

Revista de  
**Direito Econômico e  
Socioambiental**

ISSN 2179-8214

Licenciado sob uma Licença Creative Commons



# **REVISTA DE DIREITO ECONÔMICO E SOCIOAMBIENTAL**

vol. 9 | n. 2 | maio/agosto 2018 | ISSN 2179-8214

Periodicidade quadrimestral | [www.pucpr.br/direitoeconomico](http://www.pucpr.br/direitoeconomico)

Curitiba | Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR



## **Tributos sobre a propriedade no Brasil: o descompasso entre os preceitos constitucionais e a realidade tributária**

*Property taxes on Brazil: the disagreement between the  
constitutional precepts and the tax reality*

**Marciano Buffon\***

Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Brasil)  
marciano@buffonefurlan.com.br

**Vinicius de Oliveira Barcellos\*\***

Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Brasil)  
vobarcellos@gmail.com

Recebido: 19/09/2017  
Received: 09/19/2017

Aprovado: 14/04/2018  
Approved: 04/14/2018

Como citar este artigo/*How to cite this article*: BUFFON, Marciano; BARCELLOS, Vinicius de Oliveira. Tributos sobre a propriedade no Brasil: o descompasso entre os preceitos constitucionais e a realidade tributária. **Revista Direito Econômico e Socioambiental**, v. 9, n. 2, p. 336-369, maio/ago. 2018. doi: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v9i2.21746.

\* Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado/Doutorado) e da graduação na Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS (São Leopoldo-RS, Brasil). Doutor em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Advogado na área tributária. E-mail: marciano@buffonefurlan.com.br.

\*\* Mestrando em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais na Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS (São Leopoldo-RS, Brasil). Servidor público estadual. E-mail: vobarcellos@gmail.com

## Resumo

O presente artigo busca compreender os motivos para o desacordo entre o texto constitucional e a realidade do sistema tributário brasileiro, tendo em vista a baixa arrecadação de tributos sobre a propriedade e a regressividade do sistema tributário. Para tanto, adotar-se-á o método hermenêutico fenomenológico. Mediante a análise dos principais pressupostos do dever fundamental de pagar tributos, definem-se as premissas de um sistema tributário adequado, em especial a aplicação da capacidade contributiva e da progressividade fiscal, confrontando-o com o sistema ora vigente, para que seja possível elencar alguns dos problemas do sistema atual, bem como compreender algumas das restrições que ainda existem quanto a uma maior incidência dos tributos incidentes sobre a propriedade. Conclui-se, então, que no Estado Democrático de Direito, a tributação deve servir de meio a concretização dos objetivos constitucionais, através da devida aplicação da capacidade contributiva. Contudo, há entraves quanto a aplicação de tal princípio nos tributos sobre a propriedade, de ordem doutrinária, jurisprudencial e política, o que impede a concretização dos preceitos constitucionais. Tais entraves precisam ser superados.

**Palavras-chave:** tributos; propriedade; deveres fundamentais; capacidade contributiva; progressividade.

## Abstract

*This article tries to examine the reasons for the discordance between the constitutional text and the reality of the Brazilian tax system, due to the low tax collection on property and to the regressivity of the tax system. For that, the hermeneutic phenomenological method will be adopted. Through an analysis of the main assumptions of the fundamental duty to pay taxes, the premises of an adequate tax system are defined, especially the application of contributive capability and the tax progressivity, by confronting it with the current system, so that it is possible to list some of its problems, as well as to understand some of the remaining restrictions on a higher incidence of property taxes. It is concluded, then, that in the Democratic State of Law, the tax system must be the way to concretize the constitutional's objectives, through the correct application of the contributive capability. However, there are doctrinaires, jurisprudential and politics barriers to the application of this principle in the property taxes, what prevents the concretize of the constitutional precepts. These barriers must be overcome.*

**Keywords:** taxes; property; fundamental duties; contributory capacity; progressivity.

## Sumário

1. Introdução. 2. Da importância da justa tributação para o desenvolvimento da sociedade. 3. Da tributação da propriedade do Brasil: dos problemas do modelo vigente e a necessidade de

superar os preconceitos interpretativos. **3.1.** Da regressividade do sistema tributário brasileiro. **3.2.** Da baixa arrecadação dos tributos incidentes sobre o patrimônio. **3.3.** Restrições quanto à aplicação da progressividade nos tributos incidentes sobre o patrimônio. **4.** Dos entraves que a concepção de propriedade apresenta à evolução da tributação da propriedade. **5.** Considerações finais. Referências.

---

## 1. Introdução

Em total contraste com o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual os mais abastados devem contribuir de forma mais significativa para a manutenção do Estado, o patrimônio não é tido como uma manifestação de riqueza representativa, para fins de propiciar arrecadação de tributos no Brasil. Para agravar este quadro, os níveis de arrecadação dos tributos incidentes sobre a propriedade (4,44% do total arrecadado em 2015) são irrisórios, ínfimos e praticamente nulos, quando comparados aos incidentes sobre o consumo (49,68% do total arrecadado em 2015), estes nitidamente regressivos (SANTANA, 2016).

Diante deste cenário de abandono da propriedade como base de cálculo para tributos, o objetivo do presente texto é de abordar a tributação da propriedade no Brasil mediante análise dos pressupostos do dever fundamental de pagar tributos no texto constitucional. Busca-se compreender alguns dos motivos que levam ao quadro de descompasso entre os preceitos fundamentais da Constituição e a realidade tributária. De tal forma, adota-se o método hermenêutico-fenomenológico (STRECK, 2017, p. 135-140), em que se revolve o conteúdo histórico dos institutos e suas tradições para desvelar suas verdadeiras faces, buscando-se compreender os motivos da inefetividade na concretização dos novos paradigmas instalados pelo texto constitucional.

Para isto, num primeiro momento, faz-se um estudo da evolução do conceito de dever fundamental de pagar tributos, apresentando a principal característica de tal dever no modelo de Estado escolhido pelo texto constitucional: o princípio da capacidade contributiva. No Estado Democrático de Direito, por seu viés transformador, a tributação goza de outros papéis além da mera arrecadação fiscal, sendo meio de redução de desigualdades e instigação de certas condutas dos contribuintes, devendo respeitar o mínimo existencial e a vedação aos tributos com fins confiscatórios, tendo como principal instrumento a progressividade.

Em seguida, analisam-se os principais problemas da tributação da propriedade no Brasil, obviamente, sem o objetivo de esgotar tal matéria, mas apenas com o intuito de demonstrar os motivos que levam a doutrina a diagnosticar que o sistema tributário atua justamente no sentido contrário ao texto constitucional. Ela abrangerá, desde a baixa representatividade de tais tributos no total arrecadado até as restrições jurisprudenciais e políticas à tal base de incidência.

Na parte final, buscar-se-á desvendar os “mistérios” da tributação da propriedade, sob o enfoque dos entraves que a concepção de propriedade e do sistema tributário presentes nos meios políticos, econômicos e sociais geram à concretização dos objetivos do Estado Democrático de Direito, distorcendo a tributação de tal base de incidência.

## **2. Da importância da justa tributação para o desenvolvimento da sociedade**

A tributação, no atual estágio social, é um importante fator para a redução das desigualdades sociais, sendo instrumento do Estado Democrático de Direito para que atinja os seus fins. Assim, em tal modelo estatal, há traços marcantes de um sistema tributário adequado a atuar como redutor das desigualdades sociais, devendo sempre respeitar a capacidade contributiva dos contribuintes, tributando-os conforme as suas condições econômicas. Este é o ponto crucial do Estado Democrático de Direito, financiado através de um modelo de Estado Fiscal, o qual passa-se a analisar com maior afinco.

O fato de o Estado basear-se na propriedade privada o torna dependente da arrecadação de impostos, de modo que afirma Tipke (2012, p.13): “Sem impostos e contribuintes ‘não há como construir um Estado’, nem o Estado de Direito nem muito menos algum Estado Social”. Tal tipo de Estado, que possui como principal fonte de financiamento a arrecadação tributária dos impostos, é denominado Estado Fiscal (PAULSEN, 2014, p. 22). Conforme ensina Nabais (2009, p. 192 e 196), neste modelo, há uma separação entre Estado – orientado pelos interesses gerais – e Economia – orientada pelo lucro -, sendo aquele sustentado por esta mediante participações do Estado nas receitas da produção econômica (impostos). Os impostos nada mais são do que “transferências (de propriedade) da economia (privada) para o estado”.

Atualmente no Brasil, conforme o exposto no artigo 1º da Constituição de 1988,<sup>1</sup> adota-se o Estado Democrático de Direito como modelo estatal. Isto faz com que assumam características de Estado Fiscal, uma vez que naquele modelo estatal o tributo é um pressuposto funcional que permite que o Estado desenvolva as suas funções através desta retirada de parte importante dos rendimentos dos cidadãos (BUFFON; MATOS, 2015, p. 142). Tal modelo de Estado – Democrático de Direito – busca a transformação da sociedade, de modo que não comporta um sistema tributário baseado em interesses individuais, alicerçados nos benefícios que aquele fornece aos indivíduos. O sistema tributário deve fundamentar-se no princípio da solidariedade, uma vez que se atribui ao Estado a função de combater as desigualdades e promover o desenvolvimento da pessoa humana. Percebe-se que tais objetivos não serão concretizados pelos esforços individuais, mas através de prestações estatais, o que gera ao cidadão o dever de contribuir para o bem comum (CARDOSO, 2014, p. 178-179).

Para Paulsen (2014, p. 18), ao tratar de deveres fundamentais, não se está rebaixando os direitos, mas atribuindo responsabilidades ao cidadão quanto ao rumo da sociedade. São “deveres mínimos indispensáveis para que se possa continuar construindo uma sociedade livre, justa e solidária”. Tal categoria – deveres fundamentais – é parte do Estado Democrático de Direito, não devendo o debate recair somente sobre os direitos, sem que se tenha uma efetiva preocupação com os seus custos, sob pena de que tais direitos nunca se concretizem. Isto porque, é através dos deveres fundamentais que o Estado angaria meios para concretizar os seus objetivos, principalmente o de propiciar o bem comum e aqueles previstos constitucionalmente, além da realização de direitos fundamentais.

Neste panorama, o dever fundamental de pagar tributos no Estado Democrático de Direitos ultrapassa a função meramente arrecadatória, mediante poder estatal autoritário, tornando-se um fim em si mesmo, baseando-se no “dever de solidariedade social e na busca dos objetivos consagrados pelo texto constitucional”. É justamente na transição do Estado Liberal para o Estado Social, modelo este baseado no princípio da solidariedade, que se altera o modo de ver a tributação, que abandona a ideia de custo para garantia de direitos individuais, para se tornar uma contribuição para a concretização dos fins do Estado, principalmente a

---

<sup>1</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...].

garantia dos direitos positivos àqueles que não têm condições para o gozo destes (CARDOSO, 2014, p. 135 e 145).

Os deveres fundamentais estão presentes numa ideia de que o homem não é mais indivíduo isolado ou solitário, mas sim um indivíduo que possui uma liberdade limitada pelas suas responsabilidades. Assim, abandona-se a concepção de que os direitos fundamentais individuais são limitados unicamente pela liberdade dos outros - famoso jargão de que “a minha liberdade vai até a liberdade do próximo”. Os limites à liberdade agora estão também assentados “nas justas exigências da moral, da ordem pública e do bem estar numa sociedade democrática” (NABAIS, 2009, p. 30-31). Isto ocorre porque, a solidariedade social também fundamenta o dever de pagar tributos, como consequência da vida em sociedade, numa ideia de cidadão que possui direitos e, também, deveres para com a sociedade (BUFFON; MATOS, 2015, p. 161).

É baseado na solidariedade que o dever fundamental de pagar tributos ganha uma nova interface no Estado Democrático de Direito, deixando de ser um mero instrumento de satisfação das necessidades estatais. Neste modelo, com nítido caráter transformador, a tributação tem um *plus*, prestando-se a concretizar os fins deste Estado. Assim, a tributação passa a ser um meio eficaz para redução das desigualdades sociais, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Pois, conforme Mazza (2016, p. 137), “a tributação aparece como instrumento de redistribuição de renda, através de princípios e meios de intervenção na economia de forma a atenuar as diferenças pessoais e regionais”.

A desigualdade social pode ser considerada um dos principais problemas da atualidade, sendo a sua redução tratada como prioridade – ao menos no discurso - pelos principais líderes mundiais (ATKINSON, 2015, p. 23). A questão estava um tanto esquecida, já que houve uma redução nos níveis de desigualdade nos países desenvolvidos no período pós-guerras. Contudo, desde a década de 70 os níveis estão aumentando, chegando, no início deste século, a níveis semelhantes aos dos períodos anteriores as guerras mundiais, quando os níveis de desigualdade eram altíssimos (PIKETTY, 2014, p. 22-23). Sabe-se que a desigualdade acarreta na retração de crescimento a curto e longo prazo, uma vez que diminui o investimento, causando instabilidades na economia (MAZZA, 2016, p. 339).

No Brasil, o índice GINI,<sup>2</sup> principal indicador sobre desigualdade, atingiu o nível de 0,501 em 2013, conforme dados do IBGE (2014), enquanto a média dos países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2015, p. 20) na mesma época era de 0,315. As concepções neoliberais acentuaram a concentração de riquezas, principalmente nos países periféricos, já fortemente atingidos por problemas sociais (MAZZA, 2016, p. 137). A forma como se dá a tributação influencia neste cenário e, se devidamente utilizada, servirá para amenizar esse quadro de desigualdade. No Estado Democrático de Direito, a tributação torna-se protagonista, pois é um meio efetivo de redução das desigualdades sociais e, conseqüentemente, de concretização deste modelo estatal. Por isso, a ideia de igualdade tributária deve ser pensada através desta nova ordem que está vigente, deixando de se basear naqueles preconceitos da antiga realidade.

De tal forma, é de se rejeitar os ensinamentos de Kirchhof (2016, p. 38-39) que, em sentido contrário, afirma não ser justificável que o tributo sirva para fins redistributivos. Para o jurista alemão, as políticas públicas devem se dar no campo da equidade de ofertas de oportunidades e não nos resultados de tais oportunidades, de modo que “a proteção constitucional para os bens econômicos privados e o resguardo da liberdade de ação individual permitem apenas uma participação estatal no patrimônio particular, e não uma tributação que intenciona uma nova distribuição deste patrimônio”. Discordando do jurista alemão, sustentam Murphy e Nagel (2005, p. 57), os quais negam a aceitação de uma igualdade na miséria, que uma ideia de comunidade com objetivo de melhorar as condições de vida de todos dará maior atenção à eliminação da pobreza, enquanto restringe o direito à propriedade com os tributos, que recaem de forma mais significativa sobre os que estão no topo da escala social, uma vez que, moralmente, é possível defender que há usos mais adequados para tais recursos.

Aliás, tal modelo de tributação, que exige tributos de forma mais intensa daqueles que demonstram maior capacidade de contribuir, é perfeitamente compatível com a ideia de igualdade presente no Estado Democrático de Direito, pois ela tem justamente a função de eliminar as desigualdades. Para Nabais (2009, p. 449), o próprio princípio da capacidade

---

<sup>2</sup> Índice GINI aponta a diferença entre os mais ricos e os mais pobres num índice entre zero e um, sendo este a completa desigualdade e aquele a completa igualdade ( $0 = \text{igualdade} / 1 = \text{desigualdade}$ ). (WOLFFENBÜTTEL, 2004).

contributiva, quando não previsto expressamente no texto constitucional, fundamenta-se no princípio geral de igualdade. No mesmo sentido, Conti (1996, p. 97) assevera que o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade no campo tributário, discriminando os contribuintes desiguais através de sua capacidade econômica. É por tal relação que Costa (1996, p. 49 e 101) defende que o princípio da capacidade contributiva é norma de eficácia plena, sendo aplicável diretamente, de forma integral e imediata.

A tributação conforme a capacidade contributiva é mecanismo valioso na busca de uma sociedade livre, justa, solidária e menos desigual. Por meio desta, cada um contribuirá para com a coletividade conforme for capaz, recaindo o ônus tributário com maior vigor sobre aqueles que têm maior capacidade para arcar com este. De igual forma, sobre aqueles que possuem menor capacidade, o ônus tributário será mais brando ou, até mesmo, nulo, quando aquela não estiver presente.

Para Nabais (2009, p. 465 e 689), o princípio da capacidade contributiva, uma vez que pressuposto e critério da tributação, deve excluir desta tanto o mínimo existencial quanto o máximo confiscatório. Como explica o autor português, o legislador, ao quantificar os tributos, não pode afetar o mínimo existencial e muito menos deixar que a imposição tributária tenha efeitos de confisco. São os limites mínimos e máximos dos tributos. O dever fundamental de pagar tributos, conforme apresentado por Nabais (2009, p. 56-57), surge de uma manifestação constitucional da soberania do Estado, sendo limitado pelo princípio da dignidade da pessoa humana e pelo respeito aos direitos fundamentais. Neste sentido os ensinamentos de Porto (2016, p. 97), ao afirmar que a tributação justa deve estar limitada pela proteção ao mínimo vital e na vedação ao confisco, adequando-se a capacidade contributiva, o que em última análise, permite que o cidadão cumpra o seu dever solidariedade perante a comunidade.

Mas em que consiste tais limites? Nabais (2009, p. 477) vai ser claro ao afirmar a dificuldade de, através do princípio da capacidade contributiva, definir o que seria o mínimo existencial. Já Kirchhof (2016, p. 71) apresenta o mínimo existencial como a função de “assegurar os meios de subsistência para o contribuinte e sua família, aliviando as prestações devidas pelo Estado Social”. Isto porque a proteção ao mínimo existencial tem íntima relação com o princípio da dignidade da pessoa humana, de modo que é incompatível com a ideia do Estado Democrático de Direito que o dever fundamental de

pagar tributos afete a existência digna do cidadão. E, possivelmente, por haver essa relação é que se torne difícil definir o que é mínimo existencial, uma vez que, como ensina Sarlet (2010, p. 47-54), o conceito de dignidade humana é difícil de se alcançar, pois se trata de algo em permanente construção e desenvolvimento. Aliás, a dignidade humana apresenta-se como limite e tarefa do Estado, e também da comunidade em geral, devendo ser garantida e do mesmo modo fornecida por estes, possuindo um caráter dúplice. Tal duplicidade também é característica do mínimo existencial (SARLET, 2016, p. 622).

Por esta transitoriedade do conceito de dignidade humana e, conseqüentemente, do mínimo existencial, é que Nabais (2009, p. 562) afirma haver uma variação de “época para época, país para país e até de família para família ou de pessoa para pessoa na mesma época e no mesmo país” daqueles recursos que estariam livres da tributação. Costa (1996, p. 68) também vai narrar essa variação daquilo que se considera mínimo existencial, atrelando-o ao conceito de necessidades básicas, que será definido politicamente pelo legislador.

Embora não possamos precisar, sob a perspectiva quantitativa, o que seria o mínimo existencial, sabe-se de meios pelos quais a tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva pode-se dar, de modo que garanta efetivamente a reserva do necessário à vida digna e possa arrecadar de cada contribuinte aquilo que este é capaz de contribuir. Trata-se da progressividade, que reforça o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, prestando-se à redistribuição de riquezas, o que não acontece com a proporcionalidade. Isto porque tal modelo aumenta a tributação sobre aqueles que possuem melhores condições, diminuindo, ou até mesmo torna nulo, o ônus tributário que recairia sobre os mais necessitados (BUFFON; MATOS, 2015, p. 170-171).

Assim, mesmo que se reconheça os ensinamentos de Nabais (2009, p. 562), no sentido de que a aplicação do princípio da capacidade contributiva não queira dizer, necessariamente, uma tributação por meio de alíquotas progressivas, é imperioso reconhecer que tal modelo é o que melhor se adapta à tributação no Estado Democrático de Direito. Apesar da sua frequente utilização, os impostos proporcionais não podem ser mais considerados adequados ao princípio da capacidade contributiva (COSTA, 1996, p. 73). A progressividade apresenta-se como “elemento essencial” para manutenção do Estado Social, seja pela redução das desigualdades que

proporcionou no século passado, seja como modo de garantir a viabilidade de tal forma de Estado no século XXI (PIKETTY, 2014, p. 22-23).

A progressividade tributária encontra a sua maior fertilidade quando aplicada naqueles tributos incidentes sobre a renda, mas também pode (e deve) ser aplicada sobre os tributos incidentes sobre o patrimônio, embora ainda haja certa resistência (que parece começar a ser superada)<sup>3</sup> das cortes e da doutrina nacional neste sentido. Consoante ensina Conti (1996, p. 67), a renda é a melhor medida para a capacidade contributiva. Contudo, isto não impede que ela se manifeste de outras formas, sendo imprescindível a avaliação do patrimônio para averiguar a real capacidade contributiva do contribuinte. Para Ataliba (1991, p. 75), o texto constitucional de 1988 não suporta outra forma de tributação que não a progressiva, devendo esta ser aplicada a todos os tributos.

Atuando como limite à tributação, a garantia ao direito de propriedade fundamenta a vedação à instituição de tributos com efeito de confisco. Isto porque, conforme ensina Tipke (2012, p. 48), “um Estado que garante a propriedade privada, não pode ao mesmo tempo admitir que a propriedade privada seja através de tributação excessiva solapada e finalmente suprimida”. A tributação com efeitos confiscatórios é mais fácil de ser notada nos tributos que incidem sobre a propriedade, mas ainda não há um conceito satisfatório sobre o que seria um tributo confiscatório, pois trata-se de conceito deveras subjetivo, tanto que, nas palavras de CARVALHO (2016, p. 177), “aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lídima de exigência tributária”. Kirchhof (2016, p. 74-75) apresenta como limite máximo à tributação um valor global de algo em torno de cinquenta por cento dos rendimentos tributáveis do contribuinte, numa divisão meio-a-meio entre público e privado.

A vedação aos efeitos confiscatórios do tributo também é consequência do princípio da capacidade contributiva, já que ao assumir tal caráter, o tributo excede a capacidade contributiva do contribuinte, restando esta descaracterizada pela ilegitimidade da imposição, que afeta o direito de propriedade do contribuinte (CONTI, 1996, p. 55). É que o confisco se caracteriza com a absorção da propriedade, total ou substancialmente, pelo Estado, sem a respectiva indenização (COSTA, 1996, p. 75).

---

<sup>3</sup> Por exemplo, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 562085.

Assim, pode-se afirmar que, no Estado Democrático de Direito, por ter como objetivo a igualdade material entre os cidadãos, a tributação não serve apenas para fins arrecadatórios, não devendo ser imposta em desacordo com a capacidade contributiva, buscando-se, sempre que possível, alíquotas progressivas, com o respeito ao mínimo existencial e evitando o confisco. De tal forma, fixadas tais diretrizes básicas do dever fundamental de pagar tributos no Estado Democrático de Direito, necessário se faz a análise de como isto se dá no mundo real, onde estas ainda não se concretizaram, principalmente no Brasil. Isto se dá por inúmeros motivos, que passam a ser analisados com maior afinco a seguir.

### **3. Da tributação da propriedade do Brasil: dos problemas do modelo vigente e a necessidade de superar os preconceitos interpretativos**

Segundo discorrido até o presente momento, a tributação exerce um papel de significativa importância na busca pela concretização dos objetivos do Estado Democrático de Direito, em especial a redução das desigualdades e a concretização da dignidade humana. Contudo, atualmente, o sistema tributário brasileiro tem servido justamente ao contrário, como um sistema de redistribuição de rendas às "avessas", servindo a arrecadação tributária para concentrar riquezas no topo da pirâmide social. Assim, faz-se necessário analisar, mais detidamente, aqueles fatores que contribuem para tal, principalmente sob a ótica dos tributos incidentes sobre o patrimônio, já que o objeto do presente estudo, obviamente sem a intenção de esgotar a matéria, é o de apresentar algumas das principais incompatibilidades do nosso sistema tributário com o modelo de Estado escolhido pelo texto constitucional.

#### **3.1. Da regressividade do sistema tributário brasileiro**

Conforme ensina Mazza (2016, p. 160), "a progressividade, a capacidade contributiva e a isonomia são princípios intimamente interligados e integrantes dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte, voltados à concretização do Estado Democrático de Direito". Tais princípios, ligados à ideia de justiça fiscal e de um sistema tributário adequado ao modelo do Estado Democrático de Direito, travam uma luta com as políticas neoliberais de tributação, que os contestam abertamente, uma vez que em tal sistema econômico, a tributação encontra-se imersa

num cenário de “concorrência de poderes, desterritorialização e fragmentação da soberania”, em que corre o risco de retroceder muitos dos avanços que atingiu (MAZZA, 2016, p. 141-142).

É neste cenário que surge o que se poderia denominar de *neotributação*, consequência do modelo neoliberal, que, em meio ao discurso de redução dos direitos sociais, propusera uma redução de tributos, fazendo com que a tributação abandonasse o seu perfil redistributivo, deixando tal tarefa nas mãos do mercado. Contrariando a sua principal função, no Brasil hoje temos uma carga tributária injustamente distribuída, em desconformidade com a capacidade contributiva (BUFFON; MATOS, 2015, p. 170-171).

Neste novo modelo de tributação, parece retornar-se àquele modelo de imposto-troca, com a nova ascensão do individualismo e das ideias de uma tributação mínima. E isto parece se dar principalmente pela regressividade tributária, que atua em duas frentes: (a) a alta tributação incidente sobre o consumo, principalmente sobre aqueles artigos básicos para a existência humana; (b) a tão anunciada redução de tributos, a qual somente aqueles que estão no topo da pirâmide social perceberão. É o que se passará a detalhar.

A tributação sobre o consumo de bens e serviços atingiu no Brasil em 2015 a marca de 16,22% do PIB, correspondendo a 49,68% do total arrecadado em tributos no respectivo exercício. Na comparação com os países da OCDE, o Brasil é o segundo país que mais tributa o consumo, ficando atrás apenas da Hungria (SANTANA, 2016). O problema deste tipo de tributação é que ela fere a equidade vertical dos contribuintes, impondo uma mesma carga tributária para aqueles que estão em condições diferentes na escala social (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 150). Embora haja quem defenda que o princípio da capacidade contributiva não se aplica aos tributos incidentes sobre o consumo (KIRCHHOF, 2016, p. 35), parece mais adequado os ensinamentos de Nabais (2009, p. 480-481), que defende não haver incompatibilidade entre tal princípio e os tributos indiretos, mesmo que este não seja o mais fácil de mensurar, reconhecendo que este vínculo se baseia “numa relação de normalidade lógica entre a capacidade de adquirir bens e serviços e a capacidade contributiva”.

Sob influência da denominada neotributação, o Brasil incrementou, ano após ano, a tributação indireta, que vem sendo suportada proporcionalmente pela população, sem que esta perceba. Este modelo

tributário está completamente em desacordo com o texto constitucional, já que agrava as desigualdades, fazendo com que aqueles que não possuem condições suportem com um ônus tributário que não deveriam, ampliando as desigualdades. Segundo Mazza (2016, 124-125), foi a partir de 1970, com a necessidade dos países ingressarem nos círculos mundiais de comércio globalizado, que houve transformações nos sistemas tributários, trocando-se a tributação da riqueza pela do consumo, tornando-os menos equitativos.

Além de a carga tributária recair prioritariamente sobre o consumo, ainda há o problema da regressividade da carga tributária no topo da pirâmide social. Conforme estudo lançado pelo Ministério da Fazenda do Brasil (2016), no ano de 2013, as maiores alíquotas efetivas de Imposto sobre a Renda aplicaram-se àqueles que possuem renda entre 20 e 40 salários mínimos – alíquota efetiva de 11,2% –, sendo a alíquota efetiva daqueles que recebem mais de 160 salários mínimos de apenas 3,3% do total de rendimentos tributáveis e isentos, alíquota esta inferior à suportada pelos que recebem até 20 salários mínimos – alíquota efetiva de 4,1%. De tal sorte, percebe-se que a progressividade da tributação sobre a renda no Brasil vai até um ponto, passando a tributação a ser regressiva para aqueles que ganham 40 salários mínimos ou mais, ou seja, consoante ensina Conti (1996, p. 74), há “um aumento na contribuição menos que proporcional ao aumento na renda”. Mas tal recuo da tributação sobre os estratos mais elevados da renda não é uma exclusividade brasileira, sendo sabido que tal fato acontece noutros países também, até mesmo nos mais desenvolvidos (PIKETTY, 2014, p. 22-23).

Para Grau (2014, p. 45), não há uma carga tributária tão elevada no Brasil, conforme difunde-se, muitas vezes por ignorância e algumas por má-fé, o problema é que se trata de uma arrecadação basicamente regressiva, que tributa com muito mais intensidade o trabalho do que o capital. No mesmo sentido, pensa Ribeiro (2015, 224-225), para quem o sistema tributário brasileiro tem como grande característica a “iniquidade regressiva”, montada através de um discurso de uma carga tributária excessiva, que afugenta os investidores. Para o autor, é preciso uma maior tributação do patrimônio, heranças e rendas dos mais ricos, para diminuir a concentração de riquezas e diminuir a carga fiscal dos consumidores e dos assalariados.

Percebe-se que o maior problema da carga tributária brasileira não se encontra no seu tamanho em si, embora seja significativo, mas na sua

distribuição, uma vez que atinge com maior afinco justamente os desprovidos de capacidade contributiva, na contramão dos ditames constitucionais. Diante a necessidade de superar tal quadro que se passa a analisar os motivos da baixa arrecadação de tributos incidentes sobre o patrimônio no nosso país.

### **3.2. Da baixa arrecadação dos tributos incidentes sobre o patrimônio**

No Estado Democrático de Direito, o dever de recolher tributos e o princípio da capacidade contributiva exigem que a tributação se concentre no capital ou no patrimônio, principalmente por meio da progressividade, onerando de forma mais significativa aqueles rendimentos e patrimônios mais altos (CARDOSO, 2014, p. 194). Contudo, conforme estudo da arrecadação tributária em 2015, a participação dos impostos incidentes sobre o patrimônio no total arrecadado foi de apenas 4,44%. Registra-se que, conforme mesmo estudo, os valores arrecadados nos impostos sobre o patrimônio estão evoluindo, mas ainda são muito baixos, correspondendo a 1,45% do PIB nacional, aproximando-se da média da OCDE, que é de 1,9% do PIB, mas ainda longe de países desenvolvidos como Reino Unido, França e Estados Unidos, em que os tributos sobre o patrimônio representam, respectivamente, 4,1%, 3,9% e 2,8% do PIB. Não se nega que há países desenvolvidos que tributam muito menos o patrimônio, tais como Alemanha (0,9% do PIB), Noruega e Suécia (ambas 1,1% do PIB), contudo em tais países a tributação sobre a renda é muito mais significativa do que no Brasil (5,85% do PIB). Na Alemanha a tributação sobre a renda atinge 11% do PIB, na Noruega 16,9% do PIB e na Suécia 14,8% do PIB (SANTANA, 2016).

Principal exemplo deste abandono dos tributos incidentes sobre a propriedade é o Imposto Territorial Rural (ITR), imposto criado com nítida função extrafiscal, com o objetivo de estimular o cumprimento da função social e econômica da terra, através da progressividade, o que ainda não surtiu efeitos. Isto ocorre porque a concentração de terras rurais é altíssima e a arrecadação do referido imposto é praticamente nula, não havendo nem a firme fiscalização estatal quanto aos dados declarados, acarretando que tal tributo, ao invés de se prestar a sua função constitucional, garanta os interesses proprietários, abdicando do cumprimento da sua função social, incentivando a concentração de terras e a especulação imobiliária. No ano de 2015, a arrecadação total do ITR foi de 1,1 bilhão de reais, o

correspondente a 0,02% do PIB e 0,06% da arrecadação total, ou seja, números insignificantes dentro da arrecadação tributária (SANTANA, 2016).

Embora reconheça-se que os resultados de sua instalação podem ser tímidos, há uma forte resistência política ao Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, de modo que ainda não foi instituído, passados quase trinta anos da promulgação do texto constitucional. Tal tributo prestar-se-ia à concretização dos objetivos constitucionais de redistribuição de riquezas através da tributação, mesmo que não tenha a mesma eficácia de uma correção da regressividade do sistema, em que se passaria a ter uma tributação progressiva mais significativa sobre a renda e o patrimônio (BUFFON; MATOS, 2015, p. 231-233).

Já no que tange ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Supremo Tribunal Federal<sup>4</sup> fixou entendimento de que tal imposto não se aplica a embarcações e aeronaves, somente aos veículos automotores terrestres sob o fundamento de que tal imposto substituiu a antiga Taxa Rodoviária Única, cobrada para manutenção de rodovias, algo que estaria dispensado nas águas e no céu. Tal entendimento da corte constitucional, com a devida vênia, é, no mínimo, ilógico, posto que abandona completamente o significado de veículo automotor, o qual englobaria as aeronaves e embarcações. Além disso, trata-se de imposto, o que dispensa alguma retribuição específica do órgão público, de modo que não há como aplicar os mesmos fundamentos da antiga taxa, em clara desconformidade com o princípio da capacidade contributiva. Favorece-se, novamente, aqueles que possuem grandes riquezas, distorcendo o texto constitucional, deixando fora da incidência dos tributos sobre a propriedade justamente aqueles veículos que possuem maior valor comercial (aeronaves e embarcações) (BUFFON; MATOS, 2009, p. 233-234).

Este entendimento perpetua-se, já que recentemente o Procurador-Geral da República propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI)<sup>5</sup> contra lei do Estado do Ceará que instituiu o IPVA sobre aeronaves e embarcações, além de estabelecer alíquotas progressivas com base na potência do motor dos veículos terrestres, justamente sobre o fundamento de que, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é inconstitucional tal hipótese de incidência. Além disto, questiona também a

---

<sup>4</sup> Recurso Extraordinário nº 379572

<sup>5</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5654.

progressividade de alíquotas da lei estadual, através de uma interpretação restritíssima do artigo 155, parágrafo 6º, inciso II, da Constituição Federal, que permitiria a distinção dos contribuintes de tal imposto somente quanto ao tipo e utilização do veículo.

Tal ADI ainda não foi apreciada pela corte, mas desde já deve-se afirmar que, em caso de prosperidade do pleito do parquet, estar-se-á preservando uma distorção do texto constitucional, uma vez que, como já visto, plenamente cabível a incidência de IPVA sobre aeronaves e embarcações, por se tratarem de veículos automotores. Quanto à progressividade, também cabível, por ser uma consequência do princípio da capacidade contributiva, pilar da tributação no Estado Democrático de Direito, pois devemos lembrar que, conforme ensina Conti (1996, p. 98), “a tributação progressiva é a forma de tributação que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva, pois visa igualar o sacrifício dos contribuintes e obter, assim, a equidade vertical”.

No que tange ao Imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana (IPTU), além da polêmica questão que envolve a possibilidade de alíquotas progressivas conforme o valor venal do imóvel, que será melhor abordada adiante, há outros pontos que tornam a sua arrecadação tão baixa – apenas 0,52% do PIB e 1,60% do total arrecadado (SANTANA, 2016). Primeiramente, há que se ressaltar a possibilidade de regressividade no IPTU, mesmo tratando-se de tributo direto e real, uma vez que a administrações municipais, ao estabelecerem a base de cálculo do dito imposto, através de avaliações, acabam o fazendo de maneira regressiva. Ou seja, há uma defasagem maior entre os valores de avaliação e de mercado nos imóveis com maior valor venal do que naqueles de menor valor. Para fins de quantificar tal regressividade, têm-se que nas famílias com renda de até dois salários mínimos entre 2002 e 2003, a média de gasto com IPTU no orçamento doméstico era de 1,60%, sendo que naquelas em que a renda familiar era superior a sessenta salários mínimos, a participação do IPTU era de apenas 0,57% do orçamento familiar. Ou seja, aqueles que menos ganham são os que despendem maior parte de sua renda para o pagamento do IPTU (CARVALHO JR., 2006, p. 11).

Além da falta de progressividade de alíquotas, que poderia atenuar tal regressividade, a falta de atualização da planta genérica de valores e o recadastramento periódico dos imóveis também são causas deste problema. A atualização periódica da planta de valores aproximaria o valor da base de

cálculo do valor de mercado dos imóveis, enquanto o recadastramento permite o monitoramento da real situação dos imóveis, tais como construção, ampliação ou redução da área construída, loteamentos irregulares, o que impacta no valor venal do imóvel (CARVALHO JR., 2006, p. 17-18).

Para evitar que os municípios fiquem por períodos tão longos sem revisar a sua Planta Genérica de Valores, foi proposta alteração na Lei de Responsabilidade Fiscal, incluindo entre requisitos da responsabilidade na gestão fiscal, o de os municípios revisarem suas Plantas Genéricas de quatro em quatro anos, sob pena de suspensão das transferências voluntárias de verbas da União. Tal projeto<sup>6</sup> é de autoria do deputado federal Junior Marreca (PEN/MA) e ainda aguarda aprovação na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados para que possa ser apreciado pelo plenário da casa.

Segundo os entendimentos de Carrazza (1998, p. 89), a apuração da base de cálculo do IPTU *in concreto*, ou seja, seu real valor de mercado, dar-se-á por ato administrativo da administração tributária, não violando o princípio da legalidade a correção dos valores anualmente pelo valor de mercado, uma vez que isto não é um aumento na base de cálculo, mas a sua correção conforme as mudanças a que o imóvel está sujeito. Contudo, tal posição não vem sendo aceita pelo Superior Tribunal de Justiça, que editou súmula<sup>7</sup> dizendo ser proibido aos municípios atualizar os valores do IPTU além dos índices oficiais de correção monetária por meio de decreto.

A necessidade de correção das bases de cálculo do IPTU por meio de lei, para compatibilizar o valor da base de cálculo ao valor de mercado dos imóveis, faz com que tal discussão ultrapasse o campo técnico da apuração tributária realizada pelo fisco. As correções da base de cálculo do IPTU acabam, muitas vezes, tornando-se discussões políticas, permeadas por posições ideológicas que, na maioria dos casos, superam a análise técnica do assunto. Há uma resistência política a correção da base de cálculo, pois acarretaria no aumento de tributos que incidam sobre a propriedade. Por tratar-se de tributo direto, extremamente visível, sendo o recolhimento pelo contribuinte desvinculado de qualquer benefício imediato, ou seja, paga-se o tributo pelo simples fato de ser proprietário, sem que isso tenha gerado alguma renda ou contraprestação estatal, há uma oposição muito forte a tal

---

<sup>6</sup> Projeto de lei complementar da Câmara nº 173/2015. (MARRECA, 2015).

<sup>7</sup> Súmula 160, do Superior Tribunal de Justiça: É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. (BRASIL, 2010)

tipo tributário. Nas principais capitais brasileiras, a discussão quanto a correção da base de cálculo do IPTU acabou gerando grandes debates nas Câmaras Municipais, além de discussões judiciais sobre os limites de tais correções, principalmente naqueles municípios em que a Planta Genérica de Valores estava extremamente desatualizada.<sup>8</sup>

Salienta-se, ainda, que a aplicação do princípio da capacidade contributiva, relativamente aos impostos de natureza real, é entendida por muitos como inviável, à medida que, na apuração e quantificação dessa suposta espécie de impostos, seriam considerados apenas os aspectos objetivos da matéria tributável, sendo irrelevante os aspectos pessoais diferenciadores do sujeito passivo. Em vista disso, sustenta Aires Barreto (2001):

É de bom aviso ter presente: o princípio da capacidade contributiva encerra, em seu bojo, uma autorização e uma limitação. Visto da perspectiva positiva, o princípio contém autorização para a criação de impostos progressivos, desde que estes sejam pessoais. Examinada a perspectiva negativa, o princípio veda a instituição da progressividade, quando de impostos reais.

Em que pese a clareza da distinção conceitual, é muito difícil encontrar um imposto cuja hipótese de incidência seja destituída de qualquer fator relacionado com as qualidades jurídicas do sujeito passivo, ou seja, é muito difícil sustentar que determinado imposto seja puramente de natureza real.<sup>9</sup>

Visto alguns dos problemas que existem quanto à tributação da propriedade, agora deve-se atentar para aquele que parece ser uma das principais restrições que existe para uma justa tributação da propriedade: a compreensão jurisprudencial de que o princípio da capacidade contributiva

---

<sup>8</sup> Em Porto Alegre/RS, no ano de 2017, a discussão quanto a atualização da Planta Genérica de Valores do IPTU gerou uma sessão legislativa de 15 horas na Câmara Municipal, sendo rejeitado o projeto do poder executivo, mantendo-se a mesma Planta Genérica de Valores de 1993. (APÓS, 2017). No Rio de Janeiro, também em 2017, houve a necessidade de suspensão de liminar pela presidente do Supremo Tribunal Federal, após ADI protocolada por deputados estaduais junto ao Órgão Especial do TJ-RJ, na qual foi deferida a liminar suspendendo a eficácia da lei que atualizou a Planta Genérica de Valores do município. (MARTINS, 2017). Em São Paulo, a discussão sobre a correção da Planta Genérica de Valores em 2013 foi resolvida somente em 2014, após julgamento de ADI pelo Órgão Especial do TJ-SP, declarando constitucional a lei municipal que atualizou os valores, revogando a liminar anteriormente concedida, que impediu a cobrança dos valores no exercício de 2014. (DOMINGOS, 2014). Em 2017, o prefeito de São Paulo desistiu de discutir a Planta Genérica de Valores para evitar desgaste político. (RIBEIRO, 2017).

<sup>9</sup> O próprio verbete da Súmula 539 do STF entende ser possível a inserção destes elementos: É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre o imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.

e a progressividade não se aplicam aos tributos ditos reais. É o que se passa a analisar com maior afinco a seguir.

### **3.3. Restrições quanto à aplicação da progressividade nos tributos incidentes sobre o patrimônio**

O princípio da capacidade contributiva é um meio de concretização do Estado Democrático de Direito. Este faz com que todos aqueles que tenham condições de pagar tributos sejam graduados conforme sua capacidade econômica, sendo maior o dever quanto maior a sua riqueza. Tal princípio é decorrência deste modelo de Estado, sendo fundamentada no princípio da igualdade, na solidariedade e na cidadania (BUFFON; MATOS, 2015, p. 272-273). Assim, a tributação no Estado Democrático de Direito, por seus fins redistributivos, deve recair principalmente sobre o patrimônio ou capital, por meios progressivos. Trata-se de um ajuste entre riqueza acumulada e o grau de tributação, não sendo um meio de punir aqueles que acumulam mais riqueza (CARDOSO, 2014, p. 184). Isto, pois, a simples propriedade do bem demonstra a capacidade contributiva do proprietário (CARRAZZA, 1998, p. 92).

Primeiramente, deve-se ter em mente que o princípio da capacidade contributiva decorre do modelo de Estado escolhido e não da previsão constante no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal,<sup>10</sup> que por muito tempo teve sua interpretação restrita à mera tradução de trechos isolados do dispositivo, principalmente os termos “sempre que possível”, “impostos” e “pessoais”. Tal interpretação mostra-se hermeneuticamente inadequada, mas por muitos anos foi (e ainda continua sendo) utilizada pelo Supremo Tribunal Federal para decidir sobre a possibilidade de tributação progressiva nos impostos incidentes sobre o patrimônio. (BUFFON; MATOS, 2015, p. 174-175). Isto porque a suprema corte,<sup>11</sup> ao analisar a matéria, firmou o entendimento de que não se aplica aos tributos incidentes sobre o patrimônio o princípio da capacidade contributiva, não podendo ser graduados progressivamente, por se tratarem de impostos “reais”, e não pessoais, único modelo que permitiria as alíquotas progressivas, sendo

---

<sup>10</sup> Art. 145 [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).

<sup>11</sup> Recurso Extraordinário nº 153771-0.

possível a progressividade nos impostos reais somente para fazer cumprir a função social da propriedade. Esta inaceitável conclusão do Supremo Tribunal Federal acarreta que boa parte dos tributos, em pleno Estado Democrático de Direito, não sejam graduados conforme a capacidade contributiva do cidadão.

No mesmo sentido estão os ensinamentos de Carrazza (1998, p. 97), para quem a Constituição não proíbe a progressividade de caráter fiscal nos tributos incidentes sobre a propriedade, pois esta decorre do princípio da capacidade contributiva. De igual maneira, a conclusão de Conti (1996, p. 97-98), ao asseverar que os impostos ditos reais atingem uma das formas de manifestação da capacidade contributiva, o patrimônio, sendo a tributação progressiva a melhor forma de cumprir tal princípio. Para Ataliba (1991, p. 81), a Constituição não apenas aceita a progressividade, mas também induz a sua utilização. Em sentido contrário, Greco (1990, p. 120), antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, afirma não caber a progressividade fiscal no IPTU, somente a extrafiscal, com intuito de assegurar o cumprimento da função social da propriedade, nos moldes da decisão da Suprema Corte.

A progressividade, quando aplicada nos tributos, especialmente os incidentes sobre o patrimônio, é uma forma legítima e provavelmente eficaz no combate às desigualdades sociais, ao passo que é perfeitamente possível nos impostos reais, estando dispensado a previsão expressa para tal no texto constitucional, uma vez que a aplicação de tal mecanismo decorre exclusivamente do princípio da capacidade contributiva, um dos meios que o Estado Democrático de Direito possui para atingir os seus fins. Ao encontro disto, defende Costa (1996, p. 74) que a progressividade é a técnica mais adequada para atingir a igualdade material, já que a graduação proporcional não se presta para tal fim.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, passa-se a prever expressamente no texto constitucional a possibilidade de progressividade fiscal do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), ou seja, da graduação de suas alíquotas conforme o aumento do valor venal do imóvel, superando o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema. Contudo, muitos municípios não conseguiram estabelecer novamente em suas legislações alíquotas progressivas, com certa timidez daqueles que tiveram suas leis declaradas inconstitucionais (BUFFON; MATOS, 2015, p. 238). Talvez por ter enfrentando tamanha resistência pela Corte Constitucional que, hoje, mesmo estando previsto expressamente na

Constituição Federal, a progressividade em razão do valor do imóvel seja tão pouco aplicada. Em estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), ao analisar o Código Tributário de 223 municípios com mais de cem mil habitantes, concluiu que apenas 23,8% dos municípios tinham alguma forma de progressividade fiscal ou seletividade nas suas alíquotas. Ainda neste estudo, conclui-se que a progressividade fiscal tende a diminuir a regressividade do IPTU, além de aumentar a justiça neste modelo de tributação, em que aqueles que menos tem comprometem uma parcela menor de suas rendas para o pagamento de dito imposto (CARVALHO JR., 2006, p. 13 e 26).

Já no que tange ao Imposto sobre a Transmissão inter vivos de Bens Imóveis (ITBI), não houve alterações com a referida emenda constitucional e, ainda, tem súmula editada pelo Supremo Tribunal Federal<sup>12</sup> dizendo ser inconstitucional a progressividade fiscal em dito imposto. (MAZZA, 2016, p. 170). Torna-se importante a superação de tal entendimento, uma vez que tal imposto é uma excelente forma de redistribuição de riquezas a ser utilizada pelos municípios, sendo impossibilitado por “uma Corte Constitucional que não respeita os objetivos da própria Constituição e mostra-se extremamente positivista na maioria dos casos que lhe são devolvidos para julgamento”. (BUFFON; MATOS, 2015, p. 238). Esta súmula ainda está fundamentada naquele anacrônico entendimento de que, na falta de previsão expressa no texto constitucional, os tributos reais são incompatíveis com a progressividade.<sup>13</sup> Contudo já se nota uma possibilidade de superação de tal entendimento no Supremo Tribunal Federal, uma vez que recentemente a Corte entendeu ser constitucional a progressividade no Imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCD), dando sinais de que os antigos entendimentos sobre a tributação da propriedade estão sendo abandonados.<sup>14</sup>

Para Mazza (2016, p. 271-272) o atual estágio da tributação no Brasil é resultado de inúmeras alterações constitucionais e legislativas, as quais, sob influência do neoliberalismo, tornaram o sistema altamente regressivo, ampliando as desigualdades sociais e a concentração de renda. Isto se dá em total dissonância com os preceitos constitucionais de uma tributação conforme a capacidade contributiva, com objetivo de justiça social e

---

<sup>12</sup> Súmula 656, do Supremo Tribunal Federal: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

<sup>13</sup> Recurso Extraordinário nº 234105-3.

<sup>14</sup> Recurso Extraordinário nº 562085.

concretização da igualdade material, desvirtuados completamente pelo atual sistema tributário.

É diante deste cenário de total descaso com os objetivos do Estado Democrático de Direito que se buscará compreender os motivos que levam à regressividade no sistema tributário e os motivos que fazem a propriedade ser esquecida entre as bases de incidência do tributo, até mesmo por aqueles que teriam no tributo sobre a propriedade a sua principal fonte de arrecadação própria. Assim, passa-se a analisar os entraves que a atual concepção de propriedade e o atual cenário tributário impõem à concretização de um justo modelo de tributação do patrimônio.

#### **4. Dos entraves que a concepção de propriedade apresenta à evolução da tributação da propriedade**

Na seara tributária, a Constituição ainda não vem sendo cumprida, existindo diversos problemas na atual sistemática da tributação no Brasil. Regressividade do sistema, excesso de tributos indiretos, baixa arrecadação em tributos incidentes sobre a renda e, especialmente, sobre o patrimônio, falta de aplicação de alíquotas progressivas, tributação sobre o mínimo existencial são apenas alguns exemplos das distorções existentes no atual estágio da tributação. Mas o que impede que isto seja alterado e que se passe, de fato, a cumprir o texto constitucional? É o que se tenta compreender na sequência, sabendo-se desde já ser impossível achar uma “resposta mágica” para a solução de todos estes problemas.

A relação entre Estado e contribuinte sempre foi marcada por conflitos (PORTO, 2016, p. 13). Isto vem desde época do Estado Liberal, em que, conforme ensina Silva (2009, p. 11), numa dualidade de éticas – a privada, intocável, tratada como religião; e a pública, a qual via o Estado como inimigo do burguês, que lhe restringia a liberdade através de ônus, os quais se destaca os tributos – estavam os cidadãos autorizados a fraudar o Estado. Aliás, acrescenta o autor: “Este compromisso com o liberalismo está abertamente visível em nossa Constituição, pródiga em direitos, sem mencionar, ao menos, os deveres que, numa concepção do Estado minimamente comprometida com a ética, deveria preceder aos direitos”.

O problema é que os deveres não foram esquecidos apenas no texto expresso da Constituição, mas também pela doutrina, que diante da profusão de novos direitos, deteve-se quase que exclusivamente nestes,

descurando dos deveres inerentes a vida em sociedade. Para Nabais (2009, p. 673), um dos principais motivos para que os deveres tenham sido preteridos no atual estágio é que no momento em que as novas constituições foram gestadas eram muito marcantes os movimentos antitotalitários e antiautoritários, o que fez com os direitos ganhassem maior atenção. Com as trágicas grande guerras quando os deveres serviram para justificar barbáries, é aceitável que tenham sido posteriormente esquecidos, fruto da desconfiança que revolve a ideia de Estado e dever na época.

Contudo, no atual estágio social, marcado pelo Estado Democrático de Direito, os deveres devem ser vistos de outra forma, deixando de atuar como limites ou restrições aos direitos fundamentais, mas sim como instrumentos para viabilizar a sua efetivação (CARDOSO, 2014, p. 35). Os deveres fundamentais precisam ser pensados como parte integrante do Estado Democrático de Direito, lembrando que na sua correta concepção é um equilíbrio entre direitos e deveres, não podendo haver somente direitos ou somente deveres (NABAIS, 2009, p. 673). Como afirma Cardoso (2014, p. 195): “Deve-se afastar a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social ou de opressão de direitos. Em verdade, a tributação é uma condição inafastável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais.”

Muitas vezes tal repulsa é movida por motivos unicamente egoístas, em que a pessoa deseja acumular mais riqueza, abdicando do senso de dever e responsabilidade social (CARDOSO, 2014, p. 165). Como nos apresentam Murphy e Nagel (2005, p. 245), o capitalismo insere os interesses individuais no mercado, onde concentra-se na busca da satisfação pessoal, fazendo que esses interesses marquem a rejeição ou aceitação do indivíduo a uma norma, especialmente as tributárias, que estão diretamente ligadas à sua capacidade de acesso a outros bens. A propriedade, no atual estágio social, apresenta-se um meio de liberdade, a liberdade para possuir, e as trocas entre proprietários tornam-se um meio de socialização na vida comunitária (KÖCHE, 2017, p. 107-108). É o individualismo marcante dos atuais tempos, que auxiliou a, comodamente, esquecer-se a ideia de um dever social e tornou anacrônica a imprescindível solidariedade social.

A sociedade de consumo traz alterações na relação entre cidadão e Estado, pois cria-se a ideia de que sempre haverá uma prestação pelo valor pago, fazendo com que o cidadão/consumidor acabe aplicando esta mesma lógica ao pagar os tributos (SORJ, 2001, p. 63). Ou seja, ressuscita nas pessoas

a ideia de um imposto-troca, acentuada ainda mais, pois, conforme ensina Sorj (2001, p. 111), atualmente é difundida a concepção de que o Estado é semelhante a uma empresa, principalmente pela globalização e pelas ideologias privatizantes. Oriunda da teoria do benefício, marcante no Estado Liberal, em que os tributos deviam ser proporcionais ao benefício auferido pelo contribuinte da atividade estatal, a ideia de imposto-troca não se presta a fins redistributivos, numa visão individualista da tributação, desconectada da ideia de solidariedade social (CARDOSO, 2014, p. 178). Agravando este cenário, a análise da cidadania nos dias de hoje está centrada nos direitos do cidadão, ou seja, o direito a ter direitos, negando-se a contribuir com seus esforços para a viabilização destes direitos (BUFFON; MATOS, 2015, p. 157).

Entretanto, a repulsa à tributação também pode se dar por motivos vinculados ao próprio sistema fiscal, através de uma análise crítica feita pelos contribuintes (CARDOSO, 2014, p. 165). Em um país que tem como base constitucional o trabalho, é paradoxal que a tributação recaia prioritariamente sobre os trabalhadores e consumidores, poupando os investidores, proprietários, empresário e herdeiros. É um sistema o qual não reduz as desigualdades, ou pior, as aprofunda. Contudo, politicamente não se ousou fazer algo para mudar isto, tendo somente sido agravado nas últimas décadas (RIBEIRO, 2015, p. 209).

A sociedade brasileira vem amadurecendo no campo fiscal, tornando o assunto uma discussão constante. Assim, o tema passou a figurar nos discursos políticos, cabendo aos opositores o discurso de uma carga tributária excessiva e da necessidade de reformas tributárias, cabendo ao governo sustentar a necessidade da carga tributária se adequar ao nível de gasto público, a fim de sustentar os gastos sociais trazidos pela Constituição Federal, obviamente reconhecendo a necessidade de aperfeiçoamentos no sistema tributário. Contudo, o que na prática se vê é que quando as forças políticas trocam de lugar no poder, assumem um o discurso do outro. É que “apesar do jogo político, a realidade fiscal do Brasil é complexa, e todo o governo, mesmo quando antes criticava e propunha reformas, ao assumir o Poder reconhece os limites e as dificuldades orçamentárias e políticas envolvidas” (CARDOSO, 2014, p. 120-121).

Pode-se dizer que parte da responsabilidade pelo o agravamento da situação reside nas orientações neoliberais que estão vigentes atualmente no Brasil, que favorecem o capital em detrimento ao trabalho, num sistema regressivo que prioriza a tributação do consumo ao invés da renda e do

patrimônio (MAZZA, 2016, p. 125). Mas parcela da culpa também deve recair no modo de operação da política no Brasil. Sabe-se que as normas tributárias dependem de certa adesão popular para que se tornem eficazes e, até mesmo, legítimas, de forma que a visão negativa dos tributos contribui para a evasão fiscal (CARDOSO, 2014, p. 164). Da mesma forma, fala-se em uma carga política maior a ser suportada pelos legisladores na instituição de tributos sobre a propriedade, uma vez que gozam de baixa popularidade justamente por sua natureza de um imposto direto, intimamente ligado ao direito de propriedade (CARVALHO JR., 2006, p. 15-16).

Assim, é possível que essas alterações não sejam feitas muito pelo receio dos políticos de arcarem com o custo político de um aumento da carga tributária direta, principalmente a incidente sobre o patrimônio, que não está atrelado a uma receita imediata do contribuinte. Os tributos sobre o consumo são mais propícios a criar uma ilusão fiscal, ou seja, uma percepção errônea do sistema tributário que altere as escolhas fiscais do eleitorado. Uma de suas variações é o “*fiscal obfuscation*”, ou seja, quando a carga tributária total é de conhecimento dos contribuintes em geral, mas estes acabam não percebendo que a estão suportando. E isto pode ser feito, propositalmente, mediante tributos indiretos, quando o contribuinte de fato, por serem os valores dos tributos embutidos no preço total da mercadoria ou serviço, tem uma percepção menor do quanto foi pago de tributos. É uma ofuscação da carga tributária (SANANDAJI; WALLACE, 2010). Os tributos incidentes sobre o patrimônio são mais transparentes do que aqueles que incidem sobre o consumo.

O texto constitucional procurou dar visibilidade aos tributos sobre o consumo,<sup>15</sup> mas isto somente foi devidamente regulado no final de 2012, passando a ser obrigatório que tais informações constem nos documentos fiscais de venda ao consumidor somente em 2015.<sup>16</sup> Não há dúvidas de que isto ampliou a transparência sobre a carga tributária incidente sobre o consumo, entretanto, ainda não resolve o problema da alta incidência, o que acaba tornando o sistema altamente regressivo, com aquelas parcelas mais pobres da população suportando uma carga tributária muito alta em comparação à sua renda.

---

<sup>15</sup> Art. 150 [...] § 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

<sup>16</sup> O prazo inicial era de seis meses após a publicação, quando a lei entraria em vigor. Contudo, a obrigatoriedade foi prorrogada para doze meses após a publicação da lei, pela medida provisória nº 620, de 2013, convertida na lei nº 12.868, de 2013. Após, a medida provisória 649, de 2014, prorrogou a obrigatoriedade para 1º de janeiro de 2015.

Para melhorar tal situação são necessárias mudanças no sistema tributário. Isto pode se dar através da ampliação da participação pública, em que os contribuintes tenham uma maior noção do seu status de cidadania fiscal e do dever de contribuir, podendo aderir a este dever, visto a sua essencialidade num Estado Democrático de Direito, aumentando a sua vontade de influir no destino dos recursos, cobrando no âmbito político de que sejam respeitados os objetivos do Estado e efetivamente cumprido o que está previsto na Constituição Federal (CARDOSO, 2014, p. 167). A participação do cidadão na seara tributária deve se dar desde os primeiros momentos, na definição daquelas manifestações de riquezas que estarão sujeitas a tributos e, até mesmo, daquelas que não estarão. O cidadão deve ter participação ativa neste processo de decisão, deixando de ser as normas tributárias um ato unilateral do Estado, que as impõem a um contribuinte expectador (PORTO, 2016, p. 246).

O Estado e os contribuintes, num Estado de Direito, não podem estar de lados opostos, mas sim aliados na busca do bem comum. Isto porque a tributação não pode ser pensada apenas sob o viés arrecadatório. Ela deve ser gestada com intuito de alcançar a justiça social, deixando o tributo de ser o centro das atenções, passando a figurar neste lugar o ser humano. Deve ser este o ponto central do direito tributário, humanizando a relação entre Estado e os contribuintes (PORTO, 2016, p. 64 e 245).

Além da ampliação da participação popular, o incremento da transparência tributária, fazendo com que os tributos deixem de ser invisíveis, é igualmente fundamental para aumentar a aceitação dos tributos. Isto passa também por uma carga tributária justa, orientada pelo princípio da capacidade contributiva, desvinculando-se da ideia de imposto-troca, o que amplia a concepção do imposto como um dever social, fazendo com que os contribuintes deixem de ser meros espectadores da arrecadação tributária (BUFFON; MATOS, 2015, p. 157).

Uma possibilidade para atingir este fim é a substituição dos tributos incidentes sobre o consumo por aqueles que recaem sobre a propriedade, os quais são altamente visíveis, além de conseguirem alcançar aquela parcela mais alta da pirâmide social, que em muitos casos consegue omitir parte dos seus rendimentos. Este ocultamento não é possível com a propriedade, já que a base de cálculo é altamente visível ao ente estatal. Além disto, tais tributos, no Brasil, são de difícil sonegação, uma vez que o mercado exige, através de inúmeros mecanismos, a sua quitação para que haja a

transferência da titularidade (CARVALHO JR., 2006, p. 10 e 34). À medida que a carga tributária se ajuste à efetiva capacidade contributiva dos cidadãos, o exercício de tal dever se dará de forma que torne o Estado capaz de concretizar suas obrigações, especialmente os direitos sociais, preservando ainda o mínimo existencial e a dignidade humana.

Por fim, há de se ressaltar que, em tempos em que a Constituição “constitui a ação”, deve-se abandonar as técnicas interpretativas que ainda estão presentes nos nossos tribunais, deixando que os princípios constitucionais que sustentam o Estado Democrático de Direito predominem, já que o texto constitucional se sobrepõe à lei. Deve-se aceitar a utilização da progressividade nos impostos de natureza real, já que decorrente do modelo de Estado vigente, no qual o efetivo alcance do princípio da capacidade contributiva é um de seus objetivos. Desnecessário se faz alterar o texto constitucional para que se promova o bem comum. Basta que se atente aos princípios, instrumentos e institutos que ali estão presentes, construindo um sentido que corrobore com o modelo de Estado vigente, cumprindo aquilo que a própria constituição exige: a observância dos princípios de uma carga tributária justa, com o objetivo de reduzir desigualdades e que respeite o mínimo existencial.

## 5. Considerações finais

Modelado através de um Estado Fiscal, em que a maior fonte dos recursos deriva da arrecadação de tributos, especialmente os impostos, o Estado Democrático de Direito no Brasil tem umbilicalmente ligado a ele o dever fundamental de pagar tributos. Tal modelo de Estado depende da arrecadação tributária para poder concretizar os seus fins. Além disto, é neste Estado que a tributação se torna protagonista, sendo um meio altamente eficaz para a concretização dos propósitos estatais, principalmente no que tange à redução das desigualdades sociais.

No Estado Democrático de Direito, o dever fundamental de pagar impostos alicerça-se não mais na obrigação de arcar com os custos estatais ou na teoria do benefício. Seu fundamento encontra-se na solidariedade, em que os cidadãos têm o dever de contribuir para que o Estado tenha meios necessários para garantir as condições de cidadania a todos os membros da sociedade. O cumprimento do dever de pagar tributos implica, necessariamente, uma responsabilidade social que uns possuem com os

outros, sendo condição para que todos tenham a possibilidade de uma vida digna.

Neste papel primordial que apresenta no Estado Democrático de Direito, a tributação não poderia ter como base outro princípio senão o da capacidade contributiva, no qual aqueles que possuem maiores condições devem contribuir mais vigorosamente com os fins do Estado, e aqueles que menos, ou nada, possuem, suportarão menores encargos tributários, ou até mesmo nenhum. Tal princípio é uma decorrência lógica do atual modelo de Estado, oriundo do princípio da igualdade, dotando-o de maiores condições para cumprir os objetivos estatais. Isto porque tal princípio preserva o mínimo vital, ou seja, aquela parcela de renda necessária para que se tenha uma vida digna, evitando-se, também, que a tributação seja um meio de suprimir a propriedade privada, através do confisco. O melhor formato para a concretização do princípio da capacidade contributiva é mediante a tributação progressiva.

Não obstante o princípio da capacidade contributiva esteja umbilicalmente ligado aos fundamentos do Estado Democrático de Direito, na prática ainda não é aplicado, dado que no Brasil a tributação vem servindo como um meio extremamente eficaz de redistribuição de rendas às "avessas". Ao invés de reduzir desigualdades, a tributação vem ampliando-as, sistematicamente, através de um sistema regressivo, que tributa excessivamente o consumo e o trabalho, onerando irrisoriamente o capital, a propriedade e os estratos mais elevados de renda. Ou seja, aqueles que possuem menores condições têm uma parte maior dos seus rendimentos comprometidos com o pagamento dos tributos. São os efeitos do neoliberalismo que fundam a neotributação, a qual diminui fortemente os tributos incidentes sobre o capital.

Além disto, há uma série de preconceitos inautênticos na doutrina e jurisprudência que continuam a impedir que a tributação da propriedade se dê de forma mais justa e solidária. Serve de exemplo a distinção entre tributos reais e pessoais, entendendo que o princípio da capacidade contributiva não se aplica àqueles, fruto de uma interpretação incorreta de um dispositivo constitucional. Para tal corrente, não pode a tributação ser progressiva em ditos impostos, salvo com expressa autorização constitucional. Tal entendimento não é aceitável em um Estado Democrático de Direito, em que o princípio da capacidade contributiva não decorre de um único dispositivo do texto constitucional, mas sim do próprio modelo estatal,

permeando todo o seu teor, aplicando-se assim a todos os tributos que se mostrem compatíveis, ainda que minimamente, com tal princípio. Assim, os tributos sobre a propriedade devem ser progressivos e graduados conforme a capacidade contributiva do contribuinte.

Ademais, a tributação da propriedade sofre ainda com o anacronismo entre valor de avaliação e valor de mercado, principalmente naqueles tributos incidentes sobre a propriedade imobiliária. Isto amplia a regressividade do sistema, de modo que aqueles imóveis de maior valor acabam sofrendo uma tributação aquém daquela que seria a justa pelo valor do mercado. O ideal seria a correção periódica dos valores estabelecidos nas plantas genéricas de valores, para que se evitasse tamanha distorção.

No momento em que o meio social começa a compreender tais injustiças, amplia-se a rejeição ao pagamento do tributo, principalmente àqueles mais visíveis, como são os tributos incidentes sobre o patrimônio. A rejeição à tributação, contudo, não é algo novo. Tem estado presente desde o período liberal, ainda que reduzida durante o auge do Estado de Bem-estar Social. Contudo, no atual estágio social, em que o valor das pessoas é muitas vezes medido pela sua capacidade de acumular bens, há uma tendência que o egoísmo prevaleça, já que os tributos reduzem o poder de compra dos indivíduos.

Há formas de superar esse cenário, como a ampliação da tributação da propriedade e do capital, privilegiando-se a renda proveniente do trabalho e excluindo-se o mínimo existencial da tributação, através de técnicas progressivas. Ou seja, tornando o modelo tributário mais justo. Além disto, é necessário ampliar a transparência nos tributos, com incremento da participação popular. É preciso abrir esta “caixa-preta”, para que a sociedade possa colaborar com a definição do que será tributado e como se dará a utilização do montante arrecadado, expandindo-se a justiça na aplicação dos recursos, o que acarretará uma melhor aceitação no pagamento dos tributos, especialmente os incidentes sobre a propriedade. É através do fortalecimento do texto constitucional e do Estado Democrático de Direito que será possível atingir uma tributação justa, que vise não somente à arrecadação, mas também à concretização dos objetivos da República Federativa do Brasil.

## Referências

ATALIBA, Geraldo. IPTU – progressividade, **Revista de direito tributário**, São Paulo, v. 15, n. 56, p. 75-83, abr. 1991.

ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade**: o que pode ser feito? São Paulo: LeYa, 2015.

APÓS mais de 15 horas, vereadores rejeitam projeto que revisa cálculo e cobrança do IPTU em Porto Alegre. **G1**, Rio de Janeiro, 28 set. 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/apos-mais-de-15-horas-vereadores-rejeitam-projeto-que-revisa-calculo-e-cobranca-do-iptu-em-porto-alegre.ghml>>. Acesso em: 18 abr. 2018.

BUFFON, Marciano. A crise estrutural do estado contemporâneo: a falência da neotributação e a reconstrução do fundamento da solidariedade. In: MORAIS, José Luis Bolzan (Org.). **O estado e suas crises**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005. p. 73-124

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. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

BARRETO, Aires Ferdinando. Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. In: GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 719.

BEDIN, Gilmar Antônio; NIELSSON, Joice Graciele. Estado de direito e cultura patrimonialista: o desafio da afirmação da dimensão republicana do Estado brasileiro na atualidade, **PENSAR – Revista de ciências jurídicas**, Fortaleza, v. 17, n. 1, p. 100-114, 2012. Disponível em: <<http://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/2288/pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório da distribuição pessoal da renda e da riqueza da população brasileira**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-e-da-riqueza-da-populacao-brasileira/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf/view>>. Acesso em: 26 set. 2016

BRASIL. Ministério da Justiça; INSTITUTO DE PESQUISA ECÔNOMICA APLICADA (IPEA). **Parcelamento, edificação ou utilização compulsórios e IPTU progressivo no tempo**: regulamentação e aplicação. Brasília, DF: 2015. (Série pensando o direito, n. 56). Disponível em: <[http://pensando.mj.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/PoD\\_56\\_web1.pdf](http://pensando.mj.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/PoD_56_web1.pdf)>. Acesso em: 27 abr. 2017.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU & progressividade: igualdade e capacidade contributiva**. 1. ed. 3. tir. Curitiba: Juruá, 1998.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais**. Brasília/DF: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), dez. 2006. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_1251.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1251.pdf)>. Acesso em: 26 abr. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros editores, 1996.

DOMINGOS, Roney. TJ cassa liminar e mantém aumento do IPTU em São Paulo. **G1**, São Paulo, 26 nov. 2014. Disponível em: < <http://g1.globo.com/sao-paulo/noticia/2014/11/tj-cassa-liminar-e-mantem-aumento-do-iptu-em-sao-paulo.html>>. Acesso em: 18 abr. 2018.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: (Interpretação e crítica)**. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. IPTU – progressividade – função social da propriedade, **Revista de direito tributário**, São Paulo, v. 52, p. 110-121, abr./jun. 1990

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2014**. Rio de Janeiro, 2014. (Estudos e pesquisas informação demográfica e socioeconômica, n. 34). Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv91983.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KÖCHE, Rafael. **Direito da alteridade: democracia e desigualdade nos rastros da (in)diferença**. São Paulo: LiberArs, 2017.

MARRECA, Junior. **Projeto de lei complementar da Câmara nº 173/2015**. Altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, para prever que a revisão das bases de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e a atualização monetária dos valores que as compõem constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1806430>>. Acesso em 26 abr. 2017.

MARTINS, Marco Antônio. STF suspende liminar que impedia aumento do IPTU no Rio. **G1**, Rio de Janeiro, 21 dez. 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/rj/rio-de-janeiro/noticia/stf-suspende-liminar-que-impedia-aumento-do-iptu-no-rio.ghhtml>>. Acesso em: 18 abr. 2018.

MAZZA, Willame Parente. **Estado e Constituição: crise financeira, política fiscal e direitos fundamentais**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **In it together why less inequality benefits all**. Paris, 2015. Disponível em: <[http://www.oecd-ilibrary.org/employment/in-it-together-why-less-inequality-benefits-all\\_9789264235120-en](http://www.oecd-ilibrary.org/employment/in-it-together-why-less-inequality-benefits-all_9789264235120-en)>. Acesso em: 25 abr. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de direito público da economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 197-228, abr./jun. 2015.

RIBEIRO, Bruno. Doria desiste de corrigir valor venal de imóveis e anuncia alta de 3% no IPTU. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 12 set. 2017. Disponível em: <<http://sao-paulo.estadao.com.br/noticias/geral,doria-desiste-de-corriger-valor-venal-de-imoveis-e-anuncia-alta-de-3-no-iptu,70001989611>>. Acesso em: 18 abr. 2018.

SANANDAJI, Tino; WALLACE, Björn. **Fiscal illusion and fiscal obfuscation: an empirical study of tax perception in sweden**. Sweden: Research Institute of Industrial Economics, 2010. (IFN Working Paper, n. 837). Disponível em: <<https://www.econstor.eu/dspace/bitstream/10419/81352/1/wp837.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

SANTANA, Irailson Calado (Org.). **Carga tributária no Brasil 2015**: análise por tributos e bases de incidência. Brasília, DF: Ministério da Fazenda: Receita Federal, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 8. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais em espécie. In: SARLET, Ingo Wolfgang. MARINONI, Luiz Guilherme. MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 400-735 [Livro eletrônico]

SCAFF, Fernando Facury. O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro, **Revista do instituto de hermenêutica jurídica**, Porto Alegre, vol. 1, n. 4, p. 97-110, 2006.

SILVA, Ovídio A. Baptista da. Apresentação. In: BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 11-12

SORJ, Bernardo. **A nova sociedade brasileira**. 2. ed. rev. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2001.

STRECK, Lenio Luiz. **Dicionário de hermenêutica**: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do Direito. Belo Horizonte: Letramento, 2017.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Ed., 2012.

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

WOLFFENBÜTTEL, Andréa. O que é: índice de Gini. **Desafios do desenvolvimento**. Brasília, ano 1, n. 4, p. 80, nov. 2004. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/desafios/images/stories/PDFs/desafios004\\_completa.pdf](http://www.ipea.gov.br/desafios/images/stories/PDFs/desafios004_completa.pdf)>. Acesso em: 20 abr. 2017.