando passou a representar 0,65% do Produto Interno Bruto (PIB). Este resultado é oriundo do esforço fiscal de diversos municípios direcionados à atualização do cadastro territorial; criação de observatórios do mercado imobiliário; reavaliação dos imóveis; e, aperfeiçoamento dos seus sistemas de arrecadação e cobrança.

O modelo *Land Value Taxation*, ou tributação do valor da terra, tem impacto extrafiscal positivo ao induzir o uso produtivo da propriedade ou potencialmente induzindo à eficiência no uso da terra ao desonerar as benfeitorias efetuados pelo proprietário.

É essa a proposta da Reforma Tributária, a adoção do modelo *Land Value Taxation*, unificando ITR e IPTU em Imposto sobre a Propriedade Territorial (IT). A desoneração implicará na redução da base do IPTU, sendo necessário aumentar as alíquotas sobre o valor da terra a fim de que as receitas municipais não sejam impactadas negativamente – deslocando a carga dos imóveis edificados para os não edificados. O crescimento da urbanização e demanda por infraestrutura envolve a descentralização de funções públicas e, conseqüente, o impacto orçamentário dos entes federados, afetando a transferência de recursos.

O fortalecimento das receitas próprias é aquecido pelo mercado imobiliário, pois há potencial de prover uma grande receita. Ainda assim, esses recursos estão longe de financiar a demanda local por infraestrutura urbana.

Ademais, o IPTU pode ser analisado como um instrumento tributário distributivo, reduzindo as desigualdades de renda e, também, induzindo políticas habitacionais, sobretudo com melhor uso do solo urbano. Um sistema ideal deveria estabelecer o valor das alíquotas do imposto imobiliário para adequar as necessidades orçamentárias, independente de distorções econômicas, baseadas na capacidade contributiva de seus contribuintes. Isso porque a crise fiscal deve minimizar essas distorções causadas pelos impostos indiretos, alavancando maior participação popular, como forma de aumentar a aceitação política.

Infelizmente, mesmo com toda a preocupação do legislador dada a progressividade e o uso do IPTU como instrumento extrafiscal, o conservadorismo das interpretações do Judiciário tem prevalecido, e muitas iniciativas municipais, de forma a executar essas políticas, foram embargadas tanto nos tribunais estaduais ou regionais como no STF. Como grande exemplo, há a aplicação de alíquotas diferenciadas do IPTU como instrumento de política urbana e progressividade tributária, que foram amplamente contestadas no STF até 2000, tendo o município que devolver ao contribuinte todo o imposto cobrado. Com isso, através de vários recursos extraordinários, o órgão vinha declarando inconstitucional a aplicação de alíquotas progressivas<sup>4</sup> e várias leis municipais foram anuladas judicialmente. Essa situação perdurou até

<sup>3</sup> TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019**. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:32076](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076). Acesso em 21 nov. 2020.

<sup>4</sup> A justificativa jurídica do STF da ilegalidade de alíquotas progressivas de IPTU é que, sendo tal imposto “real” (sobre a propriedade), o princípio da capacidade contributiva do cidadão para aplicação da progressividade não seria válido, isto é, não se poderia afirmar que necessariamente contribuintes de imóveis mais valorizados tivessem de fato maior poder aquisitivo para arcar com uma alíquota maior que os demais.

2000, quando foi promulgada a EC no 29 (a qual também tratava do aumento dos recursos da saúde), que modificou o artigo 156, passando a permitir expressamente e taxativamente que o IPTU poderia ter alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel ou alíquotas variáveis conforme tamanho, localização ou uso do imóvel<sup>5</sup>. Com isso, a atual estrutura tributária no Brasil passava a contar de fato com dois impostos efetivamente progressivos, o IR e o IPTU de alguns municípios. Além disso, o artigo 7º da Lei Federal no 10.257/2001 regulamentou o artigo 182 da CF de 1988, que trata da adoção do instrumento “IPTU Progressivo no venal”, isto é, o aumento anual das alíquotas do IPTU (até o limite de 15%) para imóveis que não atendessem às diretrizes do Plano Diretor Municipal relativas ao parcelamento, à edificação ou à utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado.

A letargia da Reforma Tributária acaba por agravar as desigualdades sociais e invocar, da mesma forma, a solução de mazelas da sociedade, traduzindo-se em ofensa aos direitos humanos; de modo contrário, nos parece que a busca é a perda de autonomia municipal e gerenciamento de recursos a que se visa, distorcendo noções clássicas do direito tributário, como a solidariedade.

Estudos já analisaram o impacto da mudança da base de cálculo do IPTU para o valor da terra desconsiderado as construções nos imóveis residenciais na cidade de Porto Alegre, alertando que: (a) 25% dos contribuintes possuem imóveis de menor valor incidindo um aumento de 76% na carga tributária; (b) 50% dos contribuintes que possuem imóveis de valor intermediário incidiria um aumento de 36% na carga tributária e (c) 25% dos contribuintes possuem imóveis de alto valor que sofreriam uma redução de 16%.<sup>6</sup>

Pelas suas características o IPTU é menos sujeito ao impacto de flutuações econômicas, sendo, portanto, fundamental para a manutenção de serviços básicos das cidades. recomenda-se fortemente que alterações na política tributária sejam fundamentadas na avaliação dos seus impactos, visando evitar que decisões políticas reduzam as receitas municipais, colocando em risco a continuidade da prestação de serviços públicos básicos ou onerando de forma desproporcional contribuintes com menor capacidade contributiva.

Ainda tratando sobre a perda de autonomia das prefeituras, coloca-se em risco a estrutura federativa introduzida pela ordem constitucional (CARVALHO, 2010, p. 27). Um dos princípios primordiais postos no ordenamento é o da federação (ATALIBA, 2007, p. 37) que ganha status valorativo após delegar competências federais para a instituição de contribuições sociais, onde ficou disposto que suas receitas não estão sujeitas à repartição constitucional.

#### **4 POLÍTICA FISCAL: REEQUILÍBRIO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS MUNICIPAIS ALÉM DA PROTEÇÃO AO CONTRIBUINTE**

Em respeito aos inúmeros avanços deste importante instrumento, recomenda-se fortemente que alterações na política tributária sejam fundamentadas na avaliação dos seus impactos, visando evitar que decisões políticas reduzam as receitas municipais, colocando em

---

<sup>5</sup> Com isso, a Súmula no 668 de 2003 do STF ainda declarava inconstitucional todas as leis tributárias municipais de IPTU com alíquotas progressivas anteriores à EC no 29/2000, porém já estava pacificada juridicamente a controversa questão.

<sup>6</sup> À título de curiosidade, “a prefeitura de Porto Alegre arrecadou R\$ 437,661 milhões com o pagamento com desconto de 10% do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). O montante é 14,28% superior ao arrecadado no mesmo período de 2019, quando ficou em R\$ 382,9 milhões” (JORNAL DO COMÉRCIO. Prefeitura de Porto Alegre arrecada R\$ 437 milhões com pagamento antecipado do IPTU. Disponível em: [https://www.jornaldocomercio.com/\\_conteudo/economia/2020/01/719555-prefeitura-de-porto-alegre-arrecada-r-437-milhoes-com-pagamento-antecipado-do-iptu.html](https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/economia/2020/01/719555-prefeitura-de-porto-alegre-arrecada-r-437-milhoes-com-pagamento-antecipado-do-iptu.html). Acesso em 21 nov. 2020).

risco a continuidade da prestação de serviços públicos básicos ou onerando de forma desproporcional contribuintes com menor capacidade contributiva.

O crescimento da urbanização e demanda por infraestrutura envolve a descentralização de funções públicas e, conseqüentemente, o impacto orçamentário dos entes federados, afetando a transferência de recursos. O fortalecimento das receitas próprias é aquecido pelo mercado imobiliário, pois há potencial de prover uma grande receita. Ainda assim, esses recursos estão longe de financiar a demanda local por infraestrutura urbana. Ademais, o IPTU pode ser analisado como um instrumento tributário distributivo, reduzindo as desigualdades de renda e, também, induzindo políticas habitacionais, sobretudo com melhor uso do solo urbano.

Um sistema ideal deveria estabelecer o valor das alíquotas do imposto imobiliário para adequar as necessidades orçamentárias, independente de distorções econômicas, baseadas na capacidade contributiva de seus contribuintes. Isso porque a crise fiscal deve minimizar essas distorções causadas pelos impostos indiretos, alavancando maior participação popular, como forma de aumentar a aceitação política.

Apenas Dinamarca, Austrália e a Estônia estabeleceram um imposto puro ao valor da terra. No caso da Austrália, o imposto imobiliário instituído pelos Estados incide apenas sobre o valor da terra, entretanto, o imposto de competência municipal incide sobre o valor integral dos imóveis, incluindo terra e construções. Na América Latina, este imposto foi introduzido em Mexicali, México. Na Nova Zelândia, a sua reduzida aceitabilidade resultou na sua extinção em 1992, quando o valor das construções passou a ser tributado. Importante notar que tanto a Austrália como a Nova Zelândia são países de baixa densidade demográfica. Nos Estados Unidos, a grande maioria dos municípios emprega o valor integral do imóvel, incluindo as construções, exceto por alguns municípios do Estado da Pennsylvania que utilizam o *graded-system* no qual alíquotas mais elevadas são aplicadas ao valor da terra do que ao valor da construção (PINTO, 2020).

Um imposto sobre o valor da terra limita significativamente a magnitude da base de cálculo, excluindo parte substancial da riqueza, principalmente em cidades urbanas consolidadas. Embora a perda de receita possa ser compensada pela elevação da alíquota, é imprescindível assegurar a existência de capacidade contributiva para arcar com o ônus tributário nas diferentes classes de imóveis devido à desvinculação entre o imposto e a riqueza. Devido à necessidade de renda monetária líquida para o pagamento do imposto, a inadimplência tende a aumentar quando a base de cálculo é desvinculada da renda do contribuinte, como ocorre com o imposto sobre o valor da terra. (McCLUSKEY; WILLIAMS, 1999; UM-HABITAT, 2011).

A federação brasileira percorre no atual momento um caminho de mudanças que envolvem, entre muitos assuntos, uma provável onda de recentralização política, uma já certa perda de espaço importante dos governos estaduais e uma crescente ligação direta entre Governo Federal e governos municipais. No Brasil, não costuma ser de conhecimento comum o quanto essa ponte direta entre nacional e local é infrequente nas federações mundo afora (AFONSO, 2016, *online*).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta de reforma tributária baseada em uma nova proposta IPTU, pode eliminar os problemas fundamentais do atual sistema tributário brasileiro, desenhando um sistema eficiente, simples, flexível, transparente, justo e que permite o funcionamento de um federalismo fiscal, com autonomia dos municípios sem que isso afete a arrecadação de suas receitas.

A reforma tributária não é original, pois ela combina vários elementos que foram sugeridos em outras propostas e que contribuem para aperfeiçoar uma tributação otimizada, chave para uma tributação mais eficiente e mais justa do ponto de vista da justiça distributiva.

Nossa ideia é o desenvolvimento de um novo sistema que se adapte ao tamanho da carga tributária desejada, sendo capaz de ajustar-se automaticamente as condições mutáveis no futuro – valorização imobiliária, replanejamento da cidade e demais diretrizes imobiliárias. O efeito neutro do IPTU sobre as receitas municipais, pode harmonizar-se com a produção de outras alíquotas de mesma competência, porém levando em conta os valores e utilização dos imóveis de modo a maximizar a arrecadação, e criando um limite claro entre a justa carga tributária e o efeito confiscatório.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. Federalismo Fiscal Brasileiro: uma visão atualizada. **Debates Acadêmicos**, Caderno Virtual IDP, v. 1, n. 34, 2016. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/2727>. Acesso em 02 nov. 2020.

BLANCO Cossio, Fernando. **Disparidades Econômicas Inter-regionais, Capacidade de Obtenção de Recursos Tributários, Esforço Fiscal e Gasto Público no Federalismo Brasileiro**, Dissertação, PUC, Rio de Janeiro, 1995.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CESARE, Claudia M. De; FERNANDES, Cintia Estefania; OLIVEIRA, Gelson Santos; CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto B. IPTU e a PEC 110/2019 (Reforma Tributária): teoria, prática, insensatez e retrocesso. **Revista da ESDM**, Porto Alegre, v. 6, n. 11, p. 72- 93, 2020.

DEVAJARAN, Shanta; KEHMANI, Stutui; SHAH, Shekhar. Political economy and service delivery. **Handbook of Fiscal Federalism**. Massachusetts, USA: Edward Elgar Publishing, 2008.

JUND, Sergio. **AFO – Administração Financeira e Orçamentária**. 3ª ed. São Paulo: Elsevier, 2008.

MCCLUSKEY, W; WILLIAMS, B. Introduction: A Comparative Evaluation. McCluskey, Willian (ed.) **Property Tax: An International Comparative Review**. Hants, England: Ashgate Publishing Ltd., p. 1-31, 1999.

PAIXÃO, Vívian Nigri Queiroga Diniz da; CORREIO, Fernanda Lopez Marques da Silva. Fontes de financiamento das Políticas Públicas: repartição das receitas tributárias e a evolução dos Municípios. **Caderno de Direito e Políticas Públicas**, v. 1, n. 2, p. 139-163, 2019.

PINTO, Victor Carvalho. É Preciso Substituir o IPTU por um Imposto sobre o Valor da Terra. **Caos Planejado**, 2020.

SUZART, Janilson Antonio da Silva; ZUCCOLOTTO, Robson; ROCHA, Diones Gomes da. Federalismo Fiscal e as Transferências Intergovernamentais: um estudo exploratório com os municípios brasileiros. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 11, n. 1, p. 127-145, jan./abr. 2018.

UN-HABITAT. **Landy and Property Tax: A Policy Guide**. Nairobi: United Nations Human Settlements Program, 2011.