

**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA (CEUB)
Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento (ICPD)**

DOUTORADO EM DIREITO

Eugênio Pacceli de Moraes Bomtempo

**Município intermediário e tributação: perspectivas e
desafios ao financiamento da Regularização Fundiária
Urbana de Interesse Social (REURB-S)**

**Brasília – DF
2022**

EUGÊNIO PACCELI DE MORAIS BOMTEMPO

Município intermediário e tributação: perspectivas e desafios ao financiamento da Regularização Fundiária Urbana de Interesse Social (REURB-S)

Tese apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito, no Programa de Mestrado e Doutorado do Centro Universitário de Brasília (CEUB).

Orientador: Prof. Dr. Paulo Afonso Cavichioli Carmona

Brasília – DF
2022

Bomtempo, Eugênio Pacceli de Moraes.
Município Intermediário e Tributação: Perspectivas e desafios ao financiamento da Regularização Fundiária Urbana de Interesse Social (REURB-S). Eugênio Pacceli de Moraes Bomtempo – 2022. 406 f.
Tese (Doutorado em Direito) – Centro Universitário de Brasília (CEUB), Brasília, 2022.
1. Tributos Municipais. 2. Arrecadação Tributária. 3. REURB-S. 4. Desenvolvimento Sustentável. 5. Cidades Médias.

EUGÊNIO PACCELI DE MORAIS BOMTEMPO

Município intermediário e tributação: perspectivas e desafios ao financiamento da Regularização Fundiária Urbana de Interesse Social (REURB-S)

Tese apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito no Programa de Mestrado e Doutorado do Centro Universitário de Brasília (CEUB).

Orientador: Prof. Dr. Paulo Afonso Cavichioli Carmona

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Paulo Afonso Cavichioli Carmona (Presidente)

Professor Doutor Marcos Aurélio Pereira Valadão (Membro Externo)

Professor Doutor José Eduardo Sabo Paes (Membro Externo)

Professor Doutor Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (Membro Interno)

Professor Doutor Sandro Lúcio Dezan (Membro Interno)

I have a dream.
(Martin Luther King Jr.)

BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. **Município intermediário e tributação: perspectivas e desafios ao financiamento da Regularização Fundiária Urbana de Interesse Social (REURB-S)**. 2022. 406 f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito. Centro Universitário de Brasília, Brasília.

RESUMO

As cidades intermediárias no Brasil, Capitais Regionais C, dentro da metodologia adotada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), apresentam crescimento acelerado e graves problemas de assentamentos precários e de degradação ambiental e não dispõem de recursos suficientes para fazerem a Regularização Fundiária Urbana de Interesse Social (REURB-S), pois dependem sobremaneira de transferências intergovernamentais. Despesas de saúde e de educação invadem os poucos recursos de receitas próprias. A bitola estreita da atual competência tributária municipal não tem permitido arrecadação tributária para a realização de políticas públicas de infraestrutura, de moradia, de saneamento básico e de REURB-S. Assim, o objetivo desta pesquisa é examinar como desenvolver a arrecadação de receitas próprias dentro da matriz tributária municipal, tomando como linha condutora o princípio da solidariedade social e, principalmente, a tributação sobre o patrimônio. As cidades de Barreiras – BA, da Região Nordeste, e, também, a de Anápolis – GO, da Região Centro-Sul, foram selecionadas para facilitar o acesso a informações; essas duas cidades intermediárias estão em pleno desenvolvimento e com muitos problemas sociais e ambientais. Adotou-se o método hipotético-dedutivo, com abordagem interdisciplinar, alinhando as hipóteses a conjecturas, a partir da análise econômica do direito, da análise de dados estatísticos e de consultas bibliográficas; o resultado alcançado foi satisfatório. Entre os principais resultados estão: a) a margem de isenção do ITBI precisa ser ampla para aumentar a regularização de imóveis das classes mais pobres da sociedade e eliminar “contratos de gaveta”, mas o ITBI não sacrifica os negócios dos mais ricos, que buscam mais segurança jurídica para suas propriedades; b) a progressividade do IPTU ordinário sobre terrenos ociosos no centro da cidade, mesmo sem aguardar o IPTU progressivo a tempo, pode forçar a construção ou a venda de terrenos ociosos no centro da cidade, pois essa oferta é totalmente inelástica, o peso morto recai inteiramente sobre o proprietário, o que gera propensão a aumentar a oferta de imóveis; c) a promoção do IPTU Solidário, pelo Terceiro Setor, é um caminho promissor para a rápida implantação da REURB-S, por envolver toda a sociedade civil organizada da cidade, estudantes de arquitetura, igrejas, empresários e moradores de assentamentos precários, a possibilitar parcerias para transformar esses locais carentes em bairros dignos mais rapidamente; considerando as diferentes experiências nacionais com o IPTU Solidário, esse caminho é promissor, dentro da lógica da solidariedade social e da extrafiscalidade. Concluiu-se, neste estudo, que é possível aumentar a arrecadação municipal em cidades de médio porte, mesmo sem aumentar as taxas, mas o IPTU Solidário abre espaço para o aumento progressivo das taxas, de forma a possibilitar não só a transformação de assentamentos precários em bairros como tornar essas cidades inteligentes, sustentáveis e humanas.

Palavras-chave: Receitas próprias. IPTU Solidário. REURB-S. Cidades médias. Desenvolvimento sustentável.

BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Morais. **Intermediate municipality and taxation: perspectives and Challenges to the Financing of Urban Land Regularization of Social Interest (REURB-S).** 2022. 406 f. Thesis (Doctorate in Law). Law School. University Center of Brasilia, Brasilia.

ABSTRACT

Intermediate cities in Brazil, Regional Capitals C, within the methodology adopted by the Brazilian Institute of Geography and Statistics (IBGE), show accelerated growth and serious problems of precarious occupation, environmental degradation and do not have enough resources to carry out the Urban Land Regularization of Social Interest (REURB-S), as they depend heavily on intergovernmental transfers. Expenditure on health and education invades the few resources from own revenues. In the narrow gauge of the current municipal tax jurisdiction, it has not allowed the collection of taxes for the implementation of public policies on infrastructure, housing, basic sanitation and REURB-S. Thus, the objective of this research is to examine how to develop more the collection of own revenues within the municipal tax matrix, taking as a guiding line the principle of social solidarity and, mainly, taxation on assets. The cities of Barreiras – BA, in the Northeast Region, and also Anápolis – GO, in the Center-South Region have been selected to facilitate access to information; these two intermediate cities are in full development and with many social and environmental problems. The hypothetical-deductive method was adopted, with an interdisciplinary approach, aligning hypotheses to conjectures; economic analysis of law, analysis of statistical data and bibliographic consultations; the result achieved was satisfactory. Among the main results are: a) the ITBI exemption margin needs to be wide to increase the regularization of properties of the poorest classes of society, eliminate “drawer contracts”, but the ITBI does not sacrifice the business of the richest, who seek more legal security for their properties; b) the progressivity of the ordinary IPTU on idle land in the center of the city, even without waiting for the progressive IPTU in time, can force the construction or sale of idle land in the city center, as this offer is totally inelastic, the dead weight falls entirely on the owner, which generates a propensity to increase the supply of properties; c) the promotion of IPTU Solidário, via the Third Sector, is a promising path for the rapid implementation of the REURB-S, as it involves the entire organized civil society of the city, architecture students, churches, businessmen and residents of precarious settlements, allowing for partnerships to transform these deprived places into worthy neighborhoods more quickly; considering the different national experiences with the Solidarity IPTU, this path is promising, within the logic of social solidarity and extrafiscality. It was concluded, in this study, that it is possible to increase municipal collection in medium-sized cities even without increasing rates, but the IPTU Solidário opens space for the progressive increase of rates in order to enable not only the transformation of precarious settlements into make these cities smart, sustainable and humane.

Keywords: Own revenues. Social property tax. REURB-S. Medium cities. Sustainable development.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Percentual de receitas próprias <i>versus</i> percentual de receitas totais das Capitais Regionais C.....	47
Gráfico 2 – Desenvoltura do ISS das Capitais Regionais C – Região Amazônica.....	170
Gráfico 3 – Desenvoltura do ISS das Capitais Regionais C – Região Nordeste.....	170
Gráfico 4 – Desenvoltura do ISS das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul.....	171
Gráfico 5 – Impacto do ITBI sobre o preço do imóvel para o comprador.....	189
Gráfico 6 – Comparativo do ITBI, IPTU e ITR nas Capitais Regionais C.....	201
Gráfico 7 – Zonas de influência e de benefício da obra para contribuição de melhoria.....	218
Gráfico 8 – IPTU das Capitais Regionais C por região.....	227
Gráfico 9 – IPTU das Capitais Regionais C – Região Amazônica.....	228
Gráfico 10 – IPTU das Capitais Regionais C – Região Nordeste.....	228
Gráfico 11 – IPTU das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 1.....	229
Gráfico 12 – IPTU das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 2.....	230
Gráfico 13 – ITBI das Capitais Regionais C – Região Amazônica.....	231
Gráfico 14 – ITBI das Capitais Regionais C – Região Nordeste.....	232
Gráfico 15 – ITBI das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 1.....	233
Gráfico 16 – ITBI das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 2.....	234
Gráfico 17 – ITR das Capitais Regionais C – Região Amazônica.....	235
Gráfico 18 – ITR das Capitais Regionais C – Região Nordeste.....	235
Gráfico 19 – ITR nas Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 1.....	236
Gráfico 20 – ITR nas Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 2.....	237
Gráfico 21 – Comparação da arrecadação do ITR das Capitais Regionais C – Regiões Amazônica, Nordeste e Centro-Sul.....	238
Gráfico 22 – Comparativo de receitas totais e próprias com despesas de habitação e saneamento das Capitais Regionais C – Região Amazônica.....	242
Gráfico 23 – Comparativo de receitas totais e próprias com despesas de habitação e saneamento das Capitais Regionais C – Região Nordeste.....	243
Gráfico 24 – Comparativo de receitas totais e próprias com despesas de habitação e saneamento das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 1.....	244
Gráfico 25 – Comparativo de receitas totais e próprias com despesas de habitação e saneamento das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 2.....	245
Gráfico 26 – Gastos com saneamento ambiental <i>versus</i> receitas totais nas Capitais Regionais C – Região Amazônica.....	248
Gráfico 27 – Gastos com saneamento ambiental <i>versus</i> receitas totais nas Capitais Regionais C – Região Nordeste.....	249

Gráfico 28 – Gastos com saneamento ambiental <i>versus</i> receitas totais nas Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 1.....	249
Gráfico 29 – Gastos com saneamento ambiental <i>versus</i> receitas totais nas Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 2.....	250
Gráfico 30 – Distribuição de alunos na região de Barreiras.....	342

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuição do FPM e do PIB <i>per capita</i> por Região – 2010 e 2018.....	48
Tabela 2 – Tributação comparada sobre heranças.....	115
Tabela 3 – Carga tributária do Brasil, de 2013, por base de incidência e por volume de arrecadação (R\$ milhões).....	128
Tabela 4 – Percentuais médios de renúncias tributárias de ICMS no Brasil – 2012.....	132
Tabela 5 – Participação dos entes federados na arrecadação total de tributos.....	137
Tabela 6 – Carga tributária brasileira comparada (% PIB).....	139
Tabela 7 – Tributos sobre a propriedade <i>versus</i> PIB – 2020.....	196
Tabela 8 – Carga tributária bruta por esfera de governo – 2018-2019.....	238
Tabela 9 – Situação macroeconômica do Brasil e projeção para 2022.....	256
Tabela 10 – Detalhamento das receitas do município de Anápolis – 2021.....	335
Tabela 11 – Execução orçamentária em Anápolis – 2021.....	336
Tabela 12 – Detalhamento das receitas do município de Barreiras – 2021.....	349
Tabela 13 – Execução orçamentária por função, em Barreiras – 2021.....	350

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Percentual de residências inadequadas por região no Brasil.....	38
Figura 2 – Rede urbana brasileira – 2018.....	40
Figura 3 – Carga tributária sobre o consumo no Brasil – 2017.....	133
Figura 4 – Mapa da inadequação fundiária urbana, percentual em relação aos domicílios particulares permanentes duráveis urbanos segundo unidade da Federação – 2019.....	188
Figura 5 – Mapa do município de Anápolis e suas macrozonas.....	327
Figura 6 – Distrito Agrorindustrial de Anápolis (DAIA).....	339
Figura 7 – Visão panorâmica do município de Barreiras – BA.....	341
Figura 8 – Coordenadas geodésicas do perímetro urbano da cidade de Barreiras.....	343
Figura 9 – Distrito industrial de Barreiras.....	345

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Cidades médias regionais identificadas como Capitais Regionais C – 2018 e estimativa da população em assentamentos precários.....	51
Quadro 2 – Impostos sobre a propriedade na Europa.....	151
Quadro 3 – Projeção da transposição de alíquotas ITBI – IPTU, em Marília – SP.....	202
Quadro 4 – Tipologia dos assentamentos precários no Brasil.....	267

LISTA DE SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

APEXBRASIL – Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos

AICE – Associação Internacional de Cidades Educadoras

B2B – *Business to Business*

B2C – *Business to Consumer*

BNH – Banco Nacional da Habitação

CBS – Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CEF – Caixa Econômica Federal

CHICS – Cidades Humanas, Inteligentes, Criativas e Sustentáveis

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CND – Certidão Negativa de Débitos

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CRF – Certidão de Regularização Fundiária

CPC – Código de Processo Civil

CPMF – Contribuição sobre Movimentações Financeiras

CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

CUEM – Concessão de Uso Especial para Fins de Moradia

CUFA – Central Única das Favelas

DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

DAIA – Distrito Agroindustrial de Anápolis

DECRED – Declaração de Operações com Cartões de Créditos

DIMOB – Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias

DIPJ – Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica

DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte

DMED – Declaração de Serviços Médicos e de Saúde

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FIBRAFITE – Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais

FNHIS – Fundo Nacional de Habitação de Interesse Social

FPE – Fundo de Participação dos Estados

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE – Imposto de Exportação

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

II – Imposto de Importação

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

ITCD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação

ITR – Imposto Territorial Rural

IVA – Imposto sobre o Valor Agregado

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

NF-e – Nota Fiscal eletrônica

NPM – *New Public Management*

ODS – Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organização das Nações Unidas

PAC – Programa de Aceleração do Crescimento
PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC – Proposta de Emenda Constitucional
PGDAS-D – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional –
Declaratório
PIB – Produto Interno Bruto
PIS – Programa de Integração Social
PLANASA – Plano Nacional de Saneamento
PPA – Plano Plurianual
PPP – Parceria Público-Privada
PPUC – Plano de Pavimentação Urbana Comunitária
REsp – Recurso Especial
REURB-E – Regularização Fundiária Urbana de Interesse Específico
REURB-S – Regularização Fundiária Urbana de Interesse Social
RE – Recurso Extraordinário
SaaS – *Software as a Service*
SFH – Sistema Financeiro de Habitação
SPED – Sistema Público de Escrituração Digital
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribuna de Justiça
SUS – Sistema Único de Saúde
TCU – Tribunal de Contas da União
ZEIS – Zonas Especiais de Interesse Social

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
CAPÍTULO 1. O MUNICÍPIO, A TRIBUTAÇÃO E O PACTO FEDERATIVO	29
1.1 O MUNICÍPIO NO FEDERALISMO	29
1.2 JURIDICIDADE URBANO-TRIBUTÁRIA	49
1.3 OS CONCEITOS OPERACIONAIS TRIBUTÁRIOS	73
1.3.1 A operacionalidade do Sistema Tributário Nacional e a matriz tributária brasileira	74
1.3.2 O princípio da solidariedade social e o direito tributário	97
1.4 COMPONENTES DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	113
1.4.1 Reflexos da competição tributária internacional	114
1.4.2 A matriz tributária e os municípios	126
CAPÍTULO 2. TRIBUTAÇÃO, EQUIDADE E EFICIÊNCIA	147
2.1 MOLDURA JURÍDICA DA TRIBUTAÇÃO REAL INTERNACIONAL E IPTU NO BRASIL	147
2.2 A MOLDURA JURÍDICA DO ITBI, DO ISS E DO ITR	164
2.3 EFICIÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DO ITBI E DO IPTU	179
2.3.1 Ineficiência e facultatividade do ITBI	179
2.3.2 A progressividade ordinária do IPTU e o resgate de locais precários	193
2.4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E INFRAESTRUTURA	205
2.4.1 Ineficiência da contribuição de melhoria: o caso de Maringá	205
2.4.2 O financiamento de obras de infraestrutura	217
CAPÍTULO 3. ANÁLISE DAS RECEITAS PRÓPRIAS DE ISS, DE IPTU E DE ITBI E DAS DESPESAS SOCIAIS NOS MUNICÍPIOS MÉDIOS	226
3.1 ANÁLISE DAS RECEITAS PRÓPRIAS DE ISS, DE IPTU E DE ITBI	226
3.2 OS GASTOS COM SANEAMENTO E HABITAÇÃO NAS CAPITAIS REGIONAIS C... 240	
3.3 IPTU SOLIDÁRIO	251
3.3.1 As potencialidades do IPTU Solidário e do IPTU Verde em REURB-S	251
3.3.2 IPTU Solidário voltado à REURB-S pelo Terceiro Setor	261
3.4 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA CIDADES INTELIGENTES	277
3.4.1 Estratégias para aumento de receitas próprias	278
3.4.2 Arrecadação tributária inteligente: componentes tecnológicos	288

CAPÍTULO 4. GOVERNANÇA DO BEM-ESTAR EM MUNICÍPIOS MÉDIOS	303
4.1 MUNICÍPIO E BEM-ESTAR	303
4.2 DESPESAS OBRIGATÓRIAS COM SAÚDE E EDUCAÇÃO	319
4.3 TRIBUTAÇÃO, PLANEJAMENTO E REURB-S EM ANÁPOLIS	324
4.3.1 Planejamento urbano e REURB-S em Anápolis	324
4.3.2 A REURB-S em Anápolis	333
4.4 TRIBUTAÇÃO, PLANEJAMENTO E REURB-S EM BARREIRAS	340
4.4.1 O planejamento urbano e a REURB-S em Barreiras	340
4.4.2 A REURB-S em Barreiras	346
CONCLUSÕES	354
REFERÊNCIAS	363

INTRODUÇÃO

Chega a impressionar quão pujantes, e importantes para o desenvolvimento pátrio, são as cidades intermediárias; como merecem receber atenção especial nas políticas públicas não somente municipais, mas de todos os entes públicos. Esta pesquisa tributária e urbanística volta-se à compreensão da moldura institucional dos municípios médios e de suas finanças públicas, para verificar como podem ser reunidos recursos para a Regularização Fundiária de Interesse Social (REURB-S), em aglomerados subnormais, no ideal de construção de cidades inteligentes, sustentáveis e sem favelas.

Sabe-se que, apesar dos esforços despendidos no tempo, o fenômeno da proliferação de assentamentos precários tem sido marcante, sobretudo, em grandes cidades. Porém, essa realidade também pode ser observada de forma crescente em cidades pequenas e médias. Logo, esta tese busca encontrar meios para viabilizar recursos, a fim de dar conta das complexas soluções urbanas.

As catástrofes humano-ambientais advindas de inundações nos morros e nas margens de rios e de córregos demonstram ser inadiável a solução dos assentamentos precários consolidados. Contudo, o que se arrecada atualmente, em termos de receitas próprias, não é suficiente nem mesmo para o volume de despesas públicas municipais.

Há franca dependência de transferências intergovernamentais para o atendimento das volumosas despesas em municípios pequenos e médios e não há folga de caixa. Apesar das transferências para saúde e educação, o volume dessas despesas engole boa parte da arrecadação própria municipal. Logo, para que a municipalidade possa promover políticas públicas, como REURB-S, construção de moradias, saneamento básico, precisa aumentar as receitas próprias. No entanto, há resistências severas ao aumento de alíquotas de impostos nos municípios. Assim, nesta pesquisa, levanta-se a seguinte pergunta fundamental: como alavancar receitas próprias para a promoção da REURB-S integral, visando à construção de *smart cities* sem favelas?

Nessa senda, esta investigação faz um corte epistemológico para buscar identificar como a tributação local, principalmente, sobre a propriedade imobiliária pode contribuir para a regularização dos assentamentos precários, transformando-os em bairros, com urbanificação plena, em cidades médias, para desafogar as grandes metrópoles e apoiar as pequenas cidades, ou seja, desenvolver polos desenvolvimentistas a partir de cidades intermediárias.

Não existe consenso quanto ao conceito de cidade média. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em 2018, constituiu em suas análises, como Capitais Regionais

C, cidades entre 100 mil e 600 mil habitantes, podendo atingir até 700 mil habitantes especificamente, em algumas cidades isoladas que também são agregadas nessa concepção. As cidades intermediárias contêm, em média, 284 mil habitantes. Muitas são as divergências conceituais quanto a cidades médias, ou seja, quanto à forma de classificá-las, em meio à diversidade da realidade brasileira, o que faz com que essas concepções sejam redesenhadas eventualmente.

Esta pesquisa tomou por base as noções de cidade estabelecidas pelo IBGE e pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), quanto à capacidade desenvolvimentista e competitiva. O drama urbano tem atraído atenção científica crescente. A via metodológica adotada pelo IBGE considera as cidades isoladas e as cidades concentradoras de arranjos populacionais, integrando cidades vizinhas numa espécie de rede compacta, com economia e população que irradia um grau de desenvolvimento regional. Assim, nesse conceito, constam alguns arranjos populacionais, pois há agrupação de municípios de forma bem integrada, em seus deslocamentos para trabalho e estudo. Essas cidades-polos comandam atividades empresariais e de gestão pública e fornecem bens e serviços às cidades adjacentes menores.

Dessa forma, foram eleitas 61 cidades intermediárias classificadas pelas suas potencialidades, uma vez que estão classificadas, de acordo com o IBGE, em 2018, como categoria Capital Regional C. Se bem ordenadas, essas cidades potencializam elevada qualidade de vida para seus cidadãos e estão situadas, conforme a configuração do IBGE – IPEA, nas seguintes regiões: Amazônica, Nordeste e Centro-Sul¹.

¹ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Projeto competitividade e governança das cidades médias do Brasil**: referencial conceitual e metodológico. Relatório 1, 2022, p. 21. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11006>. Acesso em: 28 fev. 2022. Na Região Amazônica as cidades consideradas Capitais Regionais “C” são: o Agrupamento populacional de Macapá – AP, Boa Vista – RR, Ji-Paraná – RR, Cacoal – RR, Rio Branco – AC, Rondonópolis – MT, Araguaína – Tocantins, Santarém – PA, Marabá – PA, Castanhal – PA e Sinop – MT. Na Região Nordeste as Capitais Regionais “C” são: Agrupamento Populacional de Petrolina e Juazeiro – PE, Garanhuns – PE, Campina Grande – PE, Mossoró – RN, Agrupamento Populacional de Imperatriz – PI, Agrupamento Populacional de Sobral – CE, Arapiraca – AL, Ilhéus – BA, Barreiras – BA e Eunápolis – BA. Na Região Centro-Sul as Capitais Regionais “C” são: Agrupamento Populacional de Ipatinga – MG, Montes Claros – MG, Uberaba – MG, Governador Valadares – MG, Agrupamento Populacional de Sele Lagoas – MG, Poços de Caldas – MG, Pouso Alegre – MG, Teófilo Otoni – MG, Varginha – MG, Agrupamento Populacional de Macaé – RJ, Agrupamento Populacional de Volta Redonda e Barra Mansa – RJ, Agrupamento Populacional de Campos dos Goytacazes – RJ, Agrupamento Populacional de Cabo Frio – RJ, Agrupamento Populacional de Petrópolis – RJ, Agrupamento Populacional de Americana e Santa Bárbara do Oeste – SP, Agrupamento Populacional de Piracicaba – SP, Agrupamento Populacional de Franca – SP, Agrupamento Populacional de Presidente Prudente – SP, Agrupamento Populacional de Limeira – SP, Agrupamento Populacional de Araraquara – SP, Agrupamento Populacional de São Carlos – SP, Agrupamento Populacional de Marília – SP, Araçatuba – SP, Agrupamento Populacional de Guaratinguetá – SP, Agrupamento Populacional de Catanduva – SP, Jaú – SP, Barretos – SP, Anápolis – GO, Cachoeiro do Itapemirim – ES, Dourados – MS, Agrupamento Populacional de Ponta Grossa – PR, Agrupamento Populacional de Foz do Iguaçu – PR, Agrupamento Populacional de Pelotas – RS, Agrupamento Populacional de Santa Maria – RS, Agrupamento Populacional de Lajeado – RS, Agrupamento Populacional de Santa Cruz do Sul – RS,

Observou-se, no decorrer da pesquisa, que os grandes municípios – as capitais dos estados – vêm desenvolvendo programas de urbanificação de assentamentos precários, por intermédio de cooperações intergovernamentais e de empréstimos em bancos nacionais e internacionais. Esses programas acabam sendo interrompidos quando os recursos não são suficientes ou quando ocorrem desvios de finalidade. No entanto, empréstimos nem sempre são de fácil acesso para municípios menores e médios. Assim, o exame da tributação no raio de competência municipal passa a ser uma necessidade. Adota-se, também, para análise, dados de habitação e de saneamento básico, como um indicativo representativo para o exame dos desafios à REURB-S.

As notícias sobre enchentes inundando casas em assentamentos subnormais (favelas) às margens de córregos e de rios na Bahia, em Minas Gerais, no Rio de Janeiro e em São Paulo, entre outros, bem como os deslizamentos de encostas soterrando moradias precárias nos morros revelam a urgência de essa política pública merecer renovados esforços, sobretudo, quanto à forma de financiar uma revolução benigna.

A nova Lei de Regularização Fundiária – Lei n. 13.465, de 11 de julho de 2017 – simplificou os procedimentos para a realização da REURB-S; esse instrumento jurídico e o Estatuto da Cidade – Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001 – fornecem alguns meios fundamentais para equacionar os problemas urbanos. Conforme dados disponíveis do IBGE, mais à frente analisados, o Brasil tem 84,7% de sua população urbana.

A questão agora é identificar como implementar, ainda que gradualmente, vários projetos dessa proporção nas municipalidades brasileiras. Praticamente, todos os municípios padecem de assentamentos subnormais – invasões, favelas, aglomerações precárias, palafitas, cortiços, barracas de lonas pretas, entre outros. Contudo, o mais interessante é que as cidades médias brasileiras têm um desenvolvimento elevado, com um potencial enorme de superar todos os desafios e, talvez mais rápido do que se imagina, podendo garantir excelente qualidade de vida à população. Algumas cidades magníficas e inteligentes, como Plano, no Texas – Estados Unidos e Barcelona – Espanha, entre outras cidades, têm boas lições que serão examinadas nesta pesquisa.

No avançar desta investigação, percebeu-se que as finanças das grandes capitais ficam vulneráveis devido ao inchaço desordenado, à degradação ambiental e ao espraiamento citadino incontido. Essa realidade conduz à elevação dos custos de manutenção e de funcionamento das grandes capitais.

Agrupamento Populacional de Brusque – SC, Agrupamento Populacional de Tubarão e Laguna – SC e Lages – SC.

A cidades pequenas, em geral, por outro lado, não dispõem de acesso a créditos, não têm uma base tributável segura, pois a tributação local é voltada para grandes metrópoles e as pequenas cidades são rurais. As cidades médias têm demandas maiores que a arrecadação própria, dependem muito das transferências intergovernamentais e precisam desenvolver melhor arrecadação dos impostos de sua competência. Este é o cerne desta pesquisa: arrecadar bem, para fazer a REURB-S. Por isso, a tributação sobre o patrimônio no âmbito municipal será investigada com profundidade nesta tese.

A título de exemplo do sucesso da experiência de reformas tributárias e de reurbanificação, destacam-se as ocorrências na Colômbia, em que a pobreza fiscal alimentava o sistema político eleitoral, a violência urbana e não permitia a construção de vias, parques, salões comunitários, infraestrutura, para os pobres, entre outros². Esse cenário tem sido comum na América Latina. Le Corbusier acende uma luz quanto à necessidade de conter a desordem urbana³. Estudar a matriz tributária local sob o viés das demandas urbanas oferece um diferencial estratégico, visando ao desenvolvimento em longo prazo.

Assim, o enfoque jurídico, tributário e urbanístico guiará esta investigação. Busca-se alcançar sintonia com os princípios da solidariedade social, da justiça tributária, em prol da dignidade humana. Apesar da indispensável cogência da imposição tributária, a corresponsabilidade em fazer face aos custos sociais em relação ao Estado, por intermédio do pagamento de tributos, também tem um componente voltado à solidariedade cidadã.

Afinal, não se alcança efetividade dos direitos sociais dispostos no artigo 6º da Constituição Federal de 1988 sem recursos, sem consentimento e sem cidadania. Cabe ressaltar que os direitos sociais, como direitos de terceira geração, assunto bem explicado por Bonavides, estão ligados ao estado de bem-estar social, que, por meio de políticas públicas, volta-se a prestações educacionais, de saúde, moradia, entre outras, e busca superar as injustiças sociais no ideal de promover a igualdade material⁴.

Cidades intermediárias podem ser polos de desenvolvimento, com vínculos entre as áreas rurais, as cidades grandes e suas regiões metropolitanas. É importante observar esse desenvolvimento a partir das conferências Habitat I, II e III. A Conferência das Nações Unidas de 1976 – Habitat I, realizada em Vancouver – Canadá, sobre assentamentos humanos, contribuiu para a criação da lei a respeito de parcelamento do solo no Brasil. A Conferência das

² BROMBERG, Paul. **Impuestos y cambio em Bogotá 1992-2011**: realidades y ficciones. Bogotá: Universidade Nacional de Colômbia, abr. 2016, p. 34.

³ CORBUSIER, Le. **Planejamento urbano**. Tradução de Lúcio Gomes Machado. 3. ed. São Paulo: Perspectiva, 2004, p. 117-118.

⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005, *passim*.

Nações Unidas de 1996 – Habitat II, realizada em Istambul – Turquia, adotou como foco a Nova Agenda Urbana, tendo estudos sobre governança, a qual envolve Parcerias Público-Privadas (PPPs) e sociedade civil, que, progressivamente, ficará em harmonia com a Agenda 2030, o Acordo de Paris sobre o clima e a agenda de financiamento do desenvolvimento. A Conferência das Nações Unidas de 2016 – Habitat III, realizada em Quito – Equador, voltada para o desenvolvimento urbano sustentável e à moradia, reconhece serem esses centros irradiadores e integradores estratégicos ao planejamento urbano. Nesse documento, são sintetizados alguns desafios à concretização do direito à cidade, com alinhamento aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). O ideal é construir cidades médias inteligentes sem favelas.

As leis urbanísticas seguem essa orientação internacional, vertente por intermédio da qual se desenvolve esta pesquisa tributária e municipal. Uma política pública incluída importante ocorreu no Programa Minha Casa, Minha Vida, de âmbito nacional. Não há suficientes disponibilidades de recursos para investimentos em moradias e saneamento básico em cidades médias para gastos tão elevados.

Há um caminho a percorrer na direção do desenvolvimento urbano. Entre os desafios diagnosticados na Conferência Habitat III, estão: governança inadequada na maioria dos países estudados, capacitação de pessoal insuficiente, falta de recursos para habitação e infraestrutura urbana e processo decisório coletivo falho. Além disso, as grandes metrópoles devem receber mais atenção, pois enfrentam grandes desafios; as cidades intermediárias apresentam crescimento expressivo e não têm políticas públicas adequadas; há falta de colaboração entre os setores públicos, privados e sociedade civil; falta de integração entre as políticas nacionais, regionais e locais; baixa capacitação dos governos locais e, até mesmo, carência de cooperação intermunicipal⁵.

Cerca de 7 milhões de pessoas, pelos dados oficiais, estavam em assentamentos precários, em 2010, no Brasil. Ocorre que, no Brasil, há um déficit habitacional enorme, com 11% da população sem abastecimento de água e cerca de 50% da população sem redes de esgoto⁶. Esses números crescem, ano a ano. Algo em torno de 25% das casas são alugadas no

⁵ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Governança, capacidade e desenvolvimento institucional urbanos**: Habitat III. Brasília, ONU, 2016. Disponível em: <https://uploads.habitat3.org/hb3/Policy-Paper-4-Portugue%CC%82s.pdf>. Acesso em: 2 mar. 2022.

⁶ CANUTO, Elza Maria. **Direito à moradia urbana**: aspectos da dignidade humana. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 192.

Brasil e geram um comprometimento na ordem de 30% da renda familiar⁷. No Distrito Federal, a situação é ainda mais grave, pois a quantidade de residências alugadas está em torno de 28,2% dos imóveis, enquanto a taxa média brasileira é de apenas 17%⁸.

Outra pesquisa realizada com amostra ampla pelo IBGE, até dezembro de 2019, revela que, no Brasil, existem 5.127.747 de domicílios em aglomerados subnormais ou, em jargão popular, em favelas⁹. Enquanto alguns proprietários mantêm imóveis em especulação imobiliária, a maior parte da população não consegue acesso a um mínimo de propriedade.

Assim, alguns valores são caros a esta pesquisa: o princípio da solidariedade, a justiça, a liberdade como autonomia do cidadão e da coletividade; a legalidade democrática; a igualdade de oportunidades sociais; a proteção do vulnerável; a valorização da democracia e do pluralismo, no esforço de evitar posições polarizadas, em reforço da consensualidade democrática.

Afinal, os direitos encontram suportes nas contrapartidas das responsabilidades tributárias; não se pode absolutizar o direito de propriedade sem atender à sua função social urbana nem se pode desprezar a segurança jurídica esperada pelos proprietários; a sociedade civil deve ser bem informada e ativa; o Estado deve voltar-se ao investimento social para criar o desenvolvimento de forma duradoura; a gestão pública deve atuar com responsabilidade social e fiscal, a exemplo da Nova Zelândia¹⁰.

Nas propostas de reformas tributárias recentes, tem surgido o esforço de construção de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) nacional, para evitar a “guerra fiscal” interna, por meio da aprovação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), visando a simplificar o modelo tributário brasileiro sobre o consumo nas esferas federal, estadual e municipal.

É importante registrar que, na esfera municipal, boa parte da tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) tem sido direcionada à atração de investimentos e à geração de empregos nas cidades maiores, por meio de isenções fiscais sem controle de resultados, a atrair um exame crítico.

⁷ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida dos brasileiros – 2018. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101629.pdf>. Acesso em: 1º mar. 2022.

⁸ JORNAL CORREIO BRAZILIENSE. **Pnad**: cerca de 28% dos brasilienses moram em residências alugadas. 27 abr. 2018.

⁹ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Aglomerados subnormais 2019**: classificação preliminar e informações de saúde para o enfrentamento à COVID-19. Nota técnica 01/2020. Rio de Janeiro: IBGE, 2020.

¹⁰ REGIS, André. **Do liberalismo à terceira via**: reflexões para a discussão do modelo de estado brasileiro. Disponível em: <http://www.unicap.br/neal/artigos/Texto8AndreRegis.pdf>. Acesso em: 5 out. 2022.

As cidades médias arrecadam bem o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Contudo, o que se arrecada atualmente, em termos de receitas próprias, não é suficiente, como já pontuado, para o volume de despesas públicas municipais; assim, há franca dependência de transferências intergovernamentais. O desafio da geração de receitas tributárias municipais para a erradicação de favelas tem sido um fenômeno grave, sobretudo, em países subdesenvolvidos a atrair a curiosidade científica: como superar tal impasse?

Nesse viés, o desafio é significativo. Motta demonstra, por estimativas do IBGE, que cerca de 61,9% das cidades brasileiras têm problemas de saneamento básico; por volta de cem milhões de pessoas aguardam por regularização fundiária em cidades brasileiras; em 2010, já eram 8,3 milhões de pessoas morando em áreas de risco, enfim, são inúmeros os desafios. Por isso, Motta defende que a Nova Agenda Urbana, aprovada na Conferência Habitat III, acaba por fortalecer a urbanização progressiva de assentamentos precários, o que pode dar-se por PPPs, operações urbanas consorciadas, regularização fundiária, com a superação de restrições legais e administrativas, para o atendimento à população com habitações informais. Inúmeros assentamentos precários aparecem em várias cidades ao mesmo tempo, sobretudo, devido à recalcitrante crise econômica que se arrasta desde 2014 e que foi agravada, posteriormente, com a pandemia da Covid-19.

No alinhamento às conferências internacionais, o marco legal do saneamento abre novas oportunidades para implantação de saneamento nos assentamentos precários carentes de regularização fundiária. As experiências de programas – como o Favela-Bairro no Rio de Janeiro, o Programa Habitar-Brasil do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), a contribuição do Plano Estratégico Municipal para Assentamentos Subnormais (PEMAS), a fim de modernizar a gestão municipal, a nova Lei de Regularização Fundiária de 2017 e, até mesmo, em escala mínima, o Programa Casa Verde e Amarela, instituído em 2021 – somam-se às contribuições e à modelagem de políticas públicas, por meio de ações integradas de urbanização, habitação, acesso a infraestrutura e equipamentos públicos¹¹. Muitos dos recursos disponíveis acabam sendo canalizados para as grandes metrópoles.

Todos esses aspectos conferem uma nova dinâmica jurídica à sociedade. Reale explica que, a partir do momento em que a estrutura social vem adquirir um patamar de paradigma que se projeta para o futuro, a estrutura social vai assumindo características de estrutura normativa, de modelo social, político e jurídico dinâmico, solidariamente organizado em torno de certos

¹¹ MOTTA, Diana Meirelles. Urbanização progressiva: alternativa para a informalidade. **Caos Planejado**, 16 dez. 2021. Disponível em: <https://caosplanejado.com/author/diana-motta>. Acesso em: 2 mar. 2022.

fins. Nesse desenvolvimento jurídico, percebem-se constantes axiológicas transcendentais a tornarem o direito uma experiência possível, ainda que persista nessa dinâmica dialética o drama entre o direito e a justiça, sob a forma de contraposição entre o direito natural e o direito positivo, a implicar imperativos éticos, metajurídicos, em função dos direitos humanos feridos¹².

Cella, comentando a obra de Reale, destaca que o direito não se reduz à norma, como pensou Kelsen, em contraposição aos exageros da sociologia jurídica. Direito não é só fato, como pensou Marx, nem só economia, como pensaram economistas, embora a produção econômica seja relevante. O direito não é, sobretudo, valor, como pensaram os tomistas. O direito é uma integração normativa de fatos, conforme valores. A dinâmica dialética do direito é, ao mesmo tempo, fato, valor e norma¹³.

Buscando sair das estreitas vias polarizadas, este estudo procurará diagnosticar como a tributação municipal pode contribuir para a solução do fenômeno dos assentamentos precários, como fato social ilícito, levando-se em conta a necessidade de fazer-se justiça aos despossuídos axiologicamente. Para efeito de norma, esta investigação norteia-se pelo princípio da solidariedade social, por intermédio do direito tributário, para a superação dialética da realidade urbana.

Torres reconhece ser o direito tributário o melhor campo para o exercício da solidariedade, pois o dever fundamental de pagar o tributo mostra-se regulado¹⁴. O artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988 confere ao princípio da solidariedade um valor, um espírito de dever objetivo e direcionamento a orientar as políticas públicas. Nesse ideal, está o direito fundamental à moradia, em especial a REURB-S. A atividade financeira, unindo esforços do Poder Executivo e do Poder Legislativo local, sob a forma consensual, deve voltar-se ao planejamento e à efetividade da política urbana¹⁵.

Em outro aspecto, segundo dados obtidos no Ministério da Integração Regional, estima-se que, dos 60 milhões de domicílios existentes no Brasil, cerca de 30 milhões estão

¹² REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 107-110.

¹³ CELLA, José Renato Gaziero. **Teoria tridimensional do direito de Miguel Reale**. Curitiba: Juruá, 2012, p. 46-47.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 181.

¹⁵ CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves; MONTEIRO, Vítor. Planejamento, urbanismo e as normas reguladoras da ocupação do solo. In: MEDAUAR, Odete; SHICARO, Vítor Rhein; MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich; GRECO-SANTOS, Bruno (coord.). **Direito urbanístico: estudos fundamentais**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 144.

irregulares¹⁶. Muitas transações ocorrem por procurações ou cessões de direitos, e essa irregularidade registral merece atenção nesta pesquisa, recorrendo à análise econômica do fato tributário.

Afonso, Araújo e Nóbrega observam que, na realidade prática da arrecadação municipal, o IPTU tem sido um imposto parcamente aproveitado, sujeito a politização, com o princípio da progressividade pouco ou nada aplicado, e, vez por outra, torna-se uma espécie de “bode expiatório” da revolta popular dos contribuintes¹⁷. Contudo, na tributação do IPTU, há de ser investigada sua potencialidade solidária.

Nesse vértice, o objetivo geral desta tese é compreender como regularizar e financiar a REURB-S em cidades médias, com recursos próprios, ou seja, dentro da estreita bitola da competência tributária municipal. Como objetivos específicos, foram elencados os seguintes: a) identificar o sentido da solidariedade social no contexto da tributação e do direito municipal, para verificar as potencialidades dessa vertente em regularizações fundiárias, sobretudo, de interesse social, em cidades médias brasileiras; b) estudar como estão as finanças públicas e a arrecadação tributária sobre o patrimônio no âmbito municipal das cidades médias, Capitais Regionais C, para verificar como desenvolver a arrecadação tributária sobre o patrimônio; c) examinar como desenvolver políticas públicas de regularização fundiária, especialmente, financiadas com recursos próprios, principalmente, por intermédio do IPTU, para discernir oportunidades inovadoras para a solução da REURB-S, mantendo a cidade sustentável.

Em que pese todos os desafios, esta pesquisa defende a seguinte tese: se as transferências intergovernamentais são vinculadas a despesas obrigatórias e, nos municípios médios, são inexistentes ou escassos os recursos direcionados à REURB-S integral, a efetividade dessa política pública depende do aperfeiçoamento tecnológico e da inteligência fiscal municipal aplicados à arrecadação de receitas próprias bem como da mobilização social pelo IPTU Solidário, que, além de estratégias extrafiscais e seletivas, pode ser viabilizada pelo Terceiro Setor.

Assim, para aprofundar a questão da tributação municipal e da REURB-S, examinar-se-á o marco institucional e tributário do universo municipal, com a eleição de três hipóteses para testar a temática nuclear desta tese:

¹⁶ RIBEIRO, Luiz. Metade dos imóveis no país são irregulares. **Correio Braziliense**, 28 jul. 2019. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/brasil/2019/07/28/interna-brasil,774183/imoveis-irregulares-no-brasil.shtml>. Acesso em: 25 abr. 2022.

¹⁷ AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. **IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**, v. 4. IDP, FGV Projetos, 2013. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/1541>. Acesso em: 15 out. 2022.

- a) a alíquota do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) deve ser baixa para reduzir os custos transacionais nas compras e vendas de imóveis, sob pena de penalizar as famílias de poucas rendas; a redução da alíquota permite a regularização de inúmeros “contratos de gaveta” e assemelhados, a facilitar o acesso a um mínimo de propriedade para os mais pobres;
- b) as prefeituras devem empreender gestão tecnológica de inteligência fiscal para ampliar a arrecadação fiscal; devem também manter a atualização da planta genérica de valores imobiliários e promover a elevação da carga tributária do IPTU em pelo menos 1%, com progressividade, para alcançar uma folga orçamentária que permita a promoção da REURB-S integral;
- c) políticas extrafiscais, por meio do IPTU Solidário, têm o potencial de facilitar o consentimento dos contribuintes, a fim de destinarem parcela da exação do IPTU à REURB-S, pelo Terceiro Setor, para implementação de infraestrutura gradual, transformando assentamentos precários em bairros.

Esta tese trilha pelo método hipotético-dedutivo e examina, qualitativa e quantitativamente, receitas e despesas municipais, com enfoque interdisciplinar, buscando o alinhamento entre hipóteses e conjecturas encontradas. Durante a busca de dados, foram identificadas assimetrias informacionais nas três regiões examinadas. Alguns aspectos mereceram análises de fenômenos oriundos do período colonial português até os dias atuais.

Assim, para dar lastro às análises quantitativas deste trabalho, recorreu-se às estimativas existentes no IPEA, quanto à arrecadação dos três impostos municipais – IPTU, ISS e ITBI – e receita total, fruto do cruzamento de dados em bases oficiais federais, sendo que os pesquisadores do IPEA buscaram harmonizá-los com o mesmo tratamento e deflações para o ano de 2020, o que permite a esta pesquisa em direito utilizar tais dados como referência¹⁸. Nesse descortinar, foram considerados dados fiscais secundários existentes no IPEA, com séries históricas de receitas tributárias harmonizadas de 2003 a 2019.

Contudo, diante da dificuldade de alcançar dados sobre despesas com habitação e saneamento básico para fazer o contraponto, fixou-se a data base em 2018, para elaboração da maioria dos gráficos. Outros dados foram sendo encontrados no curso da pesquisa e vieram a ser agregados ao trabalho. Elegeram-se duas cidades próximas a Brasília, Anápolis – GO e Barreiras – BA, para facilitar o acesso a informações estratégicas, o que permitiu visitas *in loco*.

¹⁸ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020 (ano-base 2018).

Essas duas cidades encontram-se em franco desenvolvimento econômico e, também, enfrentam graves desafios sociais. Essas cidades permitiram observações quanto à realidade urbanística, tributária e de execução orçamentária, sob os reflexos da globalização, dando lastro a esta pesquisa, para a verificação da situação da REURB-S.

Não são somente as limitações de recursos nos municípios que fizeram assentamentos subnormais persistirem no tempo sem erradicação e sem serem transformados em bairros, mas há também fatores políticos históricos. As dificuldades de informações precisas tornaram inevitáveis as falseabilidades nas hipóteses iniciais para afastar prenoções¹⁹.

Recorreu-se, em parte da pesquisa, a ferramentas de análise econômica do direito no exame da eficiência tributária do ITBI e do IPTU bem como de suas externalidades. Afinal, alcançar soluções eficientes é um desafio. Gico Júnior explica que o conceito de eficiência apresenta dificuldades, pois esse vernáculo é plurissignificativo, sendo afeto a várias ciências. Contudo, a eficiência alocativa será obtida se o bem ou o serviço produzido apresentar custo menor. Todas as combinações de bens ou de serviços que satisfaçam a sociedade podem ser demonstradas graficamente como um nível de bem-estar. A alocação eficiente, porém, gerará mais bem-estar.

A composição ótima de bem-estar pode ser alterada com inovações tecnológicas, dando ao conceito de eficiência um caráter dinâmico no tempo. Pela ótica Kaldor-Hicks eficiente, se um projeto de política pública trazer um resultado positivo ao bem-estar, ainda assim, será necessário analisar se é financeiramente viável, se demandará financiamento e, por análise custo-benefício, se haverá mais elementos para a decisão política²⁰.

Nesse desvendar da realidade, os estudos de Schumpeter contribuíram para a percepção da existência de uma inter-relação entre a formação histórica, a economia e a sociologia proporcionada pela fiscalidade²¹. Essa premissa é relevante para esta pesquisa, pois é necessário analisar como chegou-se à atual matriz tributária brasileira, visando a alcançar um caminho seguro e forma interdisciplinar para o deslinde desta tese.

As relações são cada vez mais complexas na sociedade fragmentária e líquida da atualidade, interconectada por sistemas, algoritmos e mídias, logo, sujeitas a orquestrações de grupos de pressão diversos, alguns mais organizados na disputa das benesses do Estado, outros

¹⁹ DINIZ, Marco Túlio Mendonça. Contribuições ao ensino do método hipotético-dedutivo a estudantes de Geografia. **Revista Geografia Ensino & Pesquisa**, v. 19, n. 2, p. 107-111, jan./abr. 2015.

²⁰ GICO JÚNIOR, Ivo Teixeira. Bem-estar social e o conceito de eficiência. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 16, n. 2, p. 1-43, maio/ago., 2020, p. 28.

²¹ SCHUMPETER, Joseph A.; SWEDBERG, Richard. **The crisis of the tax state**, 1918. Disponível em: <https://www.capitalideasonline.com/wordpress/the-crisis-of-the-tax-state/?pdf=16118>. Acesso em: 15 fev. 2022.

excluídos na arena democrática de coalizão. Ricardo Lobo Torres contribuiu para a percepção da ligação entre direitos humanos e tributação, e Valcir Gassen, para a percepção da complexidade da matriz tributária brasileira. Paulo Carmona, por sua vez, forneceu bases seguras sobre o direito urbanístico, entre outros autores.

O exame da tributação imobiliária municipal e da REURB-S apoia-se na doutrina, na lei e na jurisprudência, recorrendo ao acervo bibliográfico nacional e estrangeiro. A compreensão dos graves problemas nacionais relativos aos desafios tributários municipais, nesse enfoque interdisciplinar, conta com o acesso a remissões históricas, para melhor compreensão, interpretação e transformação da realidade atual. Recorre, também, a interpretações de dados estatísticos encontrados no IBGE e no IPEA, em órgãos fazendários e em estudos urbanos. Para responder esse ponto de vista, este trabalho foi dividido em quatro capítulos.

No Capítulo 1, a investigação analisa o arcabouço institucional do município na federação brasileira. Propõem-se alguns conceitos basilares, visando a uma espécie de acordo semântico, de forma a estibar o desenvolvimento da pesquisa. Em seguida, busca-se examinar os efeitos exógenos da competição tributária internacional e, também, os efeitos da “guerra fiscal” interna e como foi consolidando-se a matriz tributária brasileira e sua correlação com os municípios médios. Levantam-se vários problemas condicionantes da tributação municipal.

Por outro lado, no Capítulo 2, a pesquisa volta-se ao exame das bases jurídicas da tributação municipal, quanto ao bem-estar da população cidadina. Aspectos da eficiência tributária do ITBI e do IPTU, utilizando-se de ferramentas de direito e de economia, ganham atenção nessa parte nuclear da tese; analisa-se, também, a contribuição de melhoria, como tributo justo e, praticamente, desprezado no Brasil. A tributação imobiliária tem atenção especial nesta pesquisa, pois é por essa via que serão testadas as hipóteses.

No Capítulo 3, a análise leva em conta a realidade do comportamento das receitas dos principais impostos municipais, nas três regiões das Capitais Regionais C, e examina a questão da rigidez orçamentária; nessa conjuntura, verifica-se a significância das transferências intergovernamentais, sobretudo, do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e das cotas do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), entre outros repasses, bem como observam-se os investimentos em habitação e em saneamento básico, uma vez que são indispensáveis à REURB-S integral. Além disso, investiga-se a correlação entre problemas de corrupção, especulação imobiliária e assentamentos precários, com a possibilidade de solução

pelo IPTU Solidário no processo de emancipação de favelas, por meio de políticas extrafiscais para a solução da REURB-S com apoio no Terceiro Setor. Examina-se, nesse contexto também, como aumentar as receitas próprias com a aplicação tecnológica e com inteligência fiscal, o que permite testar parte da segunda hipótese, visando à construção de cidades inteligentes, sustentáveis e sem assentamentos precários.

Por fim, no Capítulo 4, a pesquisa aprofunda o exame da governança municipal, considerando os desafios de cidades médias sob a ótica da Nova Agenda Urbana. Examina-se o potencial de os incentivos fiscais contribuírem para o desenvolvimento econômico e social dos municípios médios, seus riscos também, quais ideias circundam a questão da REURB-S. Como estudo de casos específicos, elegeram-se as cidades médias de Anápolis – GO e de Barreiras – BA, dada a força do desenvolvimento dessas cidades regionais, de forma a dar mais lastro a esta pesquisa. A cada passo, foram sendo completados os testes das hipóteses desta investigação.

O estudo das cidades médias é realmente atraente e indispensável. Esta tese apresenta uma abordagem inédita, em termos acadêmicos, em razão da interdisciplinaridade aplicada ao exame maciço da tributação municipal com apoio em elementos sociológicos, econômicos e urbanísticos. O desenvolvimento social e econômico pode ser desatado a partir das cidades médias, com criatividade e inteligência fiscal. Essas cidades podem desafogar os grandes centros e suprir as pequeninas cidades da região de serviços importantes, como educação e saúde, gerando impacto regional positivo. A presente pesquisa buscou aproximar a teoria à realidade concreta dessas Capitais Regionais C, para a expansão de suas potencialidades tributárias, sociais e urbanas, em apoio à causa da REURB-S, temática complexa que, certamente, atrairá novos contributos.

CAPÍTULO 1. O MUNICÍPIO, A TRIBUTAÇÃO E O PACTO FEDERATIVO

Neste capítulo, serão examinados os eixos institucionais que edificam os municípios brasileiros. A Constituição Federal de 1988 distribuiu as competências tributárias para os entes federados. O federalismo brasileiro reúne três características: paira sobre desigualdades regionais, trilha sob diferentes receitas *per capita* entre os entes federativos e persiste em manter tendência municipalista marcante²². Assim, esta investigação começa pelo estudo de como desenvolveu-se e como funciona, institucionalmente, a municipalidade no Brasil.

1.1 O MUNICÍPIO NO FEDERALISMO

Os municípios foram elevados a entes públicos, e essa elevação no federalismo brasileiro tem *status* de cláusula pétrea. Considerando que o Brasil é um país cuja população é, majoritariamente, urbana, torna-se indispensável conhecer os institutos e os problemas municipais.

As divergências doutrinárias entre o centralismo do poder e a necessidade de prover descentralização arrastam-se no tempo. A neutralidade axiológica é desafiante ante tantos fatos, contradições e pensamentos. Há distinção entre validade positivista e juízo de valor. Ontologicamente, analisa-se a realidade empírica do direito, ou seja, se determinada norma é válida ou não. Porém, inserindo-se o valor na realidade dos fatos, a hermenêutica há de recorrer à filosofia do direito, para a compreensão deontológica, a moral e a finalidade na aplicação de regras ou de princípios preponderantes, conforme a concepção de Robert Alexy, a ser examinada ao longo do texto.

Federalismo é uma categoria normativa de governo múltiplo, segundo Liziero e Carvalho, com um governo central e governos regionais. Apesar de, inicialmente, estar em sintonia com o modelo norte-americano, a federação brasileira sofreu influência recente do federalismo alemão, que é mais centralizado. A questão da centralização e da descentralização no regime democrático dos Estados Unidos foi alterada diante da crise de 1929, pois o governo precisou centralizar mais a gestão nacional. A centralização tem sido uma tendência contemporânea. É na repartição de competências que se efetiva a coesão na federação, cuja centralização e descentralização no Brasil, citando Bresser-Pereira, tem movimento pendular.

²² GRANAI, Felipe Bauer. **Federalismo fiscal e desigualdades regionais**: uma análise dos impactos do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) sobre o desenvolvimento e a equalização fiscal. 2022. 141 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências e Letras, Araraquara, 2022, p. 77.

No Brasil, há maior concentração de competências tributárias na União, além de existirem competências comuns e concorrentes, o que contribui para maior centralização federativa²³.

No entanto, a doutrina apresenta defensores de gestões totalitárias que não gostam de descentralizar, preferem Estados unitários. Outra linha prefere descentralizar, compartilhando competências. Há também quem defenda que, em um país com dimensões continentais, sempre haverá o risco de desagregação. O movimento municipalista alinha-se à vertente descentralizante.

Nesse contexto, Botelho e Ferreira demonstram que os debates sobre centralização e descentralização acontecem desde a fase imperial do Brasil. Por um lado, memoráveis foram as ideias defendidas por Tavares Bastos a favor da descentralização, para evitar a “depravação moral” na gestão pública, a centralizar o atraso do desenvolvimento; por outro lado, ressaltam-se as réplicas de não concordância do Visconde do Uruguai, que defendia a centralização devido aos baixos níveis educacionais da população, não reunindo as virtudes cívicas para descentralizar a governança no Brasil. A centralização é uma herança portuguesa. Esses mesmos autores, citando Ronald de Carvalho e Oliveira Viana, apontam que o papel dos senhores de engenho e dos fazendeiros foi mais intenso para a evolução nacional e não para os municípios. Revelam ainda, segundo Florestan Fernandes, haver um “confinamento dos benefícios da urbanização a um circuito fechado, isto é, a parcelas reduzidas da população que monopolizam a renda, o prestígio social e o poder político”²⁴.

Proudhon defendia a importância de construção de um Estado indiviso, centralizado, uma federação industrial unitária, pois, a seu ver, esta seria a forma de promoção de transformações econômicas, isto é, a nação deveria ser “indivisa sem espírito local nem interesse paroquial”²⁵. Entretanto, Tocqueville divergiu de Proudhon, pois, em seu ponto de vista, a centralização prejudica a reprodução das forças nacionais e sua prosperidade não se mantém duradora; a concentração de poder e a servidão individual caminham juntas. Tocqueville fez um alerta em relação ao risco da centralização em uma nação que seja ignorante e democrática, uma vez que, facilmente, o soberano acaba concentrando os poderes, dada a alta capacidade do poder administrativo do Estado²⁶.

²³ LIZIEIRO, Leoman Baesso da Silva; CARVALHO, Fabrício. Federalismo e centralização no Brasil: contrastes na construção da federação brasileira. **Revista de Direito da Cidade**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 3, p. 1483-1503, 2018.

²⁴ BOTELHO, André; FERREIRA, Gabriela Nunes. Estado e sociedade no Brasil: um encontro adiado com a democracia. **Revista de Estudos Avançados**, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 36, n. 105, 2022, p. 56.

²⁵ PROUDHON, Pierre Joseph. **Do princípio federativo**. Tradução de Francisco Trindade. São Paulo: Imaginário, 2001, p. 18.

²⁶ TOCQUEVILLE, Alexis. **A democracia na América**. Tradução de Júlia da Rosa Simões. São Paulo: Edipro, 2019, p. 834.

Sobre o mesmo assunto, Souza, citando Lukic, a respeito dos debates na Assembleia Nacional Constituinte, em 1987, revela que a tese defendida pela comissão encabeçada pelo deputado Afonso Arinos, tendo como ponto de partida a crítica ao modelo tributário de 1965 e 1967, demonstrava não ter apreço à descentralização das políticas públicas, mesmo reconhecendo a debilidade financeira dos municípios. Já a proposta defendida pelo IPEA – Secretaria de Planejamento buscava atender a três princípios: a reconstrução do sistema Federativo, a justiça tributária e a garantia dos direitos dos contribuintes contra o Estado²⁷.

Elazar, por sua vez, explica que o federalismo, apesar de ser um termo ambíguo, possibilita que o poder político aja em nome da liberdade e com a concentração suficiente para manter a unidade e a governabilidade. A ideia repousa na possibilidade de as pessoas fazerem escolhas constitucionais, arranjos contratuais, convênios, para alcançarem o bem comum. Apesar das diversas estruturas de poder, a autoridade legítima é garantida constitucionalmente e exercida por um poder central²⁸.

Baracho observou que o Governo Militar no Brasil centralizou muito a gestão governamental. Assim, considerou importante que a abertura democrática favorecesse a descentralização. Citando Charles Roic, identificou quatro teorias a respeito, com relação a: a) distinção entre negócios locais e nacionais, visando à solução de impasses quanto a interesses em conflitos; b) necessidade de autonomia jurídica e financeira; c) estabelecimento de eleições municipais e fixação de serviços a serem prestados por seus agentes, desconcentrando o poder; d) centralização e descentralização, tomando os estudos de Eisenmann, quanto a Estado unitário ou composto por divisão do aparelho de Estado, com exclusão da descentralização de serviços.

Eisenmann, segundo Baracho, vislumbra três sistemas nesse sentido: a) centralização normativa por atividades no órgão central; b) descentralização por distribuição das atividades governamentais, por múltiplos órgãos não centralizados; c) semicentralização. Contudo, Baracho considera haver íntima relação entre descentralização e democracia liberal, sendo indispensável dotar o município de autonomia para que haja uma aproximação entre o governo e a comunidade local, o que exige também descentralização tributária, por meio da distribuição de competências constitucionais, racionalização democrática, para o fortalecimento de estados e municípios²⁹.

²⁷ SOUZA, Cairo Tavares. **Tentativas de reforma do Sistema Tributário Nacional, a partir de 1988**: um olhar a partir do estudo de políticas públicas. 2019, 66 f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Gestão Governamental) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2019, p. 31.

²⁸ ELAZAR, Daniel Judah. **Exploring federalism**. Tuscaloosa: The University of Alabama Press, 1991.

²⁹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Descentralização do poder**: federação e município. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181609/000416834.pdf?sequence=3>. Acesso em: 18 dez. 2022.

Nesse aspecto, ressalta-se que a autonomia das cidades enraizou-se na cultura dos Estados Unidos e da Suíça, porém, de maneiras diferentes. Na Suíça, há um compromisso da sociedade com a estabilidade de sua comuna. Nos Estados Unidos, as relações intergovernamentais dão-se pelo enfoque do controle local, com relativa autonomia, pois os programas estaduais e federais afetam a realidade política local³⁰.

Dando continuidade ao assunto, para ampliar a compreensão da questão municipal brasileira, faz-se necessário conhecer como formou-se cada instituto local. As municipalidades no Brasil Colônia, no Império e na Primeira República não tinham receitas próprias, só alcançavam dotações eventuais dos estados e da União, “sem critério distributivo e sem nenhuma garantia constitucional, o que lhes afastava por completo a autonomia financeira”³¹.

A par dessa situação, Delorenzo Neto elaborou importante levantamento das origens do municipalismo no Brasil. A municipalidade era uma realidade apagada no Estado unitário do Império do Brasil, razão de Tavares Bastos desejar implantar e desenvolver o Estado federal brasileiro, para o alcance do progresso de forma livre e autônoma. No entanto, com a implantação da República, o federalismo de 1891 pouco fez pelos municípios³². Nesse contexto, Leal revela que a doutrina também apresenta dissidências à autonomia municipal, a exemplo de Francisco Campos, Castro Nunes, entre outros, que acreditavam caber aos estados cuidar dos interesses gerais dos municípios, assim, o resultado da campanha municipalista em 1891 foi mesquinho. A Revolução de 1930 tentou “desmontar a máquina política da República Velha, cujas raízes estavam entrelaçadas nas situações municipais”³³.

A Constituição de 1934 ampliou por um lado a autonomia municipal, com impostos e eleição de prefeitos, mas, por outro lado, manteve a tutela dos estados sobre as municipalidades. Contudo, citando J. J. Seabra, Leal revela que, em 1934, cerca de 63% das receitas tributárias eram arrecadadas pela União; 28%, pelos estados; e 9%, pelos municípios. Com a Constituição de 1937, de cunho antimunicipalista, sob a lavra de Francisco Campos, reduziu-se a receita municipal, e as eleições municipais foram suprimidas, situação esta que só foi restabelecida na Constituição Federal de 1946, voltando a ter eleições para prefeitos, permitindo, porém, que os

³⁰ ELAZAR, Daniel Judah. **Exploring federalism**. Tuscaloosa: The University of Alabama Press, 1991, p. 34 e 191.

³¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 71.

³² DELORENZO NETO, Antônio. A evolução do municipalismo no Brasil: administração municipal. **Revista do Serviço Público**, v. 74, n. 1, p. 76-94, 1957. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/4329>. Acesso em: 2 fev. 2022.

³³ LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil**. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012, p. 94.

estados nomeassem prefeitos para capitais e estâncias hidrominerais³⁴. A bancada parlamentar paulista buscava manter e ampliar o fortalecimento dos estados, com isso, as receitas municipais ficaram retraídas no tempo, o que tornava os municipalistas mais aguerridos.

Delorenzo Neto recorda que Alberto Torres, da Primeira República brasileira, considerava a autonomia estadual e municipal como os “nervos mais sensíveis” da política nacional. Washington Azevedo, em 1914, e Orlando Carvalho, em 1937, escreveram os primeiros livros sobre a situação e a gestão municipal. Contudo, o movimento municipalista ganha vulto com a criação da Associação Brasileira de Municípios, em 1946, a influir na elaboração da Constituição Federal de 1946, com severas críticas. A carência de participação e a distribuição das rendas nacionais frente às limitações municipais foram denunciadas por Rafael Xavier como origem dos problemas sociais.

Delorenzo Neto lembra, ainda, Araújo Cavalcante, pois de seus trabalhos surge o primeiro plano de desenvolvimento municipal nos idos da década de 1950. Rui Ramos, em seus estudos, chegou a propor que os municípios fossem tratados como unidades urbanas e as zonas rurais como distritos não autônomos. Um documento sistemático, a partir dos estudos de Osório Nunes, foi a Carta de São Vicente, dotando de cientificidade sistemática a questão municipal. Yves de Oliveira escreve, segundo Delorenzo Neto, a mais bela página a dar lastro ao movimento municipalista brasileiro³⁵. Impressiona a atualidade do programa municipalista e o quanto este aproxima-se da ótica do Estatuto da Cidade. A ideia era construir um movimento livre das bitolas político-partidárias e lutar contra as desigualdades sociais³⁶. Esse movimento livre inspira esta pesquisa.

Meirelles explica que a Constituição de 1934 foi a primeira a preocupar-se com a autonomia financeira municipal, concedendo-lhe capacidade tributária para impostos, de indústria e de profissões, ou a impostos novos criados pela União ou os pelos estados. Na Constituição Federal de 1937, os municípios perderam o imposto cedular sobre rendas de imóveis e a participação em novos impostos. Mas, a Constituição de 1946 introduziu o Imposto do Selo sobre contratos diversos na economia local e reimplantou o imposto sobre indústria e profissões. No entanto, mesmo com a ampliação da competência tributária, os resultados não

³⁴ LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil*. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012, p. 153.

³⁵ DELORENZO NETO, Antônio. A evolução do municipalismo no Brasil: administração municipal. **Revista do Serviço Público**, v. 74, n. 1, p. 76-94, 1957. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/4329>. Acesso em: 2 fev. 2022.

³⁶ OLIVEIRA, Yves. Introdução ao estudo da filosofia municipalista. **Revista Brasileira dos Municípios**, n. 39/40, ano 10, jul./dez., p. 147-150, 1957.

foram satisfatórios: “sujeição do interesse público aos interesses particulares”, injunções políticas, “precária máquina lançadora e arrecadadora”³⁷.

Os municipalistas empreenderam esforços para dotar a Constituição Federal de 1946 de novas bases. Leal demonstra que os municípios passaram a ter competência privativa para fixar seus tributos, como IPTU, licenças, imposto sobre indústria e profissões, contribuições de melhorias e taxas, além de rendas oriundas do patrimônio municipal. Todavia, as transferências intergovernamentais aumentaram: a) 40% dos impostos a serem criados pela União e pelos estados passariam para os municípios; b) repasses relativos a impostos únicos de minerais, de energia elétrica, combustíveis, entre outros, cujas cotas seriam estabelecidas por lei, para os entes federados e os municípios; c) 30% do excesso de arrecadação estadual em município que não fosse capital seria destinado ao município; d) 10% do Imposto de Renda (IR) coletado pela União seria revertido às municipalidades, o que foi um acréscimo de receita significativo para os municípios.

Nessa conjuntura, Leal observa que os interesses dos negócios deslocaram-se do campo para as cidades, em prol do desenvolvimento da indústria e do comércio, com favores aduaneiros e cambiais, o que favoreceu a paulatina ampliação do mercado interno e medidas protecionistas à indústria e a diminuição da concorrência interna, concentrando rendas e propriedades nos grandes centros, sacrificando, dessa forma, os municípios menores, segundo Rafael Xavier. De toda sorte, a produtiva exportação cafeeira, em longa duração, foi determinante para a industrialização e o crescimento das cidades. Enquanto isso, as oligarquias estaduais buscavam manter o fortalecimento estadual por impostos indiretos³⁸.

Essa matriz de tributação vem arrastando-se no tempo regressivamente. A concentração de renda e de propriedades tem raízes na histórica tributação sobre o consumo no Brasil. As cidades moveram-se para a produção e a acumulação capitalista, não houve planejamento quanto à distribuição do solo³⁹.

No drama municipal, a base latifundiária provocou êxodo rural crescente. Leal explica que a situação dos pequenos proprietários era difícil assim como a da massa de força de trabalho de autônomos nas zonas rurais. A grande propriedade era absorvente; em 1940, 74,83% eram de ínfimas propriedades rurais, com apenas 11% da área total de estabelecimentos agrícolas,

³⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 72.

³⁸ LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil**. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012, p. 174.

³⁹ FERREIRA FILHO, Paulo; MENDONÇA, Rafael da Mota. **Política habitacional no século XXI: moradia nas cidades inteligentes**. Rio de Janeiro: Processo, 2018, p.116.

15,9% das áreas eram de proprietários médios, e 73,1%, de grandes proprietários rurais⁴⁰. O Brasil vem experimentando um êxodo rural expressivo, considerando não somente a matriz tributária como a realidade latifundiária preponderante.

Sobre esse mesmo aspecto, Gassen explica que, em 1940, o Brasil tinha uma população rural de 28,4 milhões e urbana de 12,8 milhões, o que significa que 69% do total da população viviam no campo e 31%, nas cidades. Cinco décadas depois, em 1990, a população rural já era de 35 milhões, enquanto a urbana, de 105 milhões, ou seja, cerca de 75% da população passou a residir no meio urbano e 25%, no meio rural⁴¹. Nesse caminho desagregador, destaca-se que, atualmente, o Brasil já tem 84,7% da população morando em cidades, logo, o desenvolvimento urbano é significativo e merece ser estudado. Não é lícita a exclusão social massificada. No mundo, os assentamentos precários tendem a triplicar até 2050, segundo estudos no âmbito da Organização das Nações Unidas (ONU), como será abordado mais à frente. Maricato explica que as cidades têm-se tornado “verdadeiras bombas socioecológicas e não apenas para os mais pobres”⁴².

A estrutura agrária formatou o processo eleitoral com votos inconscientes sob o comando dos “coronéis” locais, que se tornaram políticos estaduais e federais, com uma cultura paternalista, de troca de favores, viciando as estruturas governamentais, sobretudo, mantendo o despreparo, a corrupção e a anarquia na gestão municipal. A hostilidade eleitoral é a marca do processo em que o adversário é tratado como inimigo. Com isso, via de regra, ainda surge dificuldade de formação de quadros capazes de conduzir a burocracia municipal. Prefeitos buscam, ardorosamente, o apoio dos governadores estaduais e de autoridades federais para seus governos, portanto, há falta de autonomia municipal também em relação ao modelo político, apesar da “ampla autonomia extralegal” dos chefes municipais, em geral, hegemônicos donos de terras, a amesquinhar a gestão do município. Nesse contexto, Leal afirma que o “coronelismo” sobrevive do “sacrifício da autonomia municipal”, para manter-se politicamente⁴³.

Rodríguez explica que, no Brasil, desde o período colonial, prevalece a tendência contraditória de alternância entre centralismo autoritário e mandonismo local como herança

⁴⁰ LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil**. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012, p. 50.

⁴¹ GASSEN, Valcir. **A lei de terras de 1850 e o direito de propriedade**. 1994. 236 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1994, p. 25.

⁴² MARICATO, Ermínia. **O impasse da política urbana no Brasil**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2014, p. 19.

⁴³ LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil**. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012, p. 74.

burocrática e patrimonial portuguesa⁴⁴. Alternam-se períodos de sístoles e diástoles, isto é, de centralização e descentralização no pacto federativo. Na República, o centralismo ficou visível no Governo de Getúlio Vargas e no Regime Militar, a partir de 1964.

Com a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, aos municípios foi permitido que cobrassem o Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), de competência municipal, mas essa competência foi revogada pelo Ato Complementar n. 31, de 28 de dezembro de 1966, no entanto, que dispôs aos estados a transferência de 20% da arrecadação do ICM para os municípios. O quadro geral nos municípios continuava sendo de estagnação fiscal quanto às receitas próprias.

De outra forma, surgiram retenções de recursos municipais pelos estados, para suprir despesas com fiscalização e arrecadação, sendo necessária a edição do Enunciado de Súmula 578, pelo Supremo Tribunal Federal (STF)⁴⁵, para deter essa prática inconstitucional. Não bastasse isso, a distribuição igualitária do ICM prejudicava os municípios com vocação agrícola, razão de fomentar-se, por isso, a industrialização dos municípios, situação essa que Meirelles expõe potencializante à destruição dos municípios agropecuários⁴⁶.

Citando Wilson Cano, Rodríguez registra que, a partir da década de 30, houve um esforço de aumento dos intercâmbios regionais e de industrialização, o que se expandiu na década de 60. Na década de 70, o Brasil buscou ser inserido na economia internacional, com modernizações tecnológicas industriais e agrícolas para exportação. Na década de 80, a recessão provocou crises sucessivas, com inflação devido à crise fiscal. No entanto, a Região Sudeste continuou a ser o motor da economia nacional, em meio à crise⁴⁷.

Os debates em prol da redistribuição de competências foram tensos no desenrolar da recessão e revelou certo esgotamento do sistema de representação política dos interesses regionais fragmentados e agravados com a crise fiscal da União, o que faz emergir a política dos governadores, surgindo um conflito federativo vertical, a partir de 1982.

Nesse cenário, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) experimenta certa inoperância frente à “guerra fiscal” entre os estados. Além disso, as falhas na distribuição de competências entre as diferentes esferas de governo geram a deterioração dos serviços

⁴⁴ RODRÍGUEZ, Vicente. Los intereses regionales y la Federación brasileña. **Revista EURE – Revista de Estudios Urbano Regionales**, Santiago do Chile, v. 22, n. 67, p. 17-27, 1996.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 578** – Não podem os Estados, a título de ressarcimento de despesas, reduzir a parcela de 20% do produto da arrecadação do imposto de circulação de mercadorias, atribuída aos Municípios pelo art. 23, § 8º, da Constituição Federal. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 15 dez. 1976. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

⁴⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 73 e 118.

⁴⁷ RODRÍGUEZ, Vicente. Los intereses regionales y la Federación brasileña. **Revista EURE – Revista de Estudios Urbano Regionales**, Santiago do Chile, v. 22, n. 67, p. 17-27, 1996.

públicos, sobretudo, na área social. A política dos governadores em face da União revela caráter autofágico e competitivo sobre as economias regionais.

Essa política de descentralização por transferências governamentais desencadeou expressivo crescimento das regiões Centro-Oeste, Norte e Nordeste, reduzindo os desequilíbrios políticos federativos, a revelar uma presença permanente da política dos governadores. Mas, se de um lado, existiu tensão centralista autoritária, de outro, houve tensão em prol da descentralização, a ameaçar a unidade nacional, na década de 1990, para estabilização macroeconômica, visando à retomada do crescimento econômico⁴⁸.

Fazendo alusão à norma fundamental de Kelsen, as “normas jurídicas são criadas em conformidade com esta norma fundamental”⁴⁹. As capitais, como municípios maiores, foram organizando-se e arrecadando mais, sobretudo, após o advento da Constituição Federal de 1988, fruto do movimento municipalista, que visava a descentralizar e a promover a redemocratização das estruturas de poder, após o regime militar, para o desenvolvimento de políticas locais com maior controle social. A nova Constituição irradiou novos direitos.

O município foi elevado a ente público na Constituição Federal de 1988. Assim, nos termos das disposições contidas no artigo 1º, o município foi dotado de competência legislativa, administrativa e financeira, conforme os termos dos artigos 29 e 30 da Constituição Federal. Tem competência, também, para a gestão da política urbana, nos termos dos artigos 182 e 183, dentro dos limites constitucionais. Entretanto, os desafios municipais são significativos, especialmente, com o advento do inchaço crescente das cidades. O texto constitucional dedicou, no capítulo da gestão da política urbana, o instituto do Plano Diretor, como forma de dotar a cidade de um meio prático para o planejamento e a solução gradual de seus problemas legal e democraticamente⁵⁰.

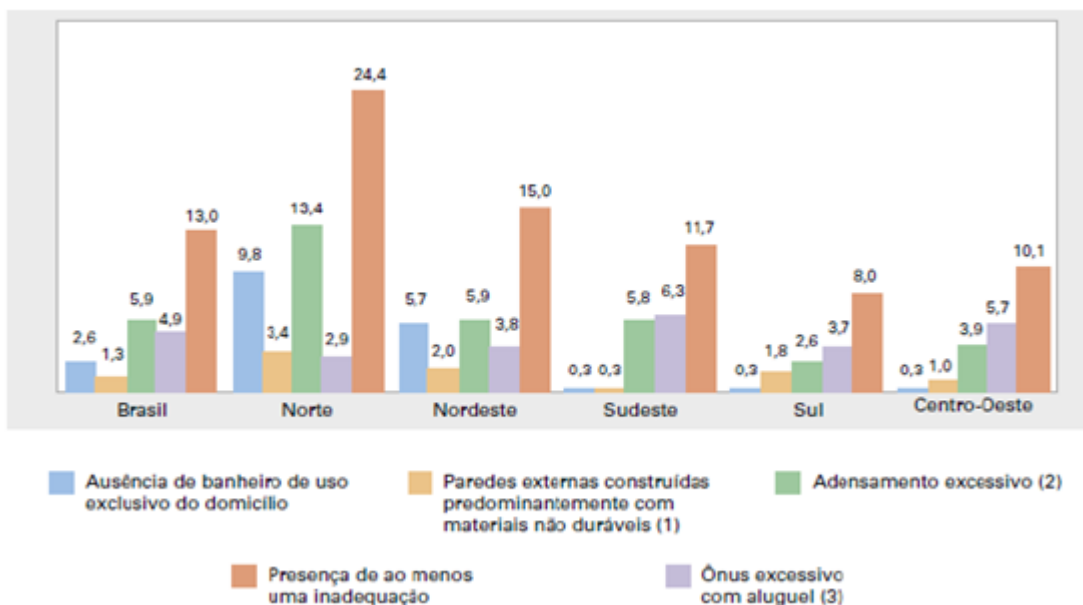
De acordo com os indicadores sociais de inadequação residencial, relativos a 2017, publicados em 2018, pelo IBGE, falta esgotamento sanitário, água e coleta de lixo em cerca de 37,6% dos domicílios. O panorama de moradias no Brasil desafia novos arranjos institucionais e tributários, como pode-se observar na Figura 1, a seguir.

⁴⁸ RODRÍGUEZ, Vicente. Los intereses regionales y la federación brasileña. **Revista EURE – Revista de Estudios Urbano Regionales**, Santiago do Chile, v. 22, n. 67, p. 17-27, 1996.

⁴⁹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 221.

⁵⁰ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **População rural e urbana**, 2015. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/18313-populacao-rural-e-urbana.html>. Acesso em: 12 ago. 2022.

Figura 1 – Percentual de residências inadequadas por região no Brasil



Fonte: IBGE, 2018⁵¹.

O número de moradias malpropícias faz parte da inadequação fundiária, a qual indica existir 3.557.117 domicílios irregulares, sem atualização no registro de imóveis e em assentamentos subnormais. Esse número foi extraído de relatório elaborado pela Fundação João Pinheiro, em 2019. Nessa pesquisa, os domicílios são classificados como inadequados em três situações: a) falta de infraestrutura urbana – água, esgoto, coleta de lixo, energia elétrica; b) inadequação edilícia – cômodos, armazenamento de água, ausência de banheiro de uso exclusivo, piso e cobertura inadequados; c) inadequação fundiária – imóveis situados em terrenos não próprios⁵². Há carência de políticas públicas voltadas aos dramas urbanos, pois cerca de 84,7% da população brasileira já vivem em cidades, segundo o IBGE, em dados de 2015⁵³.

Dessa forma, é primordial a necessidade de promover-se a urbanificação integral dos assentamentos precários consolidados. Logo, a temática da autonomia financeira municipal é relevante, uma vez que se faz preciso criar fontes de receitas sustentáveis para tantos ideais objetivos presentes nos direitos sociais constitucionais, entre eles, o direito à moradia.

⁵¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida dos brasileiros, 2018. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101629.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2020.

⁵² FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO. **Déficit habitacional**: inadequação habitacional no Brasil 2016-2019. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2020, p. 17 e 118.

⁵³ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **População rural e urbana**, 2015. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/18313-populacao-rural-e-urbana.html>. Acesso em: 12 ago. 2022.

No modelo *tax take*, qualquer investimento avalia, primeiramente, o impacto tributário. A lógica tem sido diminuir a austeridade na exação para aumentar a arrecadação de impostos, dentro da lógica da Curva de Laffer.

Contudo, Ribeiro tece críticas ao modelo tributário brasileiro, defendendo que a solução das injustiças sociais passa pela reformulação da tributação, que deve ser justa; sua crítica começa analisando as diferenças existentes no perfil tributário do Brasil em relação a outras nações. A carga tributária na Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) gira em torno de 35,5% do Produto Interno Bruto (PIB), no Brasil, em torno de 35,9%. A tributação sobre o consumo na OCDE é 11,6% do PIB, no Brasil, é 18,8% do PIB. O IR, na OCDE, é 12,2% do PIB, no Brasil, é 6,4% do PIB.

Ribeiro demonstra que os municípios brasileiros arrecadam pouco em tributos sobre o patrimônio, em relação à média da OCDE, como será examinado mais à frente. As políticas públicas urbanas necessitam de recursos para o enfrentamento do crescimento desordenado das cidades, solução de assentamentos ilegais precários, com deterioração do meio ambiente, entre tantas mazelas. No entanto, a correção de tantas injustiças sociais passa por uma reforma tributária igualitária, como bem sedimenta Ribeiro, a partir dos estudos de Piketty, para correção das desigualdades⁵⁴.

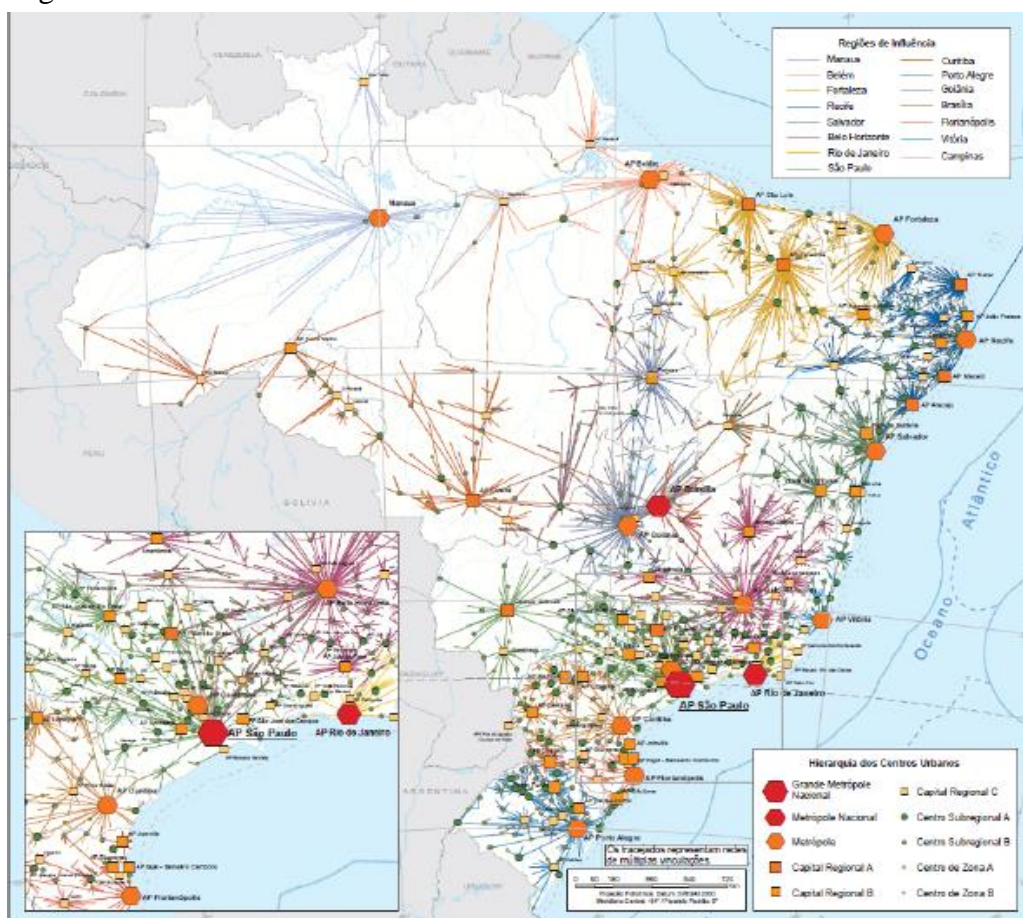
Obviamente, a globalização imprime novos desafios à governança urbana, tornando-a mais complexa. A interação dos interesses das regiões metropolitanas com cidades intermediárias e cidades pequenas nem sempre acontece de forma harmônica, sobretudo, quanto ao combate à pobreza, quanto à instalação de infraestrutura, pois a desigualdade social necessita ser remediada, sendo os recursos disponíveis escassos.

Essa abordagem está em consonância com a Nova Agenda Urbana. Todavia, a eficácia de governança local mede-se por fatores, como capacidade de planejamento e de gestão urbana, uso do solo, mapeamento e correção de áreas precárias, regularização fundiária de assentamentos subnormais, entre outros⁵⁵. No caso do Brasil, algumas cidades médias são representadas pelos quadrados cor de laranja, demonstrados na Figura 2, a seguir.

⁵⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento (RFPTD)**, Rio de Janeiro, v. 3. n. 3, 2015.

⁵⁵ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Projeto competitividade e governança das cidades médias do Brasil**: referencial conceitual e metodológico. Relatório 1. Rio de Janeiro: IPEA, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11006>. Acesso em: 3 out. 2022.

Figura 2 – Rede urbana brasileira – 2018



Fonte: IBGE, 2020⁵⁶.

As cidades médias reduzem as “deseconomias da aglomeração”⁵⁷. Nesta pesquisa, o exame aprofundado de como resolver o financiamento para essas soluções considera indispensável para as cidades médias aumentar suas arrecadações próprias. Cidades médias são tomadas com base em dados da publicação Regiões de Influência das Cidades (REGIC) – 2018⁵⁸, a partir da rede de cidades circunvizinhas, da centralidade e da hierarquia da cidade na rede considerada, juntamente com as funcionalidades cidadinas, os arranjos populacionais e as cidades isoladas, tendo como referência o tamanho populacional, com perfil mediano de 300

⁵⁶ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Regiões de Influência das Cidades 2018**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101728>. Acesso em: 24 set. 2022.

⁵⁷ AMORIM FILHO, Oswaldo; SERRA, Rodrigo Valente. Evolução e perspectivas do papel das cidades médias no planejamento urbano e regional. In: ANDRADE, Thompson Almeida; SERRA Rodrigo Valente (org.). **Cidades médias brasileiras**. Rio de Janeiro, 2001, p. 7. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3081/4/Cap_1_evolucao.pdf. Acesso em: 22 jul. 2022.

⁵⁸ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Regiões de Influência das Cidades 2018**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101728>. Acesso em: 24 set. 2022.

mil habitantes. Essas cidades são observadas, pois irradiam por cidades circunvizinhas novas oportunidades, como melhor tratamento de saúde e de suporte educacional.

No entanto, a tarefa tributária municipal vê-se hercúlea para tantas demandas. Há dificuldades de gestão e de se conseguir consentimento para aumento de alíquotas ou para simples atualização da planta genérica de valores imobiliários os quais servem como base de cálculo para o IPTU e o ITBI. Em reforço à abordagem principiológica e aos regramentos constitucionais, tendo em conta os termos do Enunciado de Súmula 69⁵⁹ do STF, “a constituição estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais”. O município elevado a ente público tem seu raio de competência a ser observado.

Contudo, as dificuldades são agravadas pelo êxodo rural, que faz aumentar as demandas sociais, a exigir planejamento tributário e urbano em busca da sustentabilidade. Apesar deste desafio, cabe aos municípios, dentro de sua autonomia constitucional, plena liberdade para criar e arrecadar tributos de sua competência a atrair críticas ao artigo 32, parágrafos 1º e 2º, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional (CTN), a limitar o planejamento das zonas urbanas em detrimento das rurais.

Por certo, o poder público municipal precisou também tomar consciência de sua responsabilidade e autoridade para o enfrentamento dos problemas sociais como ocorreu durante a pandemia de Covid-19. A cidadania, quanto mais desenvolvida, mais vai exigir consciência e responsabilização dos gestores públicos.

Com a nova Constituição Federal de 1988, os municípios assumiram crescente e, obrigatoriamente, parte do financiamento de políticas públicas, “em assuntos de interesse local”, o que significou ampliação do raio de competência municipal em relação à Carta Magna de 1967/1969, pois não há de ser demonstrado mais “peculiar interesse local” (próprio), obviamente, observados os marcos e as competências constitucionais vigentes, o que Carrazza aduz que se afina com a maioria dos autores norte-americanos (*local government affairs*). A competência de governo e de gestão administrativa disposta no artigo 30 tem rol exemplificativo de interesse local, ou seja, não é taxativo, sendo a autonomia municipal uma cláusula pétrea, nos termos do artigo 60, inciso I, parágrafo 4º, da Constituição Federal de 1988⁶⁰.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 69** – A Constituição estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 153-162.

O ente estatal, no desempenho de suas múltiplas atribuições, visando sempre ao interesse público, ao bem comum, tem como suporte essencial de sua ação a atividade financeira. A ação do Estado dá-se por meio do direito, e a sua atividade financeira é objeto material do direito financeiro, da ciência das finanças e do direito tributário. O conteúdo do direito financeiro abrange receitas públicas, despesas públicas e o orçamento público.

Nesse panorama, Meirelles explica que a receita municipal é composta pelo conjunto de recursos financeiros de que dispõe o cofre local, para suprir as despesas orçamentárias e adicionais. A receita municipal é gênero de várias receitas. As receitas geradas pelo patrimônio público são originárias, como, por exemplo, alugueres de bens móveis e imóveis. As receitas arrecadadas compulsoriamente dos excedentes gerados pelos particulares sob a forma de tributos ou de penalidades pecuniárias são denominadas as receitas derivadas – receitas tributárias. As penalidades pecuniárias, previstas nas leis tributárias, também compõem as receitas públicas. Existem também as receitas advindas de transferências federais e estaduais, de caráter permanente, além das receitas eventuais relativas a empréstimos, financiamentos, subvenções, doações e outros auxílios fiscais.

Meirelles explica, ainda, que os municípios podem obter receitas não tributárias com alienação de bens, móveis e imóveis, como receita corrente local. Quando disponibiliza serviços e bens públicos, podem cobrar tarifas ou preços públicos não obrigatórios que não têm natureza tributária. As taxas são cobradas para serviços obrigatórios divisíveis, logo, as taxas têm natureza de tributo, o que é diferente de tarifas⁶¹.

Os municípios podem, também, recorrer a empréstimos no mercado interno, mediante autorização da câmara de vereadores, bem como a empréstimos externos, geralmente para obras maiores, desde que autorizados pela câmara de vereadores e pelo Senado Federal, que também pode disciplinar limites para a dívida fundada. Esses ingressos são contabilizados como receitas correntes, nos termos do artigo 11 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Há também o repasse de auxílios e de subvenções intergovernamentais, para programas específicos, espécie também presente nos Estados Unidos (*grants in aid*), que devem atender a critérios administrativos, ainda que não reembolsáveis. A prefeitura municipal está sujeita, na pessoa do prefeito, à prestação de contas de suas aplicações aos controles externos respectivos e à câmara de vereadores.

Para incrementar as receitas, os municípios podem ter acesso a alguns fundos especiais, a exemplo do Fundo de Financiamento de Estudos de Projeto e Programas (FINEP),

⁶¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 4.

instituído pelo Decreto Federal n. 55.820, de 8 de março de 1965, sendo que os pedidos devem ser encaminhados à Secretaria de Planejamento da Presidência da República, o que revela a feição política da gestão desse fundo. Com objetivo específico, foi criado o Fundo Rotativo de Águas e Esgotos (FRAE), por intermédio do Decreto-lei n. 52, de 18 de novembro de 1966, para financiar obras de abastecimento de águas e esgotos sanitários urbanos e rurais, sob a forma de empréstimos.

Nessa mesma linha, Meirelles aponta que o Plano Nacional de Saneamento (PLANASA) foi criado para alcançar a adesão municipal a empresas estaduais, sob regime de concessão, com remuneração por tarifas, como uma forma encontrada para tentar minorar o déficit de alguns municípios. Foi criado, também, o Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Urbano (FNDU) com a Lei n. 6.256, de 22 de outubro de 1975, para saneamento ambiental, melhorias viárias, segurança pública, enfim, várias intenções. Criou-se, também, pelo Decreto-lei n. 950, de 13 de outubro de 1969, o Fundo Especial para Calamidades Públicas (FUNCAP), desde que o governo federal reconheça a calamidade pública para suprir a municipalidade atingida.

Os impostos, nos termos dos artigos 16 e 17 do CTN, são exigidos compulsoriamente, independentemente de qualquer atividade ou prestação estatal. A taxa, como visto, já está vinculada ao alcance de algum benefício específico, divisível, ou relativa ao poder de polícia, e não pode ter base de cálculo ou fato gerador próprio de impostos (artigos de 77 a 79 do CTN).

A contribuição de melhoria e as taxas são tributos que podem ser cobrados por todos os entes federados em seus raios de competências (artigo 145 da CF/88). A contribuição de melhoria vê-se instituída para cobrir os custos das obras públicas, na proporção das plusvalias geradas aos particulares beneficiados com a obra, por meio de valorização imobiliária; o limite fica entre o total da despesa realizada e o acréscimo de valor que a cota da obra resultar para cada imóvel beneficiado com a valorização, não podendo o acréscimo superar o valor gasto pela Administração (CF/88, artigo 145, inciso III, e CTN, artigo 81).

Meirelles, todavia, imputa que os critérios fixados no CTN dificultam a utilização da contribuição de melhoria, ainda que, a partir da Constituição de 1967, esses critérios puderam receber alterações por estados e municípios. O limite individual da cobrança está no benefício econômico auferido com a realização da obra, ou seja, na valorização imobiliária, o que não se confunde com instituição de taxa⁶². Esses aspectos serão examinados em profundidade nesta pesquisa.

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 140779 – SP**. Impossibilidade da remuneração do serviço de pavimentação asfáltica por meio de taxa, já que o tributo tem por fato gerador benefício resultante de obra

Meirelles explica, ainda, que, quando o serviço fornecido não é obrigatório, mas facultativo e divisível, sua cobrança ocorre sob a forma de preço público fixado pela Administração, sob a modalidade de tarifa ou de pedágio. A tarifa é fixada por ato administrativo, prévia e unilateralmente, por intermédio de concessionários ou permissionários de utilidades ou serviços industriais. O pedágio serve para remunerar serviços demandados pelo cidadão, como no caso de água, energia elétrica, telefonia, entre outros. Preço público não é taxa, pois taxa é tributo. Os preços semipúblicos ou quase privados são diferentes de tarifas e de pedágios, pois são frutos de negócios jurídicos entre particulares com a Administração Pública, como remuneração pelo uso de boxes em mercados, alienações por meio de licitações; assim, na aquisição “não há imposição do poder público”⁶³.

De outro modo, no Censo de 2010, observou-se, por exemplo, em Belém do Pará, que 54,5% dos domicílios eram irregulares. Uma experiência bem-sucedida de regularização fundiária ocorreu nessa cidade. Foi instituído um importante programa de REURB-S, o Chão Legal, a começar pela fixação de áreas de domínio público, estabelecidas como Zonas Especiais de Interesse Social (ZEIS), para desenvolver projetos de regularização fundiária. Além disso, a cidade de Belém foi georreferenciada ao Sistema Geodésico Brasileiro.

Foi implantado em Belém, na última década do século XX, o Cadastro Técnico Multifinalitário voltado à transparência administrativa e fiscal, em reação à costumeira ocultação dos fatos relevantes da cidade ao conhecimento popular, sobretudo, à parcela mais excluída. Fez-se, também, em Belém, um levantamento aerofotográfico da área urbana e de expansão urbana, foi elaborada nova planta de valores dos imóveis da cidade e realizado o levantamento topográfico e cadastral expedito. Tudo isso foi feito para urbanização em ZEIS e regularização fundiária, a fim de dar efetividade ao direito à moradia em Belém, o que foi um sucesso⁶⁴. A exemplo da experiência de Belém, faz-se necessário ter recursos orçamentários disponíveis para reproduzir experiências semelhantes para a modernização da gestão institucional dos municípios.

Todavia, a questão tributária municipal fica mais complexa dada a dificuldade de renda do brasileiro. A conhecida Curva de Laffer explica, teoricamente, que a tributação tem um limite que, se ultrapassado, declina a arrecadação. No Brasil, a metade da população tem acesso a apenas 10% da renda familiar total gerada no país, a população envelhece, e surgem incertezas

pública. Recorrente: Município de Santo André. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 2 ago. 1995. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 set. 2022.

⁶³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 26.

⁶⁴ BOENER JÚNIOR, Darwin. **Cadastro multifinalitário e regularização fundiária para um sistema formal de propriedade**: Programa Chão Legal em Belém do Pará. Belo Horizonte: Dialética, 2020, p. 25-30.

se as finanças públicas serão sustentáveis no futuro⁶⁵. Assim, as políticas públicas municipais encontram desafios de vários matizes.

Além do caso de calamidade pública, mencionado anteriormente, a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios (CF/88, artigo 148), para atender a despesas extraordinárias, decorrentes, também, de guerra externa ou de sua iminência bem como de investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150 da Constituição Federal. A aplicação de recursos provenientes de empréstimos compulsórios fica vinculada à despesa pela qual foi instituída, o que oferece alguma proteção para evitar desvio de finalidade e improbidade, considerando o artigo 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Porém, os municípios não podem instituir empréstimos compulsórios. A competência para instituir empréstimos compulsórios não é comum, a merecer reflexão, pois as municipalidades ficam engessadas para socorrer calamidades, a exemplo de enchentes, deslizamento de encostas em zonas de riscos, e REURB-S, com base no princípio da solidariedade social.

Ainda sobre o assunto dos arranjos municipais para a prestação de serviços públicos, cabe destacar que estes podem ser viabilizados mediante remuneração por preços públicos ou tarifas. As tarifas cobradas pelo serviço prestado à população devem remunerar o capital, manter o equilíbrio econômico-financeiro e garantir a expansão do fornecimento do serviço. Mas, outras receitas podem ser recebidas, também, sob a forma de auxílios e subvenções ou ser fornecidas com alienação de bens móveis e imóveis. Várias são as receitas patrimoniais, industriais e de capitais possíveis, como especificadas na Lei n. 4.320/1964, contudo, são insuficientes na maioria dos municípios brasileiros; mas, podem manter sob controle despesas, a exemplo dos gastos com pessoal e aposentadorias. É interessante observar que os municípios só podem gastar até 60% do orçamento anual com despesas de pessoal, nos termos do artigo 19 da LRF.

Nesse contexto, as transferências intergovernamentais aliviam essas dificuldades, uma vez que, como visto, foram criadas buscando equalizar a distribuição da arrecadação tributária, a fim de corrigir as disparidades regionais e locais, em razão do pacto federativo, nos termos do artigo 159 da Constituição Federal. Os critérios de cálculo dos coeficientes de participação dos municípios estão baseados no artigo 91 do CTN e no artigo 4º da Lei Complementar n. 62, de 28 de dezembro de 1989, que estabelece os dias 10, 20 e 30 de cada mês para repasses

⁶⁵ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Retrato econômico do Brasil**. OCDE, fev. 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2022.

federais para estados e municípios, entre outras leis complementares. O Decreto-lei n. 1.881, 27 de agosto de 1981, criou a Reserva do Fundo de Participação dos Municípios, para municípios com população superior a 156.216 habitantes na época.

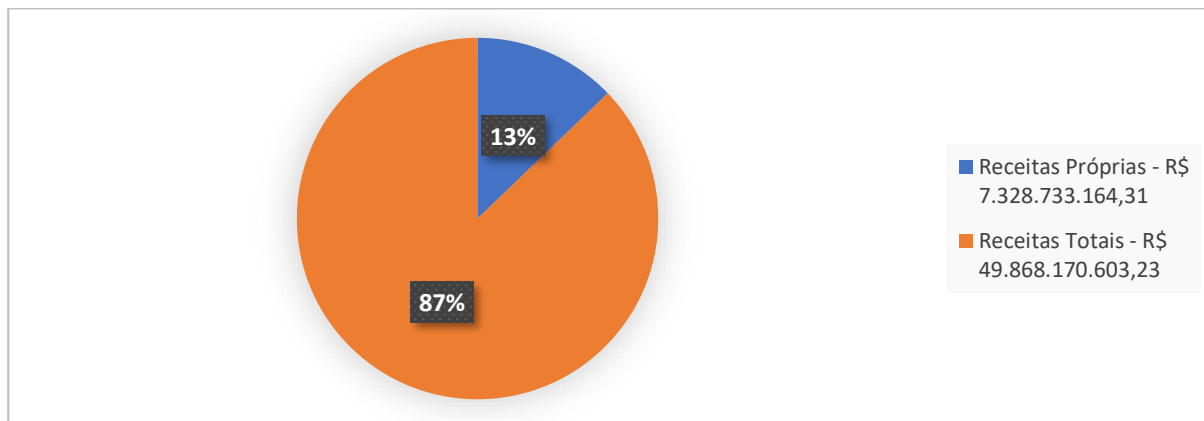
Nesse ideal, às capitais foram destinados 10% do FPM, sendo 3,6% de reserva e 86,4% para distribuição entre os municípios do interior. A Constituição Federal de 1988 recepcionou o CTN com *status* de lei complementar e aumentou o percentual de participação do FPM relativo às quotas de IR e de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de 17% para 22,5%, além de, nos termos dos artigos 157, 158, 159 e do artigo 161, inciso II, tornar necessária lei complementar quanto ao rateio do FPE e do FPM.

Em relação à educação, estados e municípios devem aplicar, pelo menos, 25% de suas receitas nessa área. Contudo, para valorizar a educação e o magistério, foi criado o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), pela Emenda Constitucional n. 14, de 12 de setembro de 1996, incorporando novas transferências intergovernamentais vinculadas e obrigatórias e deduzindo 15% nos repasses para o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), sendo substituído pelo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), por força da Emenda Constitucional n. 53, de 19 de dezembro de 2006, regulamentada pela Lei n. 9.494, de 20 de junho de 2007, aumentando a dedução para 20%.

Porém, nova alteração do FUNDEB ocorreu por força da Emenda Constitucional n. 108, de 26 de agosto de 2020, que alterou os artigos 158, 163, 193, 206, 211 e 212 da Constituição Federal de 1988, destinando 20% da arrecadação das receitas estaduais e das transferências para os municípios, com o objetivo de compor o FUNDEB. No decorrer da tese, esse aspecto será aprofundado.

Em razão da Emenda Constitucional n. 55, de 20 de setembro de 2007, foi aumentada para 23,5% a participação, no bolo tributário federal, em favor do FPM, valor a ser repassado aos municípios todo mês de dezembro. Pela Emenda Constitucional n. 84, de 2 de dezembro de 2014, esse valor subiu para 24,5% do que for arrecadado liquidamente de IR e de IPI. Com base em estimativas feitas a partir de dados de várias fontes oficiais realizadas no âmbito do IPEA, tem-se a situação apresentada no Gráfico 1, a seguir, a respeito das receitas próprias e das receitas totais das Capitais Regionais C selecionadas neste estudo.

Gráfico 1 – Percentual de receitas próprias versus percentual de receitas totais das Capitais Regionais C



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁶⁶. Adaptação própria.

Os municípios com até 5 mil habitantes recebem transferências interfederativas: as federais, provenientes do FPM, e, também, as oriundas de cotas do ICMS – IPVA estadual. Nesse cenário, cabe ressaltar que, percebendo que municípios pequeninos poderiam ficar financeiramente superavitários com essas transferências intergovernamentais, as elites políticas regionais criaram novos municípios.

Dessa forma, Granai estima que 1.405 municípios foram divididos dos municípios já existentes antes da Constituição Federal de 1988, a fim de se ter acesso aos recursos públicos advindos do FPM e às cotas do ICMS – IPVA. A política pública de transferências intergovernamentais tem sua importância estratégica, afinal busca privilegiar regiões mais populosas, mas, de forma redistributiva. Como a Região Nordeste, por exemplo, comporta 27,8% da população nacional, recebe algo em torno de 35,7% dos recursos do FPM. A Região Sudeste, por sua vez, mesmo tendo 42,1% da população, recebe em seus municípios 31,1% do FPM, por ter maior capacidade arrecadatória. Contudo, aproximadamente 70% dos municípios brasileiros têm menos de 20 mil habitantes e são beneficiados com boas transferências governamentais, mesmo tendo baixa arrecadação própria. Assim, na doutrina, tem surgido questionamentos sobre a qualidade da aplicação desses recursos. Observe-se a Tabela 1, a seguir, a qual demonstra a distribuição do FPM e do PIB, por região brasileira.

⁶⁶ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

Tabela 1 – Distribuição do FPM e do PIB per capita por região – 2010 e 2018

Região	% FPM por Região	PIB per capita R\$ (2010)	% PIB per capita Total-Brasil	PIB per capita R\$ (2018)	% do PIB per capita Total-Brasil
Nordeste	35,7%	16.472,54	48,3%	18.462,948	52,7%
Norte	8,6%	21.810,19	64,0%	22.229,080	63,4%
Sudeste	31,1%	45.395,56	133,2%	44.248,221	126,2%
Centro-Oeste	7,2%	42.235,95	124,0%	45.054,906	128,6%
Sul	17,4%	37.876,90	111,2%	41.906,359	119,6%
Total – Brasil	100%	34.071,57	100%	35.036,229	100%

Fonte: GRANAI, 2022⁶⁷. Adaptação própria.

Com isso, ocorreu o enfraquecimento de parte dos municípios antigos. Havendo excesso de recursos disponíveis em municípios minúsculos, pode surgir uma propensão para gastos públicos ineficientes, sem o devido resgate social, razão de os pobres dessas cidades migrarem, de cidades em cidades, até chegarem a cidades maiores, em busca de sobrevivência, inserção econômica e social. Essa conduta municipal mostra-se ineficiente, pois não desenvolve a consciência tributária da população, o que mantém viva e até reforça a concepção antifiscal no Brasil, seja pela revolta contra o fisco ou pela revolta causada pela miséria. A dependência de transferências intergovernamentais retarda a fixação de uma política de REURB-S, pois a municipalidade não tem recursos para tantos investimentos.

Obviamente, existem povoados sem qualquer possibilidade contributiva, a exemplo dos ribeirinhos da Amazônia. Contudo, as transferências intergovernamentais não devem servir de incentivo ao desleixo na tributação, à corrupção e ao desperdício de recursos públicos, qualquer que seja o município.

Nessa conjuntura, Meirelles criticou a distribuição igualitária das cotas do antigo ICM, pois, a seu ver, seria necessário distinguir municípios rurais de urbanos, em razão de o modelo tributário na década de 70 ter provocado uma verdadeira corrida dos municípios interioranos, havendo disputas de quem dava mais benefícios fiscais para alcançar a industrialização. O mesmo autor alertava que os municípios rurais tinham menor produtividade tributária do que em locais industrializados, por isso, sugeriu que o critério distributivo do ICM prestigiasse os municípios menores, para os municípios industriais não aniquilarem os menores⁶⁸. De toda sorte, em linhas gerais, a Receita Federal publicou, em 2018, o perfil da participação dos entes

⁶⁷ GRANAI, Felipe Bauer. **Federalismo fiscal e desigualdades regionais**: uma análise dos impactos do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) sobre o desenvolvimento e a equalização fiscal. 2022. 141 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências e Letras, Araraquara, 2022, p. 76 e 77.

⁶⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 118.

federados na arrecadação total de tributos: 67,53% pertencem à União; 25,9%, aos estados; e 6,57%, aos municípios⁶⁹.

Nesta parte da pesquisa, a respeito da visão do município no pacto federativo, foi possível verificar as bases institucionais que permitem o funcionamento do município, as suas bases de orçamento e de tributação e a situação municipal. Examinou-se, também, o êxodo rural expressivamente acelerado, que provocou o fenômeno da urbanização brasileira, com ocupações desordenadas, bem como o sucessivo esforço de dotar a municipalidade de condições administrativas. A seguir, será examinada a moldura urbano-tributária municipal com mais profundidade.

1.2 JURIDICIDADE URBANO-TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal de 1988 constitucionalizou a política urbana. Diante disso, Bonizzatto recomenda a interpretação sistemática das normas urbanísticas municipais, a partir da interpretação dos artigos 182 e 183 da Constituição Federal, que devem ser ponderados com o artigo 21, inciso XX, o artigo 24, inciso I, o artigo 30 e, de forma menos direta, mas também importante, com os artigos 1º, 3º, 5º, 6º e 29 da Carta da República⁷⁰.

A evolução do marco legal urbanístico no Brasil está alinhada às tendências internacionais. A Conferência das Nações Unidas Habitat I realizada em Vancouver – Canadá, sobre assentamentos humanos, influenciou a criação da Lei n. 6.766, de 19 de dezembro de 1979, a respeito de parcelamento do solo. Por sua vez, a Conferência das Nações Unidas Habitat II, realizada em Istambul – Turquia, também sobre assentamentos humanos, influenciou a edição da Lei n. 10.257/2001, o Estatuto da Cidade, e da Lei n. 13.089/2015, o Estatuto da Metrópole⁷¹. Nesse cenário, cabe ressaltar que o Estatuto da Cidade é a norma infraconstitucional que complementa a matéria urbanística, com eficácia nacional⁷².

⁶⁹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga tributária no Brasil 2018**: análise por tributos e bases de incidência, mar. 2020. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2018/view>. Acesso em: 14 mar. 2022.

⁷⁰ BONIZZATTO, Luigi. **A constituição urbanística e a confirmação de uma teoria do direito constitucional urbanístico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 7-9.

⁷¹ GRECO-SANTOS, Bruno. Direito urbanístico brasileiro e ordem urbanística internacional. *In*: MEDAUAR, Odete; SHICARO, Vitor Rhein; MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich; GRECO-SANTOS, Bruno (coord.). **Direito urbanístico**: estudos fundamentais. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 57.

⁷² BONIZZATTO, Luigi. **A constituição urbanística e a confirmação de uma teoria do direito constitucional urbanístico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 7-9.

Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável foram fixados sob a forma da Agenda 2030, com 17 objetivos adotados pelas Nações Unidas, em 2015, como um apelo à consciência universal, diante de 736 milhões de pessoas vivendo em extrema pobreza e cerca de 1,3 bilhão de pessoas consideradas como pobres no mundo⁷³. A preocupação internacional está direcionada à explosão de grandes centros urbanos e à carência de moradias. Na mesma linha, no Brasil, o fenômeno do êxodo rural foi expressivo, logo, o acesso à moradia urbana é relevante. Na Conferência Habitat II, a preocupação voltou-se para a inclusão social. O problema dos assentamentos subnormais é global⁷⁴. Dessa forma, faz-se indispensável dotar as cidades de moradias dignas, dar segurança às posses, acesso a água, saneamento básico e desenvolvimento sustentável, se preciso, com o Estado intervindo para fazer valer a função social da propriedade. Na Conferência Habitat III, a atenção volta-se à necessidade de oportunidades iguais para as pessoas⁷⁵.

Entre os lastros internacionais sobre o direito à moradia, tem-se o artigo 25 da Declaração Universal dos Direitos Humanos, o Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, os artigos 6º e 183 da Constituição Federal de 1988 e os artigos 9º e 10 do Estatuto da Cidade. A regularização fundiária vê-se regulada nos termos da Lei n. 13.465/2017, que alterou diversas leis esparsas que se comunicam à temática. A forma de atuação do poder público e da sociedade urbana, de gestão da cidade, regula-se pelo Estatuto da Cidade, que fixou diretrizes gerais objetivas no artigo 2º, em prol do pleno desenvolvimento da função social da cidade, uso do solo e propriedade urbana, com fito na observância do bem da coletividade, que passou a ter direito à cidade, isto é, direito de pertencer à cidade, com várias manifestações nesse sentido, no âmbito da ONU.

No entanto, os desafios que alguns municípios médios enfrentam, não tendo na agenda política local um programa de regularização fundiária urbana de interesse social consistente, de saneamento e de moradias dignas, crescem. Com o surgimento de assentamentos subnormais consolidados, alguns programas praticamente retóricos e insuficientes começam a surgir nas cidades, contudo, esses dados ainda contêm um grau de assimetria informacional a ser considerado, a exemplo do que será observado no estudo de caso de Anápolis e de Barreiras, em que os números são maiores que os constantes em dados oficiais, mesmo por estimativas, como será examinado em detalhes mais à frente.

⁷³ UNITED NATIONS. **What are the sustainable development goals?** 2015. Disponível em: <https://www.undp.org/sustainable-development-goals>. Acesso em: 21 fev. 2022.

⁷⁴ UNITED NATIONS. **History, mandate & role in the UN system.** Disponível em: <https://unhabitat.org/about-us>. Acesso em: 25 jan. 2022.

⁷⁵ UNITED NATIONS. **Habitat III.** Disponível em: <https://unhabitat.org/about-us>. Acesso em: 25 jan. 2022.

Assim, foram encontrados dados estimados em cidades e em Arranjos Populacionais (AP), conforme Quadro 1, a seguir. Cabe ressaltar que os dados referentes à quantidade da população em assentamentos precários, quando não encontrados em fontes oficiais, foram recolhidos em matérias jornalísticas municipais, pela internet, o que revela assimetria de informações em algumas dessas estimativas lançadas. Outro aspecto que merece destaque quanto à falta de dados em alguns municípios é o fato de eles estarem inseridos no Programa de Aceleração do Crescimento para Favelas (PAC Favela) federal.

Quadro 1 – Cidades médias regionais identificadas como Capitais Regionais C – 2018 e estimativa da população em assentamentos precários

Unidade da federação	Região	Nome	População	Estimativa da população em assentamentos precários
Amapá	Amazônia	AP Macapá	635.998	63.671
Roraima	Amazônia	Boa Vista	419.652	1.157
Roraima	Amazônia	Ji-Paraná	130.009	5.590
Roraima	Amazônia	Cacoal	85.893	1936
Acre	Amazônia	Rio Branco	413.418	33721
Mato Grosso	Amazônia	Rondonópolis	236.042	5.550
Tocantins	Amazônia	Araguaína	183.381	7.364
Pará	Amazônia	Santarém	306.480	43.197
Pará	Amazônia	Marabá	283.542	28.821
Pará	Amazônia	Castanhal	203.251	Não encontrado
Amazonas	Amazônia	Sinop	146.005	6.337
Pernambuco	Nordeste	AP Petrolina e Juazeiro	572.479	3.432
Pernambuco	Nordeste	Garanhuns	140.577	Não encontrado
Paraíba	Nordeste	Campina Grande	511.342	29.039
Rio Grande do Norte	Nordeste	Mossoró	300.618	5.944
Piauí	Nordeste	AP Imperatriz	272.253	127
Ceará	Nordeste	AP Sobral	235.163	PAC Favela
Alagoas	Nordeste	Arapiraca	233.047	615
Bahia	Nordeste	Ilhéus	159.923	39072
Bahia	Nordeste	Barreiras	156.975	PAC Favela
Bahia	Nordeste	Eunópolis	114.396	Não encontrado
Minas Gerais	Centro-Sul	AP Ipatinga	565.609	12841
Minas Gerais	Centro-Sul	Montes Claros	413.487	15607
Minas Gerais	Centro-Sul	Uberaba	337.092	PAC Favela

Minas Gerais	Centro-Sul	Governador Valadares	281.046	7290
Minas Gerais	Centro-Sul	AP Sete Lagoas	258.981	PAC Favela
Minas Gerais	Centro-Sul	Divinópolis	240.908	PAC Favela
Minas Gerais	Centro-Sul	Poços de Caldas	168.641	Não encontrado
Minas Gerais	Centro-Sul	Pouso Alegre	153.549	Não encontrado
Minas Gerais	Centro-Sul	Teófilo Otoni	140.937	Não encontrado
Minas Gerais	Centro-Sul	Varginha	136.602	PAC Favela
Rio de Janeiro	Centro-Sul	AP Macaé e Rio das Ostras	501.719	36233 5095
Rio de Janeiro	Centro-Sul	AP Volta Redonda e Barra Mansa	484.185	6172 33651
Rio de Janeiro	Centro-Sul	AP Campos dos Goycatazes	547.591	15777
Rio de Janeiro	Centro-Sul	AP Cabo Frio	401.497	41.914
Rio de Janeiro	Centro-Sul	AP Petrópolis	319.347	25117
São Paulo	Centro-Sul	AP Americana e Sta. Bárbara do Oeste	397.364	1.516
São Paulo	Centro-Sul	AP Piracicaba	468.750	14.845
São Paulo	Centro-Sul	AP Franca	403.253	Não encontrado
São Paulo	Centro-Sul	AP Presidente Prudente	361.845	Não encontrado
São Paulo	Centro-Sul	AP Limeira	333.096	Não encontrado
São Paulo	Centro-Sul	AP Araraquara	303.852	PAC Favela
São Paulo	Centro-Sul	AP São Carlos	289.956	PAC Favela
São Paulo	Centro-Sul	AP Marília	257.955	4.016
São Paulo	Centro-Sul	Araçatuba	198.129	Não encontrado
São Paulo	Centro-Sul	AP Guaratinguetá	194.621	Não encontrado
São Paulo	Centro-Sul	AP Catanduva	162.723	Não encontrado
São Paulo	Centro-Sul	Jaú	151.881	Não encontrado
São Paulo	Centro-Sul	Barretos	122.833	Não encontrado
Goiás	Centro-Sul	Anápolis	391.772	1.812
Espírito Santo	Centro-Sul	Cachoeiro do Itapemirim	210.589	PAC Favela
Mato Grosso do Sul	Centro-Sul	Dourados	225.495	PAC Favela
Paraná	Centro-Sul	AP Ponta Grossa	379.161	13.117
Paraná	Centro-Sul	AP Foz do Iguaçu	281.947	6.406
Rio Grande do Sul	Centro-Sul	AP Pelotas	371.492	3.217
Rio Grande do Sul	Centro-Sul	AP Santa Maria	289.214	Não

Rio Grande do Sul	Centro-Sul	AP Lajeado	178.880	Não encontrado
Rio Grande do Sul	Centro-Sul	AP Santa Cruz do Sul	158.464	PAC Favela
Santa Catarina	Centro-Sul	AP Brusque	167.393	Não encontrado
Santa Catarina	Centro-Sul	AP Tubarão e Laguna	189.298	3891 4601
Santa Catarina	Centro-Sul	Lages	157.349	Não encontrado

Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁷⁶, com inserção de dados coletados pela internet. Adaptação própria.

É interessante observar os esforços para superar o favelamento das cidades no Brasil. Valladares comenta que o Primeiro Congresso de Favelas ocorreu em 1964; entre os anos de 1967 e 1968, foi criada a Companhia de Desenvolvimento das Comunidades (CODESCO), para dar suporte técnico e financiamento de materiais de construção, com juros baixos, para moradores das comunidades; em 1968, criou-se, no Rio de Janeiro, um órgão chamado Coordenação de Habitação de Interesse Social da Área Metropolitana (CHISAM), de âmbito federal, para remoção de favelas, e, também, foi criada a Federação das Associações de Favelas do Estado da Guanabara (FAFEG); em 1976, a Igreja Católica criou a Pastoral das Favelas; em 1979, o Banco Nacional da Habitação (BNH) criou o Projeto PROMORAR de casas populares em locais vulneráveis; nessa época, as favelas cariocas foram eletrificadas, reformas foram realizadas na Favela da Maré, e, em 1983, foi criado um programa de água e saneamento em favelas.

Valladares revela, ainda, que, em 1993, surgiu o Programa Favela-Bairro, que foi desenvolvendo-se aos poucos, e, também, o movimento Viva-Rio. Em 1988, foi criado o Instituto Municipal de Urbanismo Pereira Passos; no ano de 1999, foi criada a Central Única das Favelas (CUFA). No ano 2000, foi recenseado o Complexo da Maré, e, em 2001, foi criada a Agência de Notícias das Favelas, Observatório das Favelas, entre tantas contribuições⁷⁷.

Assim, na contramão das políticas de desfavelamento e remoção de famílias, surgiu em Belo Horizonte, em 1983, o Programa Municipal de Regularização de Favelas (PROFAVELA), criado pela Lei municipal n. 3.532, de 6 de janeiro de 1983. Apesar de ter sido importante a demarcação das Zonas Especiais de Interesse Social nas cidades de Belo Horizonte e de Recife, os movimentos sociais de resistência às remoções cumpriram seus papéis,

⁷⁶ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁷⁷ VALLADARES, Lícia do Prado. **A invenção da favela**: do mito de origem à favela.com. Rio de Janeiro: FGV, 2005, *passim*.

sobretudo, em razão do desmonte do Sistema Financeiro de Habitação (SFH), com a extinção do BNH. A escassez de recursos públicos limitou muitas intervenções urbanísticas, frustrando muitas expectativas⁷⁸.

Carmona e Bomtempo demonstram que inúmeros esforços relevantes contribuíram para se chegar ao Estatuto da Cidade para o fortalecimento da função social da cidade. Foi encaminhada uma proposta de emenda popular, visando ao reconhecimento do direito fundamental da função social da propriedade, por meio do Movimento Nacional pela Reforma Urbana, com outras entidades nacionais – a Articulação Nacional do Solo Urbano (ANSUR), a Federação Nacional dos Arquitetos (FNA), a Federação Nacional dos Engenheiros (FNE), a Coordenação Nacional das Associações de Mutuários do BNH, o Movimento em Defesa do Favelado, o Instituto dos Arquitetos do Brasil (IAB) e mais 48 entidades locais e estaduais. Além disso, destaca-se a realização do Fórum Nacional de Reforma Urbana, para fortalecer a necessidade de reforma urbana, sob os princípios: a) do direito à cidade, com participação de seus habitantes na eleição de suas prioridades; b) da gestão, do planejamento e do controle social; c) do fomento do interesse coletivo no direito à cidade, com base em estudos de Saule Júnior, Uzzo, entre outros. A Assembleia Nacional Constituinte também fez constar a política urbana nos artigos 182 e 183 da Constituição Federal de 1988.

Porém, como já mencionado, a regulação urbanística constitucional ocorreu apenas em 2001, com a edição do Estatuto da Cidade. A Lei n. 11.124, de 16 de junho de 2005, instituiu o Sistema Nacional de Habitação de Interesse Social (SNHIS). Foi criado, também, o Fundo Nacional de Habitação de Interesse Social (FNHIS). A regulação fundiária rural e urbana alcançou atualização legislativa com o advento da Lei n. 13.465/2017, prevendo que a REURB-S incidisse, até mesmo, sobre propriedades públicas em caso de necessidade social⁷⁹.

Todo esse arcabouço supralegal, já constante no ordenamento jurídico brasileiro, visa a atender o interesse público e a possibilitar o desenvolvimento sustentável das cidades. Assim, observa-se que a política urbana encartada na Carta Magna brasileira está alinhada com os grandes ideais de centenas de nações espalhadas pelo planeta.

No entanto, existem várias linhas de créditos para aquisição financiada de terrenos e de construções no Brasil, em geral absorvidas pelos grandes centros urbanos. Destacam-se,

⁷⁸ ROLNIK, Raquel; SANTORO, Paula Freire. **Zonas Especiais de Interesse Social (ZEIS) em cidades brasileiras**: trajetória recente de implementação de um instrumento de política fundiária. Lincoln Institute of Land Policy, 2013. Disponível em: https://www.lincolninst.edu/sites/default/files/pubfiles/rolnik-wp14rr1pofull_0.pdf. Acesso em: 22 jan. 2022.

⁷⁹ CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli; BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. O direito à cidade, a especulação imobiliária e o IPTU progressivo no tempo. **Revista de Direito da Cidade**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 4, p. 1-26, 2020.

como financiadores para alguns programas, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), o Banco do Brasil (BB), o Banco do Nordeste do Brasil (BNB), o Banco da Amazônia (BASA), a Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP) e, sobretudo, como ampla fornecedora de crédito para programas habitacionais, a Caixa Econômica Federal (CEF). Recursos do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) têm sido uma fonte importante no Brasil. Na esfera internacional, algumas instituições financiam projetos de saneamento de água e esgoto, para urbanificação, principalmente, em capitais metropolitanas, com destaque especial para as seguintes instituições: World Bank; International Finance Corporation (IFC); Inter-American Development Bank (IADB); Corporación Andina de Fomento (CAF), entre outras⁸⁰.

Outras fontes de receitas também são acessíveis sob a forma de financiamentos externos com autorização do Senado Federal. Empréstimos, mesmo que internos, dependem, também, da autorização da Câmara de Vereadores como visto. Com amparo na interpretação de vários dispositivos legais, o Ministério da Economia suspendeu operações de créditos de estados, do Distrito Federal e de municípios, com a edição do artigo 3º da Portaria n. 9.365, de 4 de agosto de 2021. Como a maioria dos municípios têm dificuldades para se endividar, os municípios menores não geram dívidas. Desenvolver sem dívidas ainda é o melhor caminho, o que atrai atenção especial para os problemas de arrecadação tributária como os enfrentados nesta tese.

No entanto, em geral, os municípios maiores contraem mais dívidas. A dívida consolidada, em linhas gerais, é composta por dívida mobiliária – títulos emitidos –, dívidas contratuais – compostas por empréstimos internos e externos, condenações judiciais – precatórios – e outros tipos de dívidas. Contudo, por fim, os pagamentos dos financiamentos onerarão os erários dos entes públicos contratantes, cujos efeitos são suportados pelos contribuintes dos impostos.

Por outro lado, no aspecto tributário, os municípios podem instituir o IPTU (CF/88, artigo 156, inciso I); o ITBI (CF/88, artigo 156, inciso II), o ISS (CF/88, artigo 156, III). No caso do ISS, para fixar alíquotas máximas e mínimas, excluir o imposto sobre exportações e regular a forma de isenções e benefícios fiscais, ou revogá-los, exige-se edição por lei complementar federal. Atualmente, a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, regula

⁸⁰ MORAIS, Amanda Fernandez de; SEABRA, Fernando; BAUER, Martina Matte. Financiamento via bancos e instituições de crédito voltado ao setor de água e esgoto: o caso de Santa Catarina. **Revista de Gestão de Água da América Latina (REGA)**, v. 17, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.21168/reg.v17e1>. Acesso em: 2 out. 2022.

o ISS. Todavia, é excessiva a especificação do ISS, até mesmo, quanto à necessária observância taxativa da lista de serviços tributáveis que orientam e limitam a exação, pois tais disposições limitam o princípio da autonomia municipal⁸¹. Esses tributos receberão análises aprofundadas mais à frente.

O Distrito Federal acumula competências estaduais e municipais para instituição de impostos e, havendo territórios, a competência da União amplia-se nesses locais, com as competências estaduais e municipais (CF/88, artigo 147). Os estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir contribuição para o custeio de sistemas de previdência e de assistência social, nos termos do artigo 140 da Constituição Federal.

Entretanto, em razão das transferências intergovernamentais, surgiram alterações no pacto federativo. Como visto, muitos foram os municípios cindidos para criar novos municípios, com o objetivo de receberem transferências intergovernamentais após a Constituição Federal de 1988, com o advento da Emenda Constitucional n. 15, de 12 de setembro de 1996. Antes desta emenda, as regras para desmembramento ou para criação de municípios eram mais rígidas.

As disposições dessa emenda constitucional abrandaram a criação, a incorporação, o desmembramento e a fusão de municípios, delegando essa prerrogativa a leis estaduais, além de passar por consulta prévia à população local, estudos de viabilidade municipal e publicação na forma de lei estadual. Foram exuberantes as leis estaduais editadas. É impressionante o número de criação e de desmembramentos municipais a partir da Constituição Federal de 1988, com os acréscimos dessa emenda constitucional; como visto, muitos municípios foram criados ou desmembrados, a dificultar o planejamento urbano e tributário brasileiro. Contudo, uma dessas leis foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4.722, perante o STF, que limitou a iniciativa com base em lei geral federal, julgando inconstitucional uma lei estadual emancipatória de um município do Rio Grande do Sul⁸², a limitar outras iniciativas. A carência de receitas próprias municipais reflete um grau de desajuste tributário.

O modelo tributário municipal é eminentemente urbano e mais adequado a municípios maiores. Obviamente, as engrenagens da dinâmica do subdesenvolvimento precisam ser

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 166-167.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADI 4711 – RS**. Com o advento da Emenda Constitucional n. 57/2008, foram convalidados os atos de criação de Municípios cuja lei tenha sido publicada até 31.12.2006, atendidos os requisitos na legislação do respectivo estado à época de sua criação. Autor: Município de Bento Gonçalves. Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. 5 nov. 2019. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 out. 2022. O relator propôs a seguinte tese no julgamento: “É inconstitucional lei estadual que permita a criação, incorporação, fusão e desmembramento de municípios sem a edição prévia das leis federais previstas no art. 18, § 4º, da CF/1988, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 15/1996”.

revertidas com cidadania e adequação da matriz tributária, visando a permitir políticas públicas inclusivas em todas as municipalidades. No entanto, também existem problemas de planejamento orçamentário e de eleição de prioridades.

Giacomoni explica que o Decreto-lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967 foi editado na intenção de aprimorar o planejamento público e estabelecer o orçamento-programa anual ao lado do plano geral de governo. Com as pressões populares para a abertura política, nasce a Constituição Federal de 1988, e, com ela, o Poder Executivo encaminha o projeto de lei de diretrizes orçamentárias, com o objetivo de dispor sobre a futura lei orçamentária.

Algumas alterações foram introduzidas na Lei n. 4.320/1964 após a nova Carta Magna, segundo Giacomoni, no entanto, a classificação econômica e a classificação funcional foram mantidas bem como o Orçamento Plurianual de Investimentos foi criado, estendendo-se a estados e a municípios, a promover um salto de qualidade em matéria orçamentária, visando a implantar o orçamento-programa, com enfoque de planejamento. Assim, nos termos do artigo 165 da Constituição Federal de 1988, o Poder Executivo tem iniciativa para estabelecer o Plano Plurianual (PPA), as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

Aprofundando um pouco mais no assunto, ressalta-se que o orçamento rege-se por alguns princípios: a) princípio da unidade – deve ser uno: orçamento fiscal na esfera federal, orçamento de investimento e orçamento de seguridade social; b) princípio da universalidade: todas as receitas e despesas devem ser autorizadas e conhecidas; c) princípio do orçamento bruto, sendo vedadas quaisquer deduções e colocações de saldos líquidos, conforme o artigo 6º da Lei n. 4.320/1964; d) princípio da anualidade; e) princípio da não afetação das receitas – não podem ser vinculadas receitas de impostos a determinadas despesas; a criação de fundos exige autorização legislativa, nos termos do artigo 167, inciso IX, da Constituição Federal de 1988; a Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993, permite que estados e municípios vinculem recursos para garantir certos programas ou acertos com a União; f) princípio da discriminação de receitas e despesas, o que favorece a fiscalização orçamentária, não admitindo dotações globais, nos termos do artigo 5º, com a exceção do artigo 20 da Lei n. 4.320/1964; g) princípio da exclusividade quanto a despesas ou receitas restritas à anualidade, ainda que seja necessário posteriormente autorização legislativa para abertura de crédito suplementar; h) princípio do equilíbrio, para evitar déficits públicos; i) princípio da clareza; j) princípio da publicidade; k) princípio da exatidão; l) princípio da programação – diante da escassez de recursos, o planejamento orçamentário faz-se indispensável⁸³.

⁸³ GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2021, p. 57-75.

As classificações econômicas de receitas e despesas figuram na Lei Orçamentária Anual (LOA). São receitas correntes impostos, taxas e contribuições de melhorias, receita patrimonial, agropecuária, industrial, serviços, transferências correntes (não próprias, ou seja, do FPM e de repasses de cotas do ICMS – IPVA), entre outras receitas. As receitas de capital são obtidas por operações de créditos, para financiar o déficit orçamentário ou para investimentos; mas também pode ser uma alienação de bens, empréstimos amortizados, transferências e outras receitas de capital. Nos termos do artigo 167, inciso III, da Constituição Federal de 1988, as operações de créditos não podem exceder o montante das despesas de capital.

Giacomoni ainda explica que, em 1990, substituiu-se a classificação funcional-programática, que era muito detalhada, para simplificar as classificações funcional e por programas, em categorias econômicas, grupos de despesas, modalidades de aplicação e elementos. Os elementos especificam a aplicação da despesa, como, por exemplo, a remuneração de pessoal. São despesas correntes as despesas com pessoal e encargos, juros e encargos de dívidas e outras despesas correntes, representando uma espécie de participação do setor público no consumo. Figuras, ainda, na LOA, as despesas de capital que são investimentos, inversões financeiras e amortização de dívida. Se o saldo entre receitas correntes e despesas correntes for negativo ocorrerá um déficit do orçamento corrente.

No âmbito da Emenda Constitucional n. 100, de 26 de junho de 2019, alterou-se o artigo 165, com acréscimo dos parágrafos 10 e 11 na Carta da República, para tornar obrigatória a execução de emendas de bancada estadual, observadas as metas fiscais, o limite de despesas e os impedimentos de ordem técnica. Entretanto, na esfera federal, o orçamento já é quase todo impositivo, com pouca margem discricionária, mesmo antes dessa emenda, em razão das leis já aprovadas no tempo⁸⁴.

Santos, considerando que o orçamento público é um mecanismo de gestão municipal, destaca que esse instrumento deve ser concebido como algo maior, para resolver problemas na alocação de recursos; no entanto, a participação da sociedade civil é que fará com que as reformas urbanas aconteçam. O orçamento público é um importante instrumento de controle sobre as finanças do governo. O ciclo orçamentário compreende elaboração da proposta, aprovação, execução e controle.

O mesmo autor ressalta que elaboração da proposta orçamentária é de competência privativa do prefeito no município, sob pena de responder por crime de responsabilidade. A

⁸⁴ GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2021, p. 27- 139.

proposta deve seguir as orientações da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), com a participação dos outros poderes e da sociedade civil. O orçamento deve ser participativo. Com o envio da proposta ao Poder Legislativo municipal, podem ocorrer emendas, debates, audiências públicas, até que a proposta seja aprovada. Com sua aprovação, o orçamento pode ser executado dentro do exercício financeiro, que também é do ano civil, sob conta única do tesouro municipal, sem prejuízo de eventuais adaptações frente a situações imprevisíveis. Essa execução está subordinada a controles internos e externos.

Nesse contexto, observa-se que a deficiência na condução do orçamento público tem levado muitos prefeitos a responderem por improbidade administrativa, mesmo, em muitos casos, não resultando de má-fé, mas de falta de conhecimento. Insta observar, também, que os gastos exagerados com pessoal inibem os investimentos públicos municipais, ensejando o risco de transformar o orçamento em mera folha de pagamento. de toda sorte, a execução do orçamento deve estar alinhada aos ditames da LRF⁸⁵.

Do lado da despesa, em havendo, no núcleo informal consolidado, área de preservação permanente, tornam-se obrigatórios estudos técnicos para a promoção de preservação e de melhorias ambientais, por força dos artigos 64 e 65 da Lei n. 12.651, de 25 de maio de 2012, para que se aprove eventual REURB-S: situação ambiental, saneamento, controles de riscos geotécnicos e de inundações, recuperação de áreas degradadas, acesso público a águas, melhoria da habitabilidade, entre outros aspectos. Nesse caso, a União poderá doar imóveis para os estados, o Distrito Federal e os municípios, para provimento de programas com finalidade de REURB-S, nos termos do artigo 31 da Lei n. 9.636, de 15 de maio de 1998.

A Lei n. 13.465/2017 busca equacionar o problema da regularização fundiária tanto para a classe média, com seus condomínios irregulares, por meio da Regularização Fundiária Urbana de Interesse Específico (REURB-E), como para os aglomerados urbanos informais – pela REURB-S, cuja relativa desburocratização para essas soluções respondem a vários esforços de promoção social urbana de movimentos sociais e acadêmicos, em que pese ser tardio o reconhecimento do direito à moradia no ordenamento jurídico, este está positivado.

A mesma lei dispõe que, no projeto de regularização, deve haver um detido levantamento planialtimétrico e cadastral com georreferenciamento. O georreferenciamento tem elevado custo. O ideal é que a União forneça o georreferenciamento para os municípios,

⁸⁵ SANTOS, Aristeu Jorge dos. Orçamento público e os municípios: alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal. **Revista Eletrônica de Administração**. Porto Alegre. Edição 22, v. 7, n. 4, jul./ago. 2001. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/19441>. Acesso em: 4 mar. 2022.

em operações de REURB-S, por ser uma política pública indispensável ao desenvolvimento nacional.

A REURB-S exige estudos ambientais indispensáveis, levantamento da planta do núcleo informal, com a indicação de áreas usucapíveis, áreas com erosão grave, fixação de opções de mobilidade, de infraestrutura, eventual necessidade de reassentar parte da população instalada devido a questões ambientais ou de risco, notificação a titulares de domínios e de direitos reais e aos confrontantes, de acordo com o artigo 28 e seguintes da Lei n. 13.465/2017, o que revela ser uma tarefa hercúlea para municípios menores, ainda que possíveis a municípios médios.

O poder público local deve dispor de um órgão ambiental capacitado para atuar na REURB-S na esfera administrativa, até que seja possível emitir a Certidão de Regularização Fundiária (CRF). Com essa certificação, faz-se possível a prenotação no Cartório de Registro de Imóveis, para a qualificação registral e o registro definitivo dos ocupantes beneficiados. Após esse registro, o Cartório de Registro de Imóveis pode ter de notificar o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), caso o imóvel esteja em perímetro rural.

No entanto, o ente e as suas empresas não poderão vender o imóvel recebido em doação. Nos contratos com pessoas físicas, observar-se-á o artigo 31, parágrafos 4º e 5º, da Lei n. 9.636/1998, quanto aos requisitos, para a regularização social: ter renda familiar de até cinco salários-mínimos, não ter outro imóvel, ter o primeiro registro em eventual direito de laje, em se tratando de REURB-S, e providenciar as certidões e os documentos necessários para registro. Além disso, fato muito importante, constará cláusula de inalienabilidade por cinco anos. Poderia ser o dobro. Em REURB-S, as pessoas físicas beneficiadas serão isentas de custas, tributos e emolumentos cartorários nos primeiros registros. Locais como áreas de riscos podem exigir a remoção das pessoas para outra localidade.

A estruturação urbana das grandes metrópoles, também, recebeu disposições legais especiais com o advento do Estatuto da Metrópole, visando a possibilitar o chamado Plano de Desenvolvimento Urbano Integrado (PDUI). Bonizzatto defende que todas as normas urbanísticas devem nortear-se por essa moldura constitucional, sob pena de cometimento de ilegalidade ou de inconstitucionalidade. A seu ver, pela interpretação sistemática, pode-se confirmar que há, no Brasil, uma teoria do direito constitucional urbanístico⁸⁶.

A Constituição Federal de 1988 ampliou sobejamente a carta de direitos individuais e sociais, distribuiu competências, reconheceu a importância da política urbana, dos meios de

⁸⁶ BONIZZATTO, Luigi. **A constituição urbanística e a confirmação de uma teoria do direito constitucional urbanístico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 7-11.

participação popular, enfim, surgiram novos horizontes para a cidadania pela via democrática. Contudo, não tem sido fácil avançar, uma vez que o Brasil é imenso e diverso.

Entretanto, a globalização é um dos processos de aprofundamento da integração econômica, social, cultural, política, com o barateamento dos meios de transporte e a comunicação entre os países do mundo, no final do século XX e início do século XXI – fenômeno que tende a formar uma “aldeia global” que permita ganhos em maior escala para os mercados transnacionais integrados.

Entre as principais características da globalização, estão a homogeneização dos centros urbanos e a expansão das corporações para regiões fora de seus núcleos geopolíticos nacionais, a revolução tecnológica nas comunicações e na eletrônica, a reorganização geopolítica do mundo em blocos comerciais, a hibridização entre culturas populares locais e uma cultura de massa universal, entre outros. A “reflexividade social produz formas de dupla discriminação que afetam os desprivilegiados” [...] “privação material” e “desqualificação” [...] “os mecanismos de exclusão são normalmente sociais e psicológicos”⁸⁷. De toda sorte, o quadro é preocupante e desafiador, sobretudo, para as municipalidades médias e grandes.

A partir de 1990, a pretensão de formar capital humano para a empregabilidade na globalização é fortalecida, mas não há emprego para todos. Todavia, quanto aos analfabetos, houve diminuição de cerca de 250 mil por ano, de 2005 a 2015, no Brasil, faltando ainda alfabetizar 12,9 milhões de pessoas, o que para Braga e Mazzeu, observada a mesma proporção, demorará cerca de 50 anos⁸⁸. Os analfabetos, se já não estão em assentamentos precários, são fortes candidatos a fixarem moradia em invasões urbanas com todo o tipo de violências, o que aguça a importância de políticas públicas sociais inclusivas.

Os investimentos internacionais buscam aumentar a lucratividade, o acesso a benefícios fiscais e mão de obra barata e abundante. Os clientes também buscam facilidades, optando por fazerem compras em locais onde encontrem tudo que precisam com mais rapidez. O fenômeno do *e-commerce* relativiza um pouco mais essa realidade, mas ainda se faz presente nas equações de trocas e no desemprego estrutural.

Outro problema global e nacional diz respeito à especulação imobiliária. Via de regra, é comum encontrar algumas práticas de corrupção, sobretudo, em períodos eleitorais. O crescimento habitacional acelerado nas cidades sobrevaloriza terrenos e prédios em locais bem

⁸⁷ GIDDENS, Anthony. **Para além da esquerda e da direita**: o futuro da política radical. São Paulo: Unesp, 1996, p. 106.

⁸⁸ BRAGA, Ana Carolina; MAZZEU, Francisco José Carvalho. O analfabetismo no Brasil: lições da história. **Revista on line de Política e Gestão Educacional (RPGE)**, Araraquara, v. 21, n. 1, p. 24-46, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.22633/rpge.v21.n.1.2017.9986>. Acesso em: 27 jan. 2022.

servidos de serviços e equipamentos públicos de infraestrutura. Nesse contexto, imensos espaços e terrenos vazios provocam ágios e são subtributados.

Nessa conjuntura, Singer observa que o financiamento habitacional provoca o crescimento econômico, porém, não ocorre, proporcionalmente, o aumento dos serviços urbanos disponíveis ao cidadão. As dívidas tornam-se frustrantes para as famílias. Outra parcela de migrantes, quando mudam para as cidades, não consegue pagar alugueres e vai para as periferias sem serviços públicos adequados, em invasões de terras e, por vezes, em locais de risco ou degradados ambientalmente.

A cidade vai ficando velha em alguns locais e sem atrativos. Novos empreendimentos surgem em outros locais impulsionados pela especulação imobiliária, com novas tecnologias e requintes de luxo, e os velhos centros vão deteriorando-se sem vitalidade, mesmo com toda infraestrutura instalada. As locações dos velhos bairros vão ficando baratas, formam-se cortiços, abrem-se casas de prostituição, o que expulsa a classe média. Enquanto isso, o centro novo atrai novos investimentos públicos e não somente privados, e imensos terrenos ficam vazios, esperando valorização, quando não são invadidos.

Nesse aspecto, há carência de renovação de centros antigos das cidades, com planejamento, sendo essencial, portanto, melhorar a cidade, gerar empregos e rendas, para a atração de instalações comerciais, com melhor proveito da infraestrutura existente, ou seja, fica mais eficiente provocar uma verdadeira renovação urbanística em locais onde existe infraestrutura instalada. A correlação entre as obras do Estado e a especulação imobiliária privada torna-se evidente nesse contexto⁸⁹.

Barbosa explica que fatores históricos da colonização brasileira fizeram internalizar que a coisa pública mais parece não pertencer ao povo brasileiro. Citando Faoro, o mesmo autor destaca que os funcionários públicos tornaram-se como que donos do cargo público⁹⁰. Entre as disfunções do patrimonialismo, além do coronelismo (prática autoritária estadual na Primeira República), também ficaram enraizadas no federalismo brasileiro, e ainda se mantém na esfera municipal, práticas de clientelismo (troca de favores por votos), nepotismo (emprego de

⁸⁹ SINGER, Paul. O uso do solo urbano na economia capitalista. **Boletim Paulista de Geografia (BPG)**, n. 57, 1980. Disponível em: <https://www.agb.org.br/publicacoes/index.php/boletim-paulista/article/view/1044>. Acesso em: 4 abr. 2022.

⁹⁰ BARBOZA, Márcia Noll. **O combate à corrupção no mundo contemporâneo e o papel do Ministério Público no Brasil**, [s.d.]. Disponível em: http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/noticias-1/eventos/docs-monografias/monografia_3_lugar.pdf. Acesso em: 31 mar. 2022.

parentes) e mandonismo (atuação arbitrária do senhor de engenho, latifundiário e poderoso local). Lamentável, mas essas realidades ainda são típicas de muitas chefias políticas locais⁹¹.

No Dicionário de Política de Bobbio, Matteucci e Pasquino, a palavra corrupção refere-se a uma transação ou troca de quem corrompe ou de quem se deixa corromper. É um exercício de influência ilícita de decisões públicas, que se acentua com o acesso a privilégios em um sistema representativo imperfeito⁹². Weber observou que o interesse dos capitalistas pode não corresponder às genuínas tendências próprias do desenvolvimento da burocracia⁹³. Segundo Aristóteles, “o homem injusto é ganancioso”⁹⁴.

No entanto, a baixa qualificação do corpo técnico no serviço público e o clientelismo facilitam a formação de uma engrenagem corrupta, além de prejudicar a realização de políticas públicas integradas devido a essa baixa qualidade técnica. Trata-se de uma realidade problemática, sobretudo, em cidades com pouquíssimos habitantes ou em prefeituras com muito apadrinhamento político na contratação de servidores sem concursos para ocuparem cargos comissionados.

Apesar de a doutrina majoritária defender que as heranças históricas formatam a corrupção no Brasil, Furtado, em respeitável tese doutoral, desafiou esse entendimento, concluindo que, depois de tanto tempo em relação à colonização, as falhas na gestão administrativa brasileira têm conexão com a falta de vontade política para debelar a corrupção; “o excesso de oportunidades para desviar recursos públicos e a certeza da impunidade, e não a formação moral ou cultural do povo brasileiro, constituem as reais causas para a manutenção da corrupção em elevados patamares”⁹⁵.

No entanto, Wu e outros autores, pesquisando sobre a efetividade de políticas públicas, denunciam que a falta de gestão por mérito, geralmente, incapacita a burocracia na gestão pública. A interferência política não somente prejudica o moral, como favorece “a tolerância à

⁹¹ ARRUDA, Luiz Gustavo Lima. Apontamento sobre mandonismo, coronelismo e clientelismo: continuando o debate conceitual. In: Simpósio Nacional de História, 27, 2013, Natal. **Anais** [...]. São Paulo: Associação Nacional de História, 2013. p. 1-18 Disponível em: http://www.snh2013.anpuh.org/resources/anais/27/1390337697_ARQUIVO_ <https://bibliotecadigital.tse.jus.br/xmlui/handle/bdtse/3858>. Acesso em: 31 mar. 2022.

⁹² BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 11. ed. Brasília UnB, 1998, p. 292.

⁹³ WEBER, Max. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. São Paulo: Editora UnB, v. 2, 2004, p. 123.

⁹⁴ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheimda versão inglesa de W. D. Ross. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991, p. 95.

⁹⁵ FURTADO, Lucas Rocha. **As raízes da corrupção: estudos de casos e lições para o futuro**. Tese (Doutorado em Direito), 499 f. Universidad de Salamanca, 22 out. 2012, p. 8. Disponível em: https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/121413/DDP_RochaFurtadoLucas_Tesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 12 abr. 2022.

corrupção generalizada [...]. Em sistemas com a capacidade burocrática muito reduzida, a probabilidade de adoção e implementação de políticas públicas integradas, em qualquer sentido significativo, é, de fato, remota”⁹⁶.

Não bastassem os problemas de capacitação burocrática na Administração Pública, sobretudo em âmbito municipal, estudos da Transparência Internacional realizados em 180 países classificaram as nações com índice de corrupção entre 1 e 100, com o número mais próximo de 100 indicando menos corrupção. A média mundial situa-se em 43 pontos, e, em primeiro lugar, com 88 pontos, está a Nova Zelândia, o país com menos corrupção no mundo. O índice de corrupção do Brasil está nivelado em 38 pontos, ao lado do Suriname, Peru, Tanzânia, Etiópia, abaixo até da Colômbia⁹⁷. Essas informações transcendem que ainda há elevado grau de tolerância à corrupção no Brasil.

Muitos são os argumentos que defendem que a corrupção provoca o aumento da sonegação de impostos. A temática da corrupção tem crescido no debate internacional. Inúmeras são as medidas, estudos, recomendações, convênios e tratados presentes na agenda internacional, a fim de reprimir a evolução da corrupção. As atividades produtivas pautam-se pela redução de custos operacionais e pela circulação de seus estoques no intento de alcançarem lucros.

Sobre esse tema, Furtado levantou importantes marcos internacionais contra a corrupção, a demonstrar o quanto esse aspecto preocupa a humanidade: a) em 1988, foi aprovada, pela ONU, a Convenção de Viena das Nações Unidas quanto a tráfico de drogas; b) em 1989, foi implantado o Grupo de Ação Financeira (GAFI); c) em 1990, foi aprovado o Convênio de Estrasburgo (Conselho da Europa) sobre confisco e lavagem de capital; d) em 1991, a União Europeia editou a Diretiva 91/308/CEE, estabelecendo a obrigatoriedade de determinados sujeitos indicarem a origem de seus recursos financeiros; e) em 1995, foi implantado o Grupo Egmont de inteligência financeira; e) em 1996, foi aprovada, na Organização dos Estados Americanos (OEA), a Convenção Interamericana contra a Corrupção; f) em 1997, foi aprovada a Convenção sobre Suborno de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, no âmbito da OCDE; g) em 1997, foi celebrado o convênio contra os atos de corrupção, envolvendo funcionários das comunidades europeias e dos estados-membros da União Europeia; h) em 1998, criou-se por uma resolução do Comitê

⁹⁶ WU, Xun *et al.* **Guia de políticas públicas**: gerenciando processos. Tradução de Ricardo Avelar de Souza. Brasília: Enap, 2014, p. 146.

⁹⁷ TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **Corruption perceptions index**. 2020. Disponível em: <https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl>. Acesso em: 12 abr. 2022.

de Ministros do Conselho da Europa o Grupo de Estados contra a Corrupção (GRECO); i) em 1999, foi aprovado, pelo Comitê de Ministros do Conselho Europeu, um convênio contra o suborno dos funcionários públicos estrangeiros nas transações comerciais internacionais; j) em 1999, foi aprovado, pelo Comitê de Ministros do Conselho Europeu, o Convênio de Direito Civil contra a corrupção; k) no ano 2000, foi aprovada, pela ONU, a Convenção de Palermo sobre Delinquência Organizada Transnacional; l) em 2003, foi aprovada, pelos Chefes de Estado e Governo da União Africana, a Convenção da União Africana contra a corrupção; m) em 2003, foi aprovada, pela ONU, a Convenção de Mérida sobre corrupção⁹⁸.

A Convenção da ONU contra a corrupção, de 2003, foi ratificada no Brasil pelo Decreto Legislativo n. 348, de 18 de maio de 2005, e promulgada pelo Decreto n. 5.687, de 31 de janeiro 2006, prevendo criminalização, recuperação de ativos e cooperação internacional contra atos corruptos. O problema é que a corrupção urbana nem sempre é perceptível à massa populacional. Há um longo caminho para que sejam imunizados os cidadãos quanto a certas práticas de corrupção urbanística.

Na esfera urbanística, a corrupção estofa com mais intensidade onde existe excesso de normas, morosidade dos processos administrativos decisórios, para se vender facilidades às escondidas. A respeito do assunto, Lyman, Fletcher e Gardiner fizeram um profundo estudo sobre a corrupção urbanística nos Estados Unidos e chegaram à conclusão que onde há mais incentivo e desenvolvimento territorial mais surgem oportunidades para a corrupção: áreas de rápido crescimento, decisões sobre zoneamentos, regulamentações de construção e aprovação de projetos, enfim, locais onde o dinheiro está fluindo. Mas, nas cidades mais velhas, também surgem corrupções, envolvendo narcotráfico, jogos de azar, prostituição, bebidas alcoólicas, avaliações das propriedades para apuração do valor do imposto, aplicação de códigos sanitários, barganha por alvarás e autorizações, locais com muitas obras, entre outras situações. Quando os salários das repartições públicas são mais baixos que os salários da iniciativa privada, por vezes, surgem atos de corrupção, principalmente, se a decisão depender apenas de uma ou duas pessoas e se o resultado não for visível.

Lyman, Fletcher e Gardiner ainda examinam outros detalhes, como as verificações dos cartões de ponto dos funcionários públicos, se estão, ou não, trabalhando, ou assistindo televisão ou bebendo cervejas, pois, sem monitoramento eficaz, até no uso de veículos oficiais,

⁹⁸ FURTADO, Lucas Rocha. **As raízes da corrupção**: estudos de casos e lições para o futuro. Tese (Doutorado em Direito), 499 f. Universidad de Salamanca, 22 out. 2012, p. 15. Disponível em: https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/121413/DDP_RochaFurtadoLucas_Tesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 12 abr. 2022.

pode haver desvio de finalidade e trabalho privado. Para esses autores, quanto menor o risco de exposição do infrator mais provável será surgir corrupção, sobretudo, se a regulamentação é baixa e as infrações descobertas não são punidas, onde há maior proteção contra demissões e os sindicatos consideram tais demissões intoleráveis⁹⁹.

Muitas oportunidades de corrupção, segundo Borges, surgem devido a certas discricionariedades em que são aceitas propinas para que um funcionário público possa fazer alguma alteração de gabarito, uma outorga onerosa de direito de construir mais barata (ao arrepio das normas), não observando o interesse coletivo e o bem comum, para benefícios meramente privados. Citando Capeplletti, Borges destaca que os setores urbanísticos mais afetados pela corrupção são: obras públicas, cooperação internacional, privatizações, definição de uso do solo, concessões e licenças, controles e regulamentações, licitações, venda de votos nas eleições e exercícios de poder de polícia, além disso, a forma com que as normas são realizadas, com elevado grau de discricionariedade¹⁰⁰. Realmente, o não cumprimento correto de normas revela indícios veementes de corrupção e de ofensa ao princípio da isonomia. Nesse contexto, muitos acordos lesivos são formulados no período eleitoral, em busca de financiamento de campanhas políticas.

A falta de transparência e, até mesmo, de conhecimento do sistema urbanístico, por vezes, “opaco”, oportuniza a corrupção. A par desse tipo de ocorrência, a corrupção urbana na Espanha tem sido estudada. A Fundación Alternativas fez um diagnóstico dos principais problemas, entrevistando vários especialistas, o que resume alguns aspectos práticos de corrupção urbana.

Para esse estudo, a Fundación Alternativas na Espanha examinou os marcos legais e a jurisprudência e entrevistou vários *experts* em desenvolvimento urbano, perguntando-lhes quais as principais consequências da corrupção urbanística, ao que responderam, à unanimidade, implicar uma grave decepção com o regime democrático e com as instituições, o que é um verdadeiro “câncer” social. Se não houver soluções legais, potencializa-se o surgimento de situações “apocalípticas”, “explosões de bolhas imobiliárias”, manobras em privilégio de poderosos grupos de interesses, aproveitando-se da falta de vigilância, modificando regras e

⁹⁹ LYMAN, Theodore R.; FLETCHER, Thomas W.; GARDINER, John A. **Prevention, detection and correction of corruption in local government**: a presentation of potencial models. Washington: U.S. Department of Justice, nov. 1978. Disponível em: <https://www.ojp.gov/pdffiles1/Digitization/50199NCJRS.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2022.

¹⁰⁰ BORGES, Leonardo Beraldo de Ornelas. **Corrupção urbanística**: expansão urbana, controle sobre o território e interferência sobre a cidadania. 2018. 142 f. Dissertação (Mestrado em Urbanismo) – Pontifícia Universidade Católica de Campinas, 2018, p. 33, 39 e 44. Disponível em: <https://repositorio.sis.puc-campinas.edu.br/xmlui/handle/123456789/16226>. Acesso em: 16 abr. 2022.

destinações dos imóveis, autorizações de licenças fora das normas, entre outros fenômenos; enfim, os especialistas consultados, em quase sua totalidade, concluem que a consequência mais grave da corrupção urbanística é a deterioração do sistema democrático e perda de credibilidade das instituições¹⁰¹.

Sabe-se que a corrupção, por vezes, começa no processo eleitoral. Entre as consequências mais graves da corrupção, estão inversões de prioridades, deixando-se de lado a inclusão social. Já é consenso que a corrupção compromete a democracia. A população necessita de educação para se defender de verdadeiros “estelionatos eleitorais”, pois as demandas das classes mais pobres acabam ficando represadas sem solução eficaz no tempo. A realidade do momento é que o êxodo rural tornou-se expressivo, como visto, a ponto de as cidades congregarem, atualmente, 84,7% da população brasileira em municípios¹⁰². Assim, esse tipo de problema também afeta outras nações, a desafiar atualizações legislativas e intervenções judiciais.

Vários acórdãos e sentenças de condenações judiciais espanholas foram registrados no livro da Fundación Alternativas, tanto de agentes públicos como de agentes privados. Entre as principais consequências da corrupção urbanística, tem-se: a) quebra da sustentabilidade pela incorreta classificação e uso do solo; b) danos ambientais irreparáveis e legalizações indevidas; c) catástrofes e inundações; d) formação de “mosaico” de expansão inadequada da cidade e em terrenos impróprios para moradia – “efeito fronteira”, atingindo também outros municípios; e) especulação imobiliária. A corrupção urbana deriva-se das violações dos seguintes princípios de governança: “transparencia, participación, rendimiento de cuentas, eficacia y eficiencia, coherencia”¹⁰³. Este diagnóstico serve ao Brasil, com tantas grilagens de terras, invasões, assentamentos precários e históricas omissões de governança, apesar de alguns projetos urbanísticos exitosos.

Um outro lado perverso da corrupção urbanística está na especulação imobiliária à custa da baixa tributação sobre o patrimônio, o que vem segregar as pessoas, especialmente, de baixa renda, situação recorrente nos países subdesenvolvidos, em que os investimentos em infraestrutura urbana, as limitações de crédito imobiliário e de renda contribuem para que a

¹⁰¹ GONZALES, Felipe Iglesias (org.). **Urbanismo y democracia**: alternativas para evitar la corrupción. Madrid: Fundación Alternativas, 2007, p. 15. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=482027>. Acesso em: 12 abr. 2022.

¹⁰² INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **População rural e urbana**, 2015. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/18313-populacao-rural-e-urbana.html>. Acesso em: 12 ago. 2022.

¹⁰³ GONZALES, Felipe Iglesias (org.). **Urbanismo y democracia**: alternativas para evitar la corrupción. Madrid: Fundación Alternativas, 2007, p. 38 e 95. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=482027>. Acesso em: 12 abr. 2022.

especulação imobiliária torne-se gravosa, provocando a informalidade e as invasões urbanas, enquanto proprietários acumulam patrimônio valorizado, à custa do esforço de toda a população da cidade¹⁰⁴. Cabe enfatizar que a formação urbana do Brasil seguiu, em boa parte, a lógica dos latifundiários do período colonial e imperial bem como o improvisado nas cidades.

A omissão também é uma face da corrupção urbanística. Maricato explica que, com a industrialização e o trabalho assalariado, atraiu-se mão de obra barata para as cidades, mas as pessoas não tinham onde morar, o que as fez invadir morros e encostas para buscarem acesso ao trabalho. Invasões em locais ambientalmente inadequados e sem regularização no tempo fizeram nascer um direito comunitário à margem do direito oficial, um complexo cultural marginal, com franca tolerância dos gestores municipais, mesmo diante de catástrofes ambientais e de ocorrências violentas. Essa autora demonstra a origem matricial urbana no Código Municipal de Posturas, subordinando alguns locais da cidade ao setor imobiliário, o que provocou o surgimento de loteamentos ilegais¹⁰⁵.

Não se pode pensar que eventual corrupção seja apenas dos políticos. Também não significa que não haja corrupção no setor privado. Na realidade, há a Convenção Mérida, com proposta de criminalização do suborno também em face do setor privado, se este também beneficiar-se. Atualmente, Cadore, citando Gomes, estima que cerca de R\$ 600 milhões por dia são desviados dos cofres públicos, por atos de corrupção, entre 4% e 5% do PIB no Brasil¹⁰⁶. Nesse contexto, fala-se muito em cidadania, mas cidadania exige um novo paradigma educacional e fiscal. A falta de transparência e a corrupção desestruturam a democracia; a corrupção pode retardar a solução dos bairros vulneráveis nas grandes cidades. A urbanização dos assentamentos precários encontra dificuldades ante a especulação imobiliária, o que resulta em grave problema no equacionamento das cidades.

A manutenção do acesso à terra nas mãos da elite agrária, segundo uma vertente do pensamento brasileiro, aprofundou a desigualdade e contribuiu para a “marginalização do povo negro”¹⁰⁷. Mesmo inconscientemente, a manutenção da pervertida situação dos assentamentos

¹⁰⁴ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto. A administração tributária do IPTU e seu impacto na efetivação do Estatuto da Cidade. *In*: COSTA, Marco Aurélio. **O Estatuto da Cidade e a Habitat III**: um balanço de quinze anos da política urbana no Brasil e a Nova Agenda Urbana. Brasília: IPEA, 2016, p. 207.

¹⁰⁵ MARICATO, Ermínia. Metrópole, legislação e desigualdade. **Revista Estudos Avançados**, São Paulo, v. 17, n. 48, p. 151-166, ago. 2003. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142003000200013&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 13 abr. 2022.

¹⁰⁶ CADORE, Tiago. **A influência negativa da corrupção no desenvolvimento econômico e na sustentabilidade do meio ambiente urbano**. 2019. 120 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade do Vale do Itajaí, 2019.

¹⁰⁷ GONÇALVES, Nathalia Assmann; WENCESLAU, Ethiene Vanila de Souza. A Cidade que (re)produz racismo: uma análise materialista histórica das transformações urbanas no Brasil. *In*: MOTA, Maurício Jorge Pereira; TORRES, Marcos Alcino de Azevedo; MOURA, Emerson Affonso. **Desafios do planejamento**

precários, alguns com dezenas de anos consolidados, também se qualifica como um aspecto negativo. Maricato considera haver uma resistência à mudança nas regras do jogo que, mesmo após muitas lutas sociais resultam apenas na admissão da regularização fundiária”¹⁰⁸. O que é um avanço.

A intervenção constitucional sobre o drama urbano foi salutar, com a edição dos artigos 182 e 183, referente ao reconhecimento da função social da propriedade, pela Constituição Federal de 1988. Ademais, como bem norteou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a interpretação jurídica deve partir de uma verificação topográfica da matéria constitucional para aferir a que princípio lógico pertence a norma, dentro do princípio maior, e, a partir dele, transitar pelos princípios específicos, até o alcance da norma infraconstitucional. Há também a exegese pós-positivista, no atual estágio doutrinário da ciência jurídica, a qual impõe que a análise da legislação infraconstitucional ocorra sob o crivo da principiologia da Carta Maior, que revela a vontade constitucional. Nessa conjuntura, Konrad Hesse sustenta que essa base estabelece e justifica a força normativa da constituição¹⁰⁹.

Com a nova moldura urbanística, a realidade concreta prepondera sobre a propriedade privada sem função social. Dentro das cidades, via de regra, surgem conflitos entre a propriedade sem função social e a posse real com função social. Não se defere uma tutela possessória sem a prova de que a propriedade cumpre sua função social. Assim, o Estatuto da Cidade conduz à ordenação do espaço urbano, proteção ambiental, o que se traduz em instrumentos eficazes de urbanização, em decisões e atos administrativos, para a solução dos problemas mais graves, a partir do Plano Diretor da cidade, com o olhar “sempre voltado ao uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança, do bem-estar dos cidadãos e do equilíbrio ambiental”¹¹⁰. Essa realidade desafia o sistema político municipal.

Por certo, apesar das mazelas históricas, as vantagens locais atraem a ocupação do solo, sendo os seguintes serviços urbanos fundamentais nesse processo: fornecimento de água, transporte, esgoto, comércio, escolas, acesso a meios de comunicação, urbanização, asfalto, honorabilidade dos vizinhos, entre outros aspectos como proximidade de igrejas, tribunais, órgãos da administração pública, bancos, supermercados, *shopping centers*, colégios.

urbano no século XXI: políticas públicas, democracia, economia e moradia. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 68.

¹⁰⁸ MARICATO, Ermínia. Metrópole, legislação e desigualdade. **Revista Estudos Avançados**, São Paulo, v. 17, n. 48, p. 151-166, ago. 2003. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142003000200013&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 13 abr. 2022.

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **REsp 977058 – RS**. Contribuição destinada ao INCRA. Rel. Min. Luiz Fux, j. 22 out. 2008. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 maio 2022.

¹¹⁰ COSTA, Camila Maia. Do parcelamento, edificação ou utilização compulsórios como instrumento de execução de política urbana. **Fórum de Direito Urbano e Ambiental**, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, 2012, p. 25.

Em outro giro, tem-se um exemplo da importância da matriz urbanística na esfera social, na década de 1970, na cidade de Diadema – SP. A periferia da Grande São Paulo vivia uma realidade desordenada, com loteamentos clandestinos, invasões e violência, com listas de pessoas marcadas para morrer, com diversos corpos espalhados pelas ruas todas as manhãs. A mistura de drogas, álcool, brigas e armas fez com que a taxa de homicídio chegasse em torno de 141 por 100 mil habitantes, a ponto de ganhar fama de “faroeste”, com, por exemplo, saques ao comércio, o que fez surgirem justiceiros privados.

Vários intelectuais mobilizaram-se para alterar aquela triste realidade. Depois de muitos conflitos fundiários frente a pedidos de reintegração de posse, a prefeitura começou a priorizar a urbanização dos assentamentos precários já assentados e dos loteamentos clandestinos, com êxito, em sucessivas gestões, com a colaboração da população e com a criação de espaços culturais. Com isso, foram caindo os índices de homicídios.

Com o passar do tempo, Diadema foi criando infraestrutura e, atualmente, conta com 13 bibliotecas públicas, um centro cultural em cada um dos 11 bairros, além de 134 escolas de Ensino Fundamental e Médio e um amplo complexo poliesportivo do Serviço Social da Indústria (SESI). Gradualmente, todos os assentamentos precários foram transformados em bairros. A cidade alcançou desenvolvimento social, comercial, industrial, com mais segurança¹¹¹.

A realidade urbana de Diadema atraiu a atenção dos brasileiros devido à continuidade de suas políticas sociais, culturais e de erradicação de assentamentos precários, fruto da decisão política de fazer investimentos sociais por governos sucessivos, o que gerou adesão suprapartidária, diluindo os conflitos de interesses no território. Esse município paulista apresentava um quadro humano-ambiental bastante precário no início da década de 1980, com cerca de 25% de sua população morando em assentamentos subnormais. Essa realidade provocava a morte de 82,96 crianças com menos de um ano a cada mil nascimentos, caindo para 23 em 1994. A constância na condução de políticas públicas retirou do caos essa cidade conurbada à metrópole de São Paulo, elevando o padrão de vida de seus habitantes, dentro de um contexto de “capitalismo periférico”¹¹².

Sociólogos têm pesquisado sobre o fenômeno dos assentamentos precários, sobretudo, no Rio de Janeiro, em Recife e em São Paulo, quanto à importância da fixação, sempre que

¹¹¹ MANSO, Bruno Paes; FARIA, Maryluci de Araújo; GALL, Norman. **Diadema**. Documento do Instituto Fernand Braudel de Economia Mundial. Associado à Fundação Armando Álvares Penteado, São Paulo, n. 37, 2005.

¹¹² MARICATO, Ermínia. **Metrópole na periferia do capitalismo**. São Paulo: Hucitec, 1996, p. 94.

possível, dos assentamentos subnormais consolidados, para se manter laços de solidariedade. Segundo apurado pelo IBGE, no Censo de 2010, 6% da população brasileira morava em assentamentos precários, ou seja, 11,4 milhões de pessoas. No Estado do Amazonas, 34,59% da população mora em assentamentos precários e palafitas; no Espírito Santo, 26,10%; no Amapá, 21,58%; no Pará, 19,68%; no Rio de Janeiro, 12,63%; em São Paulo, 7,09%; em Mato Grosso do Sul, 0,74%. Evidencia-se, nesse contexto, que a proliferação de assentamentos precários nas cidades do interior cresce aceleradamente. Todavia, em torno de 92,5% dos municípios brasileiros arrecadam menos que 30% da receita de que necessitam; expandir a arrecadação sem aumentar alíquotas ou aumentar as alíquotas com amplo consentimento figura como *trade-off* para enfrentamento inadiável¹¹³.

Os maiores problemas não estão no Rio de Janeiro e em São Paulo, destacando-se em maior proporção cidades pequenas e médias, além das capitais do Norte e do Nordeste¹¹⁴. A pandemia de Covid-19 desafiou esses números, esboçando a grande quantidade de pessoas socialmente vulneráveis, tanto que, em 2020, foi noticiado pelo IBGE que “o Brasil tem 13,6 milhões de pessoas morando em assentamentos precários”¹¹⁵. Recentemente, esse número foi estimado em 17,1 milhões de pessoas morando em aglomerados subnormais, o que representa cerca de 8% da população brasileira, segundo pesquisa do Instituto Locomotiva ligado à CUFA¹¹⁶. As estatísticas oficiais não chegam a essa estimativa. No entanto, o Brasil presenciou muitos gestos concretos de solidariedade durante a pandemia de Covid-19, o que é um motivo de esperança.

De outro modo, a ideia de desenvolver a municipalidade atraindo indústrias e outras empresas não se reduz a isenções fiscais, mas exige uma série de requisitos, sobretudo, disponibilidade de mão de obra, nível de qualificação, índice de violência, padrão educacional

¹¹³ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Como aumentar a arrecadação municipal sem aumentar impostos**, 2019. Disponível em: [https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Como_melhorar_a_arrecadação_municipal_sem_aumentar_impostos_\(2019\).pdf](https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Como_melhorar_a_arrecadação_municipal_sem_aumentar_impostos_(2019).pdf). Acesso em: 17 maio 2020.

¹¹⁴ BARROS, Alexandre. Quase dois terços das favelas estão a menos de dois quilômetros de hospitais. **Agência IBGE Notícias**, 19 maio 2020. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/27728-quase-dois-tercos-das-favelas-estao-a-menos-de-dois-quilometros-de-hospitais>. Acesso em: 16 mar. 2022.

¹¹⁵ BOEHM, Camila. Moradores de favelas movimentam R\$ 119,8 bilhões por ano. **Agência IBGE Notícias**, 27 jan. 2020. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-01/moradores-de-favelas-movimentam-r-1198-bilhoes-por-ano>. Acesso em: 18 jan. 2022.

¹¹⁶ SALLES, Stéfano. Cerca de 8% da população brasileira mora em favelas, diz Instituto Locomotiva. **CNN Brasil**, Rio de Janeiro, 04 nov. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/nacional/cerca-de-8-da-populacao-brasileira-mora-em-favelas-diz-instituto-locomotiva/#:~:text=Cerca%20de%2017%2C1%20milh%C3%B5es,representa%208%25%20da%20popula%C3%A7%C3%A3o%20nacional>. Acesso em: 18 ago. 2022.

da cidade, disponibilidade de matérias-primas e perfil de renda regional. O problema é fazer isso sem sacrificar toda a população da cidade.

Nesse sentido, o índice da Federação das Indústrias do Estado Rio de Janeiro (FIRJAN) observa a eficiência da gestão municipal pelo nível de educação, saúde, emprego e renda. A principal barreira para o desenvolvimento municipal está na gestão dos recursos disponíveis, segundo estudos da FIRJAN, realizados em 2018¹¹⁷. O ideal é que a população seja chamada a participar das grandes decisões municipais, para que não ocorram manobras corruptas silenciosas, em respeito ao espírito legal de regência.

A competição empresarial segue a espiral da globalização e exige muitos investimentos para se instalar em uma cidade, a requerer contrapartidas. A questão é conciliar a geração de empregos com tais investimentos e desonerações, para não serem lesivas ao bem comum, sem resolver a questão do desemprego, subemprego e urbanização das periferias e assentamentos precários¹¹⁸.

Lamentavelmente, no Brasil, como será observado mais à frente, os assentamentos precários não têm tido suficiente inclusão no planejamento urbano, sendo, por vezes, meramente retóricos determinados projetos de leis. Alguns municípios removem os pobres para outras cidades. Mas, há também acampamentos informais em áreas públicas, enfim, há um passivo social a ser solucionado e que as leis de mercado não se sentem compromissadas a resolver. Assim, o remédio legal é buscar que a municipalidade tenha um planejamento adequado, um programa de regularização fundiária, e viabilizar recursos para essa solução e, ao mesmo tempo, deter a gentrificação.

Todavia, os governos municipais, embora ainda poucos, estão conseguindo planejar e implementar os primeiros programas sociais de regularização fundiária. Contudo, em geral os municípios ficam esperando programas intergovernamentais e transferências para programas “carimbados”. A comunidade interessada mantém-se alheia, sem cidadania e sem voz, sem acesso a canais informativos adequados às suas necessidades e limitações tecnológicas. Manter as massas longe das prefeituras é mais cômodo, no entanto, agora, a legislação exige que o orçamento seja participativo, visando à transparência.

Desse modo, cabe ao agente público atender a essa necessidade social e garantir o bem-estar municipal, sob pena de cometer improbidade administrativa, nos termos do artigo

¹¹⁷ FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). **Publicações Sistemas FIRJAN**: pesquisas e estudos socioeconômicos. Rio de Janeiro: FIRJAN, 2018. Disponível em: <http://publicacoes.firjan.org.br/ifdm2018/files/assets/common/downloads/publication.pdf>. Acesso em: 16 set. 2022.

¹¹⁸ SANTOS, Milton. **A urbanização brasileira**. 3. ed. São Paulo: Hucitec, 1993, p. 121.

52, inciso I, do Estatuto da Cidade. Deve prover a concessão de uso, para fins de moradia, promover a demarcação urbanística, enfim, de forma planejada e legal, deve promover a competente regularização fundiária¹¹⁹.

É interessante lembrar que surgiram as transferências de recursos para municípios na Constituição de 1946, com a intenção de corrigir as assimetrias da federação e alcançar um desenvolvimento equilibrado, ideia salutar que tem mantido o Brasil de pé no concerto das nações. Por certo, na Constituição Federal de 1988, as transferências intergovernamentais reduziram os custos políticos da União e permitiram que fossem possíveis as adequações das políticas públicas nacionais¹²⁰. No entanto, o desenvolvimento municipal ainda é um desafio.

Nesta parte da pesquisa, foi possível conhecer a Constituição Urbanística, sua estrutura legal institucionalizada em prol do desenvolvimento dos municípios, aspectos desafiadores e contrários às suas emancipações econômicas e sociais. Foi possível, também, verificar a forte dependência municipal de transferências intermunicipais e a necessidade de expandirem-se as receitas próprias, de forma a provocar uma revolução pacífica pela educação fiscal: tributária e urbanística. Aprofundou-se mais a questão da especulação imobiliária, da corrupção urbanística, sobre a dependência de transferências intergovernamentais. O cenário demonstra as dificuldades que a municipalidade encontra para fazer investimentos em REURB-S. Ainda assim, foi possível verificar o quão foi positiva a elevação do município a ente público, pois a descentralização traz em si a ampliação do fundamento democrático sem prejuízo da centralidade da União, que se faz presente pelo FPM, integrando a nação. A seguir, serão aprofundados os conceitos e os institutos de direito tributário necessários à compreensão da tese, a partir da compreensão da caótica matriz tributária brasileira.

1.3 OS CONCEITOS OPERACIONAIS TRIBUTÁRIOS

Alguns conceitos são indispensáveis ao alcance da investigação em profundidade necessária a esta pesquisa. Iniciar por um breve acordo semântico faz-se essencial, pois, além de este estudo envolver interdisciplinaridade, a exigir rigor e cuidado conceitual, a matéria tributária guarda um grau de complexidade considerável. Porém, quanto mais for avançando a

¹¹⁹ MOTA, Maurício Jorge; TORRES, Marcos Alcino de Azevedo; MOURA, Emerson Affonso da Costa. **Direito à moradia e regularização fundiária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 45.

¹²⁰ GRANAI, Felipe Bauer. **Federalismo fiscal e desigualdades regionais: uma análise dos impactos do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) sobre o desenvolvimento e a equalização fiscal**. 2022. 141 f. Dissertação (Mestrado em Economia). – Faculdade de Ciências e Letras, Araraquara, 2022, p. 70-71.

pesquisa, mais conceitos serão agregados para dotar a investigação de detalhamento e densidade.

A compreensão da operacionalidade tributária, em que estão inseridas a constituição tributária e as limitações constitucionais ao poder de tributar, é fundamental para o entendimento da matriz tributária brasileira, que merecerá detida análise nesta investigação.

1.3.1 A operacionalidade do Sistema Tributário Nacional e a matriz tributária brasileira

Na doutrina, existem várias classificações de tributos. Na concepção bipartida de Alfredo Augusto Becker, no gênero tributo, pode-se ter imposto ou taxa. Na linha tripartida, tomando-se a análise de hipótese de incidência, será imposto (não vinculado), taxa (vinculado) e contribuição de melhoria, sendo que, nessa corrente, ressaltam-se Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, entre outros autores. Na corrente quinquipartida, são as seguintes espécies de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, sendo defendida por Marco Aurélio Greco, Ives Gandra Martins, entre outros tributaristas, corrente também esposada pelo STF¹²¹.

Nas lições de Reale, a hermenêutica jurídica trabalha com o fato, o valor e a norma. A experiência humana situa-se no plano ético-axiológico. Há o conhecimento empírico-positivo e o conhecimento transcendental, ou ontognoseológico, objetivo e subjetivo. Subjetivamente, dentro da experiência jurídica, a composição de valor dos elementos conduzirão à norma, pela dialética da complementaridade¹²². Nesse conhecimento transcendental positivo, tem-se o direito tributário.

O direito tributário, como ramo do direito público interno, disciplina a forma de arrecadação de receitas públicas derivadas, decorrentes do pagamento de tributos. As relações entre o fisco e os particulares, atinentes ao pagamento, arrecadação e fiscalização dos tributos são regidas pelo princípio da legalidade, como importante limitação constitucional ao poder de tributar. O conhecimento da lei e da jurisprudência reflete certa composição dialética, para inúmeros conflitos e situações concretas da vida social. É a busca incansável pelo ideal de justiça. A doutrina contribui para o aperfeiçoamento do direito.

Todavia, Becker, ceticamente, sustentou que “o direito não existe para moralizar o homem, mas para ser instrumento praticável que promova o bem comum (autêntico ou falso)

¹²¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 34.

¹²² CELLA, José Renato. **Teoria tridimensional do direito de Miguel Reale**. Curitiba: Juruá, 2012, p. 28-34.

realizável (não apenas ideal ou utópico)”¹²³. Alexy, porém, deduz que o aplicador da lei “se deve orientar em um sentido juridicamente relevante de acordo com valorações moralmente corretas”¹²⁴. Schoueri, considerando o direito aplicado à tributação, observa ser o tributo o resultado da construção social da liberdade. Destaca que se fazem necessários recursos para que o ideal construtivo seja concretizado, porém, há limites. Há de se tributar na medida em que seja indispensável e na “extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social”¹²⁵.

Schumpeter concebe que o tipo e o nível dos impostos determinam a estrutura social. Os processos de extração de recursos e de riquezas na história das nações são fundamentais para a compreensão da formação dos estados nacionais bem como servem para observar como surgiram os detentores de riquezas e de poder.

Quando as demandas sociais ampliam-se, surge um fenômeno que pode ser um sinal de mudança social, segundo Schumpeter, o que influi a que ocorram reformas tributárias, a fim de evitar que o Estado tributário endivide-se ou abale-se. No século XVI, as despesas de guerras geraram endividamentos enormes e a ruína de muitos príncipes. Os colapsos são comuns em épocas de guerras: despesas volumosas, endividamento público e inflação, no entanto, mesmo no pós-guerra, é o Estado tributário que permite a volta da normalidade, o que demonstra sua vitalidade e importância. A realidade das guerras no século XVI fez nascer a tributação imobiliária; assim, as demandas tributárias desintegraram as formas de vida medievais.

Schumpeter ressalta, ainda, que a economia é um complemento do Estado tributário. No entanto, o Estado não deve exigir do povo tributos a ponto de desmotivar a produção. Schumpeter e Swedberg acreditam que a socialização do bem-estar será alcançada a partir do desenvolvimento de um capitalismo educado, “a forma social da sociedade do futuro não pode surgir de uma economia empobrecida e atrasada em seu desenvolvimento nem de instintos descontrolados”¹²⁶.

Schoueri explica que um bom sistema tributário deve reunir algumas qualidades: eficiência econômica, simplicidade, flexibilidade, responsabilidade política, equidade e previsibilidade. Teoricamente, a ideia de eficiência da tributação acontece quando o tributo

¹²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 90.

¹²⁴ ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 26.

¹²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 38.

¹²⁶ SCHUMPETER, Joseph A.; SWEDBERG, Richard. **The crisis of the tax state**, 1918. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322348/mod_resource/content/1/Crise%20do%20Estado%20Fiscal.pdf. Acesso em: 15 fev. 2022. “The social form of the society of the future cannot grow out of an impoverished economy thrown backward in its development, nor out of instincts run wild”.

apresenta um grau de neutralidade concorrencial ou econômica, ou seja, não alterando o comportamento dos agentes econômicos. Entretanto, cabe ao legislador ponderar o impacto da norma no mundo real ou mesmo induzir comportamentos se a finalidade for intervenção econômica.

Na vertente da simplicidade, deve-se evitar impor custos e obrigações acessórias ao contribuinte. A flexibilidade está ligada à ideia de adaptação à realidade econômica e agilidade de reação. Em termos de responsabilidade política, relaciona-se à transparência governamental e à eficiência. A equidade reflete o princípio da isonomia e está contida nas limitações constitucionais ao poder de tributar e, também, guarda sintonia com o princípio da eficiência; a previsibilidade visa a garantir segurança jurídica e liberdade¹²⁷.

Como bem pontua Otero, o conhecimento racional baseia-se em conceitos ou em construção de conceitos que, segundo Kant, ocorre entre a ideia de sistema e a teoria do conhecimento científico, sendo o sistema uma unidade organizada de conhecimentos diversos, conferindo-lhe estrutura racional. Citando Canaris, porém, Otero afirma que um sistema jurídico tem dois postulados básicos: adequação valorativa e unidade interna da ordem jurídica¹²⁸. Vilanova observa, também, que, na constituição formal, reside a síntese axiológica da ideia de direito em um determinado ordenamento jurídico positivo, sendo possível constatar uma hierarquia de valores e bens que dão unidade ao sistema jurídico¹²⁹.

Tomando-se as lições de Kelsen, a partir da norma fundamental, surge o fundamento de validade para a edição das demais normas e atos emanados pelo Estado. Forma-se, assim, uma pirâmide normativa. Cada norma derivada retira seu fundamento de validade da norma fundamental, estabelecendo uma ordem jurídica cuja unidade está sob o mesmo fundamento; o conjunto normativo forma um sistema¹³⁰. O sistema tributário é um conjunto de normas hierárquicas e organizadas, “representado na forma de pirâmide em que no topo encontra-se a Constituição Federal de 1988, e desta decorrem outras normas que buscarão seu sentido jurídico no texto constitucional”¹³¹. As lições de Kelsen quanto à importância da norma fundamental trazem uma síntese constitutiva do Estado de Direito. O Estado, “existente como realidade social independentemente do Direito, cria primeiramente o Direito e, depois, se submete – por

¹²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 51-60.

¹²⁸ OTERO, Paulo. **Legalidade e administração pública**. Lisboa: Almedina, 2011, p. 209.

¹²⁹ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 164.

¹³⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 33.

¹³¹ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 40.

assim dizer, de livre vontade – ao Direito. Só assim ele seria Estado de Direito”¹³². As imposições tributárias encontram limitações constitucionais.

A Assembleia Nacional Constituinte, nos trabalhos para a promulgação da Constituição Federal de 1988, tomou o cuidado de especificar rígidas competências para cada ente público, em matéria tributária, visando a possibilitar autonomia financeira e orçamentária. Em ideal estruturante, o constituinte originário preocupou-se em repartir as competências dos entes federados na Constituição Federal de 1988, para evitar bitributação.

Nesse sentido, na repartição de competências em matéria tributária, coube à União competências para os seguintes tributos: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto de Renda (IR) – Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) –, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e competência residual para criar novos impostos e instituir todos os impostos em territórios federais. A União ainda tem competência para instituir contribuições sociais, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), taxas e contribuições de melhorias, além de poder utilizar medidas provisórias para criar tributos.

É interessante observar que, nos territórios, a competência tributária da União é plena, podendo, portanto, instituir tributos de todas as competências, ainda que, atualmente, os territórios não mais existam, conforme dispõe o artigo 147 da Constituição Federal de 1988. Se os territórios fossem divididos em municípios, a competência municipal seria da União. Contudo, o Distrito Federal não é um território e, também, não pode ser dividido em municípios, por força do artigo 32 da CF/88¹³³. Nesse aspecto, as emendas constitucionais não alteraram o artigo 147, mas, antes, reforçaram-no.

O Distrito Federal tem competência cumulativa de estados e de municípios. Os estados, nos termos do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, têm competência para instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD), além do ICMS e do IPVA; podem também instituir taxas e contribuições de melhorias.

A competência municipal para instituir impostos está disposta no artigo 156 da Carta da República, quanto ao IPTU, ao ITBI, e ao ISS; os municípios podem, ainda, instituir taxas e contribuições de melhorias. Cabe destacar, também, que, com o advento da Emenda Constitucional n. 39, de 19 de dezembro de 2002, foi criada a contribuição para custeio da iluminação pública, com a inclusão do artigo 149-A na Constituição Federal. Dessa forma, os

¹³² KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 346.

¹³³ SILVA, José Afonso. **Comentário contextual à Constituição**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 647.

municípios e o Distrito Federal têm aberto um novo caminho para custeio de dos serviços prestados, por meio de contribuições específicas¹³⁴.

A competência tributária é indelegável. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, observado o CTN, que tem *status* de lei complementar. No entanto, as atribuições arrecadatórias e de fiscalização podem ser delegadas quanto a funções, jamais quanto a competência, conforme a necessidade e por lei. Em caso de conflito de competência entre os entes federados, cabe à lei complementar editada pela União dispor em matéria tributária. Por lei complementar, também, pode-se regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, editar normas gerais de legislação tributária, definir o alcance dos tributos disciplinados pela Constituição Federal de 1988, fatos geradores, fixar bases de cálculos e contribuintes (CF/88, artigo 146). Em resumo, só por lei, pode-se instituir tributos.

Na Constituição Federal de 1988, estão fixadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, compondo o Estatuto do Contribuinte, com regras explícitas e implícitas. Entre os princípios nucleares, estão o princípio da legalidade, como fator nuclear do direito tributário; o princípio da justiça, com atributo de segurança jurídica; o princípio da igualdade perante a lei tributária; o princípio da capacidade contributiva; o princípio da irretroatividade; o princípio da anterioridade convencional e nonagesimal; o princípio da vedação ao confisco; o princípio da não limitação de tráfego de pessoas e bens; e o princípio da uniformidade geográfica¹³⁵.

Nesse viés, a Carta Constitucional de 1988, nos artigos de 150 a 152, estabeleceu ao Poder Legislativo limitações que fixam imunidades tributárias e vedações constitucionais em relação a princípios tributários sensíveis regradados, para conter os ímpetus tributantes. Além das cláusulas pétreas, esses artigos específicos fixam as garantias que os cidadãos, agentes econômicos e entes públicos têm perante os impulsos fiscais no seio da federação. A segurança institucionalizada legitimou o nascente Estado Democrático de Direito, refundado após anos de intervenção militar centralizada, promovendo, até mesmo, o município a ente público, de fato.

Nesse contexto, Paulo Bonavides revela que a Constituição Federal de 1988, em alguns princípios sensíveis, transparece superlegalidade material¹³⁶. Yamashita, comentando Stern, expõe que a estruturação política comunitária firma-se nos princípios da justiça e da

¹³⁴ FABRETTI, Lúdio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 277.

¹³⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário**. Coordenação de René do Ó Souza. 2. ed. Rio de Janeiro: Método, 2022, p. 30-79.

¹³⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 289.

segurança social¹³⁷. Robert Alexy explica que os princípios são comandos de otimização. As regras são normas que devem ou não ser cumpridas; sendo regra válida, exige que se cumpra exatamente a sua disposição. Os princípios exigem ponderação e aplicação tanto quanto possível, podendo ser relativizados em suas aplicações, conforme as possibilidades reais dos casos concretos¹³⁸.

Dessa forma, para se exigir ou aumentar tributo há de existir lei anterior e a observância de vários princípios e imunidades, como os princípios da legalidade, anterioridade, com alguns tributos exigindo anterioridade nonagesimal. Além desses, pelo princípio da igualdade, não pode haver tratamento desigual entre contribuintes (discrímen); há de ser observado o princípio da uniformidade, e, pelo princípio da irretroatividade da lei tributária, há vedação em atribuir efeito retroativo à exação; o tributo não pode ser utilizado com finalidade confiscatória (princípio do não confisco), como existiu no Brasil Colônia. Em matéria de imunidades, os entes públicos, suas autarquias e fundações não podem instituir tributos reciprocamente – imunidade recíproca dos entes federados; também não se pode instituir tributos sobre templos de qualquer culto, partidos políticos, sindicatos, entidades de educação e assistência social, livros, músicas, clipes, jornais e periódicos, observadas as particularidades expressas dispostas nos parágrafos dos artigos de 150 a 152 da CF/88.

As imunidades tributárias são intriutualidades constitucionais. As isenções são normas infraconstitucionais, logo, não se confundem. Misabel Derzi, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro, demonstra que imunidade é “norma que estabelece a incompetência” tributária específica para o poder público e que cria direitos para os imunes¹³⁹. As imunidades tributárias expressam valores e garantias extrajurídicas, “através da imunidade [...] torna-se possível a preservação de valores sociais das mais diversas naturezas: políticos, religiosos, educacionais, sociais e culturais”¹⁴⁰.

Para Silva, “as imunidades configuram privilégios de natureza constitucional e não podem estender-se além das hipóteses expressamente previstas na Constituição”¹⁴¹. As imunidades não comportam interpretações restritivas¹⁴². O Ministro Celso de Mello lembrou,

¹³⁷ YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 56.

¹³⁸ ALEXY, Robert. Sobre a estrutura dos princípios jurídicos. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 3, p. 156-160, jan./jun. 2005.

¹³⁹ DERZI, Misabel. Imunidade e isenção. Evolução doutrinária e jurisprudencial. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 114.

¹⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 5.

¹⁴¹ SILVA, José Afonso. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 656.

¹⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva *et. al.* **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 209-211.

no julgamento da ADI 939-7 – DF, a importância das imunidades tributárias para a democracia, por ser um obstáculo ao arbítrio estatal¹⁴³. Valadão, citando Alberto Nogueira, também observa que o contribuinte vê-se como titular de limitações ao direito de tributar¹⁴⁴.

Cassone registra cinco categorias de imunidades tributárias: a) imunidade recíproca entre os entes federados; b) imunidade objetiva quanto a bens (templos, livros, jornais, periódicos, músicas, entre outros); c) imunidade subjetiva, que confere intributabilidade a certas pessoas, a exemplo de contribuições sociais em favor de entidades beneficentes de assistência social nos termos exigidos por lei; d) imunidades mistas, como no caso de partidos políticos, no aspecto objetivo material a vedar a tributação sobre patrimônio, rendas e serviços e, no aspecto subjetivo, dotar os partidos políticos de “favor” constitucional; e) imunidade tributária especial, como no caso de terras indígenas tradicionais, sendo os índios usufrutuários, ou seja, com direito ao usufruto dos rios, lagos e do solo (não do subsolo), a União figura como “nua-proprietária”¹⁴⁵.

A Constituição Federal de 1988 estabelece que as limitações ao poder de tributar sejam reguladas por lei complementar. Por lei complementar, também, poderão ser editadas normas gerais de direito tributário e normas para disciplinar conflitos de competências; poderão ser conferidos regimentos para atos cooperativos específicos, instituição de empréstimos compulsórios, criação de novos tributos de competência residual da União, instituição do IGF, fixação de normas para tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas bem como em relação aos impostos constitucionais existentes, estabelecimento de normas quanto a fatos geradores, base de cálculos e contribuintes, prescrição e decadência, regime único de arrecadação, fiscalização compartilhada, regulação de critério para conter desequilíbrios concorrenciais, entre outros aspectos (CF/88, artigo 146 e seguintes). Os tributos incidem sobre a geração de riquezas para cobrir os compromissos e os investimentos dos entes públicos. Esses gravames incidem sobre a produção, circulação de bens, riquezas em propriedades e rendas dos

¹⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADI 939-7 – DF**. Examinou a inconstitucionalidade de alguns artigos da Emenda Constitucional n. 3, de 1993, relativamente ao IMPF, e por fim, suspendendo a cobrança do tributo. Voto do Min. Celso de Melo. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 jan. 2022. “A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes representa um poderoso fato de contenção do arbítrio do Estado [...] favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas. Cumpre não desconhecer, neste ponto, a grave advertência lançada pelo saudoso Min. Aliomar Baleeiro [...], para quem revela-se certo e inquestionável o fato de que o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação do pensamento, a crítica dos governos e homens públicos [...] indispensáveis à pureza do regime democrático”.

¹⁴⁴ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Direitos humanos e tributação: uma concepção integradora. **Revista Direito e Ação**, v. 2, n. 1, set. 2001, p. 238.

¹⁴⁵ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 133.

particulares. Os impostos ICMS, IPI, IOF e ISS provocam repercussões econômicas sobre a produção, operação e circulação de bens e serviços.

Há repercussão econômica sobre as remunerações e os lucros, pelo IRPF e pelo IRPJ, e, também, sobre o patrimônio, pelos seguintes impostos: IPTU, ITR, ITCD e IGF. Assim, cada ente público, por lei, fixa as hipóteses de incidências de seus respectivos tributos, a ocorrência de fatos geradores e o surgimento de obrigação tributária, o lançamento e a constituição de crédito tributário e isenções fiscais. Constituído o crédito tributário e notificado o contribuinte a pagar, em caso de inadimplemento, o fisco faz o registro da Certidão de Dívida Ativa (CDA), instrumento que dá lastro eventual execução fiscal e protesto.

Neste desenvolvimento teórico, faz-se importante conhecer a norma geral que regula operacionalmente o direito tributário, o CTN, recepcionado com *status* de lei complementar, que disciplina a legislação, a obrigação, o crédito e a administração tributária. Enquanto a CF/88 define as competências tributárias, em sua própria acepção, o CTN dispõe sobre os detalhamentos normativos nos artigos de 96 a 208.

Cabe à União legislar sobre normas gerais tanto de direito tributário como de direito financeiro. Meirelles concorda, citando Rubem Gomes de Sousa, que só será norma geral a regra que possa ser aplicada igualmente à União, ao Estado e ao Município¹⁴⁶. A norma geral de direito financeiro encontra-se sistematizada na Lei n. 4.320/1964, com a introdução do orçamento-programa como peça de planejamento anual e plurianual, que dá origem às leis orçamentárias: LDO, PPA e LOA.

Todavia, os municípios exercem suas competências tributárias dentro de princípios e limitações constitucionais ao direito de tributar. Um importante princípio é, sempre que possível, dotar os impostos de caráter pessoal, pela tributação direta do contribuinte, bem como graduá-los conforme a capacidade econômica do tipo de contribuinte; essa norma alinha-se aos princípios da personalização e da capacidade contributiva (CF/88, artigo 145, parágrafo 1º), que, mais à frente, serão examinados os detalhes com mais profundidade.

Nesse desiderato, a operacionalidade constitucional tributária alinha-se à Lei n. 5.172/1966, como lei geral nacional, em matéria de tributação, sendo que sua criação ocorreu na Emenda Constitucional n. 18/1965, como uma forma de regular o Sistema Tributário Nacional, reformando a Constituição Federal de 1946. Essa norma geral passou a ser denominada Código Tributário Nacional no artigo 7º, do Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967. A precisão de seus conceitos sedimenta balizas à edificação das legislações

¹⁴⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 61.

tributárias de todos os entes públicos brasileiros, com *status* de lei complementar, por força do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, mas também dificulta algumas reformas. Coêlho exalta que sua elaboração foi um monumento de elevada importância, mas que, depois de tantos anos, exige alterações¹⁴⁷.

Somente por lei criam-se e modificam-se tributos. No CTN, nos artigos de 2 a 94, configuram-se os tributos e as suas espécies com os elementos essenciais dos impostos: fato gerador, base de cálculo e contribuinte. Nos artigos de 96 a 218, fixam-se as bases para a legislação tributária, quanto à obrigação de pagar o tributo, a constituição de créditos tributários e a administração tributária, revelando a operacionalidade dos artigos de 145 a 162, sob o título de Sistema Tributário Nacional, na Constituição Federal de 1988.

Quanto ao instituto da isenção no seio do CTN, Godoy, comentando a instigante história e obra de Rubens Gomes de Sousa, mestre intelectual do CTN, revela que este professor mantinha correspondências com o então Deputado federal Aliomar Baleeiro, com Gilberto Ulhoa Canto, entre tantos outros, com o intento de construir o direito tributário brasileiro em bases sólidas e guiadas pela justiça fiscal. O CTN foi fruto de colaboração interdisciplinar e multiprofissional na época. Pairando sobre polêmicas no CTN, Sousa consignou que isenção é uma exclusão do crédito tributário¹⁴⁸.

Enquanto a imunidade impede a tributação constitucionalmente, de forma absoluta, a limitar a competência impositiva, a isenção limita infraconstitucionalmente o poder do próprio ente de arrecadar o tributo; a isenção heterônoma é editada pelo legislador federal, por lei complementar, sobre bases tributárias próprias e diversas dos demais entes públicos, conforme o interesse público; na isenção autônoma, no raio de competência de cada ente público, a emissão faz-se por lei ordinária¹⁴⁹.

As isenções tributárias, como visto, são desonerações tributárias, fruto de medidas extrafiscais. Valadão conceitua fiscalidade com finalidade arrecadatória, parafiscalidade (contribuições especiais com descentralização da atividade pública) e extrafiscalidade, que está ligada à indução do contribuinte a comportamentos de interesse público¹⁵⁰. Torres define extrafiscalidade como a imposição tributária com a finalidade de alcançar efeitos econômicos

¹⁴⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 357.

¹⁴⁸ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Fundamentos históricos e conceituais do Código Tributário Nacional: Rubens Gomes de Sousa, suas cartas, suas ideias, seu projeto. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET)**, Brasília, v. 15, n. 1, p. 43-94, jan./jun. 2020.

¹⁴⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 136.

¹⁵⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 99 e 106.

e sociais, ou seja, que transcendem à finalidade arrecadatória; atua como intervenção no domínio econômico¹⁵¹.

A imunidade tributária, como já demonstrado anteriormente, também pode ser considerada como instrumento de extrafiscalidade, pois os bens protegidos embasam-se em normas-valores com preciosidade tal que mereçam proteção especial, sem prejuízo da isonomia, pois guarnecem a liberdade e o bem-estar coletivo¹⁵². O princípio da isonomia tem *status* de limitação constitucional ao poder de tributar, logo, não se pode beneficiar pessoas ou grupos com isenção ou imunidade de forma discriminatória. O instituto da não incidência, segundo Mangieri, em sentido estrito, é a inexistência de tipicidade para o fato jurídico, por exemplo, a impossibilidade de cobrar o ISS sobre um serviço não constante na lista taxativa da norma de regência do ISS¹⁵³.

Por outro lado, o CTN não regula o sistema tributário. Fabretti, citando Geraldo Ataliba, explica ser essa norma nacional parte desse sistema, que se constitui de normas constitucionais, complementares e ordinárias, mas, no que regula como norma nacional, sobrepõe-se a leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções do Senado Federal¹⁵⁴. Como visto, a reserva de lei no Brasil é absoluta para a criação de tributos¹⁵⁵.

A legislação tributária, contudo, compreende o conjunto de leis, tratados internacionais, decretos, instruções normativas, fixando as bases de aplicação em matéria tributária, com suas hipóteses de fatos geradores, constituição ou exclusão do crédito tributário, entre outras. No entanto, por lei ordinária, instituem-se tributos e o fato gerador impositivo. O ente federado não pode instituir ou cobrar tributo sem lei (ordinária) que o estabeleça (CTN, artigo 9º), observadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, princípios constitucionais tributários e imunidades. Coêlho sustenta que o STF controla o direito tributário brasileiro, com base nos princípios tributários constitucionais¹⁵⁶. Embora alguns julgados do

¹⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Ronovar, 1995, p. 167.

¹⁵² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 63-74.

¹⁵³ MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS**: teoria – prática – questões polêmicas. 7. ed. São Paulo: Publier, 2021, p. 59.

¹⁵⁴ FABRETTI, Lúdio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 29.

¹⁵⁵ OLIVEIRA, Yonne Dolacio. Princípios da legalidade e da tipicidade. In: MARTINS, Yves Grandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 118.

¹⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 97 e 100.

STF tomem as imunidades como princípios, Ronald Dworking, Robert Alexy e J. J. Canotilho consideram-nas regras jurídicas constitucionais^{157, 158}.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador ou em razão de penalidade, sobretudo, em caso de não cumprimento de obrigação acessória. A administração tributária conduz a fiscalização, a gestão da dívida ativa e a emissão de certidões negativas. O crédito tributário decorrente da obrigação principal de pagar o imposto está vinculado à lei para sua constituição, por lançamento, e também, para exclusão, suspensão, extinção e estabelecimento de garantias e privilégios (CTN, artigos de 139 a 193).

Contudo, Gassen observa que o sistema tributário não reflete à suficiência a amplitude da questão tributária no Brasil. Entre as várias acepções, esse autor observa a vertente de sistema tributário e de matriz tributária e, pela compreensão da amplitude do conceito de sistema tributário nacional, pontua que este abarca: tributação, orçamento, os tributos existentes (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios) bem como as normas de competência tributária, limitações ao poder de tributar (princípios e imunidades), além do federalismo fiscal e da sua tênue relação com o orçamento e a falta de relação com o sistema previdenciário.

O conceito de matriz tributária é muito importante para o aprofundamento dos temas que vão ser discutidos a seguir. Gassen explica que o modelo tributário brasileiro foi sofrendo distorções a cada reconstrução do Estado nacional, mesmo diante do marcante aspecto social firmado na Constituição Federal de 1988. A ideia de sistema tributário nacional não contempla respostas e soluções ideais de ação social racionais nem responde a contento ideais econômicos de justiça tributária.

Nesse impasse, Gassen cunhou a expressão matriz tributária brasileira para a compreensão do fenômeno tributário brasileiro, em relação à realidade política, econômica, social, por meio da vertente zetética, com investigações filosóficas, sociológicas e interdisciplinares, pondo-se a investigar e a estabelecer as várias relações entre direito tributário e a propriedade, o Estado e o constitucionalismo. Nesse sentido, considera necessária a compreensão da cisão entre Estado e propriedade; o grau de legitimidade do processo de dominação, como componente sociológica. Para ancorar mínimo acordo semântico, Gassen adota o conceito de matriz tributária sob o fundamento de que se faz importante observar e

¹⁵⁷ SEVEGNANI, Joacir. A interpretação das imunidades tributárias segundo a concepção normativa de Ronald Dworking, Robert Alexy e J. J. Gomes Canotilho. **Revista de Direito e Política**, Itajaí, v. 1, n. 1, 3º Quadrimestre, 2006, p. 342.

¹⁵⁸ CEZNE, Andrea. Teoria dos direitos fundamentais: uma análise comparativa das perspectivas de Ronald Dworkin e Robert Alexy. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 52, p. 51-67, jul./set. 2005.

compreender a tributação contemporânea, por ser distinta de outras épocas. O direito de propriedade é consequência da matriz tributária¹⁵⁹.

Na mesma linha, Nunes explica que, no conceito de matriz tributária, tem-se um canal de comunicação entre normas, conceitos tributários, elementos empíricos e abstratos que embasam a mobilização de toda a sociedade à efetivação da equidade e justiça tributária¹⁶⁰. Gassen pontua que se empreendeu uma abordagem com viés sociojurídico interdisciplinar no conceito de matriz tributária brasileira¹⁶¹.

Da figura do imposto como imposição do Estado advém o conceito de “regra-matriz de incidência tributária”, plasmado por Carvalho, que reflete a relação com base em norma disciplinadora quanto à atuação dos súditos e do Estado, em matéria tributária, para a obtenção por este de recursos pecuniários. A hipótese de incidência do tributo, definida em lei, constitui uma obrigação patrimonial para o sujeito passivo obrigado a pagar, uma vez configurada a hipótese de incidência com o fato gerador dessa obrigação tributária¹⁶².

Para a análise dos efeitos econômicos da tributação, por outro lado, três conceitos são importantes: proporcionalidade, progressividade e regressividade. Na tributação proporcional, as alíquotas tanto para pobres como para ricos são iguais, de modo a ferir o princípio da capacidade econômica de pagar os tributos; nesse caso, dentro da ótica de justiça tributária, o princípio da capacidade contributiva não será atendido e só será observado se as alíquotas forem progressivas; quem mais pode pagar deve pagar mais; os impostos no Brasil, segundo Carrazza, devem ser progressivos, para que se alcance a igualdade tributária¹⁶³.

Salvador explica que o fenômeno do tributo regressivo tem relação invertida quando comprado à renda do contribuinte do imposto com menor poder aquisitivo; se, todavia, o imposto é progressivo, quanto maior a renda maior a participação do contribuinte melhor aquinhado no ônus tributário, o que revela justiça fiscal, pois quanto maior a renda do contribuinte maior deve ser o seu ônus fiscal¹⁶⁴.

¹⁵⁹ GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 40.

¹⁶⁰ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 46.

¹⁶¹ GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 40.

¹⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: 2013, p. 333.

¹⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 79.

¹⁶⁴ SALVADOR, Evilásio. **As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas desigualdades da renda**. Brasília: INESC, 2014, p. 9.

Segundo Aliomar Baleeiro, os sistemas fiscais regressivos pesam mais sobre quem tem menos renda. A renda dos pobres fica com menos capacidade de formar poupança pessoal. A regressividade, em linhas gerais, retira das classes com menor poder aquisitivo fração desproporcionalmente maior que das classes mais prósperas¹⁶⁵. Assim, em um patamar de solidariedade social na tributação, como bem explica Yamashita, citando Typke, a observância do princípio da capacidade contributiva materializa-se como proteção do mínimo existencial¹⁶⁶.

Musgrave explica que entre as formas econômicas de medir a elasticidade da renda individual tem-se a relação da avaliação individual das necessidades sociais pela distribuição apropriada da renda após os impostos. Esse coeficiente de sensibilidade revelará: se a elasticidade tender a um, as contribuições dos impostos poderão ser consideradas proporcionais; se, todavia, a elasticidade-renda for maior que um, será progressiva a tributação; se menor que um será regressiva a carga dos impostos¹⁶⁷.

Nunes, citando Jarach, explica as formas mais utilizadas de se estabelecer a progressividade tributária: a) progressão por categorias de classes econômicas; nesse caso, as classes mais prósperas são mais oneradas em alíquotas de impostos que as classes mais pobres; entre as críticas está o risco de sonegação fiscal pelas classes mais ricas; b) progressão por graus de escalas, com as bases de cálculos sendo divididas em montantes progressivos, com alíquotas progressivas a cada maior base de cálculo; dessa forma, não se observa a capacidade contributiva, mas a base de cálculo, o que atrai críticas; c) existe também o método da progressividade, pela dedução da base de cálculo, o que é utilizado, por vez, como forma de incentivo fiscal no Brasil. Todavia, observada a capacidade contributiva, a progressividade faz com que a tributação seja justa¹⁶⁸.

Velloso aponta que financistas e economistas deram grandes contributos ao surgimento de teorias sobre justiça tributária. É o que ocorre com as teorias do benefício, da equivalência, do sacrifício e da capacidade contributiva. Na teoria do benefício, os impostos devem ser graduados de acordo com as vantagens obtidas pelos cidadãos; a derivação da proteção recebida do Estado está ligada à noção de custo, ou seja, da equivalência do benefício auferido no mercado, taxa de retorno, e não pela mensuração do patrimônio e renda das pessoas.

¹⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 224.

¹⁶⁶ YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 61.

¹⁶⁷ MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas**: um estudo de economia governamental. Tradução de Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, v. 1, 1974, p. 34.

¹⁶⁸ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 101-102.

Busca-se alcançar qual a proporção de benefícios do Estado justifica pagar mais ou menos os tributos; nessa linha, tributar mais os mais ricos seria uma espécie de confisco¹⁶⁹.

Todavia, pela ótica da teoria do interesse, Velloso, a partir dos estudos de Berili, explica que, na tentativa de superar as falhas da teoria do benefício, os custos dos serviços públicos devem ser rateados igualmente por cada cidadão, o que foi outra forma de combater a teoria da capacidade contributiva. Musgrave registra que Rousseau concebia que os ricos beneficiavam-se mais da proteção; nesse contexto, Sismondi sugeriu que os ricos comprassem a aquiescência dos pobres; e Mill combateu essa teoria sob o fundamento de que os pobres necessitavam de proteções urgentes, além de revelar que a tributação pela linha do benefício seria regressiva¹⁷⁰.

A teoria do sacrifício observou ser inconciliável imposto e benefício; deduz haver um sacrifício em suportar a carga dos tributos, rejeitando repartir o ônus tributário, ao mesmo tempo em que observa três tipos de sacrifício: a) estabelecer sacrifício igual para ricos e pobres; b) fixar um sacrifício mínimo se preciso, acabando com riquezas (confisco); c) sacrifício proporcional pela soma das utilidades multiplicadas pelas unidades de riquezas individuais, ou somando-se as riquezas individuais dos contribuintes, para estabelecer uma tributação proporcional e igualitária¹⁷¹.

Musgrave também registrou várias contribuições doutrinárias quanto à forma de tributar no curso da história até chegar à tributação, conforme a capacidade de pagar os tributos. O autor revela três abordagens quanto à capacidade de pagar: a) a partir do orçamento, pode-se estabelecer as taxas tributárias de equidade; b) visando ao bem-estar na distribuição dos ônus tributários não por questão de justiça, pois a tributação deve minimizar os sacrifícios marginais dos contribuintes, a partir da ótica de Mill; c) abordagem em que o bem-estar deve orientar as cotas tributárias com base nas despesas do orçamento¹⁷².

Além disso, Nunes explica que, pela ótica da equidade horizontal, pessoas com rendas iguais devem ser tratadas igualmente; pela equidade vertical, três possibilidades são identificadas: a) na equidade proporcional, haverá a divisão proporcional da carga tributária, injustamente; b) com a equidade menos que proporcional, surge regressividade tributária; c) na

¹⁶⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 149 e 152.

¹⁷⁰ MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas** um estudo de economia governamental. Tradução de Auripebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, v. 1, 1974, p. 94.

¹⁷¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 149 e 152.

¹⁷² MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas**: um estudo de economia governamental. Tradução de Auripebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, v. 1, 1974, p. 124 e 125.

equidade mais que proporcional, em que se situa a progressividade, o ônus tributário deve recair mais sobre pessoas com mais capacidade de pagar¹⁷³.

Contudo, pelo critério da justiça tributária, ancorada na progressividade, o pagamento dos tributos deve pautar-se conforme a capacidade econômica do contribuinte, o que supera as abordagens antecedentes. Velloso explica que a teoria da capacidade contributiva nasceu de algumas noções existentes na obra de Adam Smith e de Rousseau, como critério de isonomia e de justiça tributária. Nessa conjuntura, citando Herrera Molina, a tributação conforme a capacidade contributiva é um direito fundamental dos contribuintes¹⁷⁴. Contudo, o excesso de benefícios fiscais no Brasil distribuídos de forma desigual tornou o sistema disfuncional¹⁷⁵.

Nos ideais dos constitucionalistas originários, a Constituição Federal de 1988 firma-se no estado de bem-estar social. Logo, com essa lente, há de se observar o princípio da solidariedade social no direito tributário, também, na esfera municipal. O princípio da solidariedade geral figura como exigência lógica e de moralidade no Sistema Tributário Nacional, para a proteção da coletividade, pois esta é a beneficiária e, ao mesmo tempo, a mantenedora dos custos do sistema contributivo fiscal¹⁷⁶.

Torres também observa que o constitucionalismo brasileiro avançou, em matéria tributária, com a edição do Código Tributário Nacional, pois essa norma evitou a fragilização experimentada por sistemas fiscais de outras nações, em que as normas gerais podem ser alteradas por leis ordinárias, ainda que se observe na atualidade um excesso de competência normativa em favor da União¹⁷⁷.

Coêlho chama a atenção para o fato de que há sempre um risco de que eventual lei complementar, ao definir o direito tributário, venha alterar o espírito da constituição. Assim, considera positiva a unificação matricial sobre lançamento, fato gerador, obrigação tributária, anistia, isenções, entre outros institutos de operacionalidade, que o Código Tributário Nacional enseja de norte a sul no Brasil, com a mesma disciplina normativa¹⁷⁸. O CTN dispõe sobre

¹⁷³ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 115.

¹⁷⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 150-152.

¹⁷⁵ APPY, Bernard. No país da desoneração tributária. **Jornal o Estado de São Paulo**, 25 jan. 2015.

¹⁷⁶ MENDES NETO, João Paulo. Conceitos do Código Tributário Nacional: 50 anos atrás e na atualidade, aplicabilidade prática à luz dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. In: VIANA, Michel (coord.). **Código Tributário Nacional**: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 286.

¹⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 43.

¹⁷⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 97 e 100.

conflitos de competência em matéria tributária, regula as limitações constitucionais ao poder de tributar e fixa-se como norma geral nacional tributária.

Normas complementares podem, também, estabelecer critérios especiais para regular desequilíbrios concorrenciais, instituir empréstimos compulsórios, imposto de competência residual bem como contribuições sociais, respectivamente, nos artigos 146, 146-A, 148 e 195, parágrafo 4º, da Constituição Federal de 1988. No silêncio da União sobre determinada norma geral, os estados poderão exercer sua competência suplementar, mas eventual edição de norma geral federal suspenderá a eficácia da lei estadual¹⁷⁹.

No entanto, a temática não é simples. Nesse aspecto, Coêlho expõe que parcela representativa na doutrina, com viés federalista, tece críticas ao Código Tributário Nacional quando este dispõe sobre fatos geradores de impostos, matéria esta de competência privativa de cada ente público por definição constitucional: “O assunto é delicadíssimo. Ocorre que o federalismo brasileiro, como talhado na Constituição de 1988, é normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado”¹⁸⁰.

Todavia, o Código Tributário Nacional regula inúmeras matérias, uniformizando a operacionalidade tributária de todos os entes públicos no Brasil. Logo, as normas tributárias municipais, a partir da Constituição Federal de 1988, devem observar a norma geral para legislar sobre o IPTU, o ITBI e o ISS, nos termos das disposições dos artigos de 32 a 42 do CTN. O Brasil é o “único país do mundo a outorgar, constitucionalmente, competência impositiva aos municípios”¹⁸¹.

Entretanto, essa seara vê-se preñha de conflitos. Diante de determinada anomia, ausência de disposição específica, a autoridade tributária poderá recorrer-se de analogia, sem criar hipótese não prevista em lei, equidade (relativamente à sanção) e pode valer-se dos princípios gerais de direito tributário, de direito público, cláusulas pétreas, entre outros. Aplica-se interpretação literal em caso de suspensão e exclusão de crédito tributário, isenção, dispensa de obrigações acessórias, exame fático de autoria e materialidade, como se extrai dos artigos 111, 151 e 175 do CTN. Ocorre que as cláusulas constitucionais são abertas, e isso atrai ponderação entre princípios, normas e valores na solução de impasses polissêmicos no controle de constitucionalidade difuso e concentrado, sobretudo, quando a questão chega ao STF¹⁸².

¹⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 44.

¹⁸⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 96.

¹⁸¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva *et. al.* **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 9.

¹⁸² COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1997, p. 37.

Todos os métodos de interpretação das normas tributárias podem ser utilizados de modo a alcançar a melhor interpretação da lei tributária (sistemático, histórico, literal, entre outros), mas o literal tem proeminência. Bonavides também explica que, na interpretação constitucional, há predominância finalística: “tem em vista extrair do texto aquela aplicação que mais coadune-se com a eficácia social da lei constitucional. Esta interpretação construtiva permite, em determinadas circunstâncias, verdadeiras revisões do texto, sem que seja alterada a sua forma”¹⁸³.

Os entes públicos devem pautar-se pela razoabilidade e proporcionalidade como parâmetro de constitucionalidade material¹⁸⁴. Torres, zeloso pela ótica dos direitos humanos, citando Robert Alexy, exprime haver um mínimo existencial para a proteção da sobrevivência do contribuinte inviolável. Explica, ainda, ser o mínimo existencial um direito subjetivo contra eventual intervenção do Estado, constituindo-se num direito de obtenção de certas prestações estatais garantidas pelo direito posto, logo, revela ser uma prerrogativa protetiva positiva e negativa¹⁸⁵.

Como visto, no exercício da fiscalidade, o objetivo é a arrecadação tributária. Já na parafiscalidade, as exações servem para custear atividades e suprir fundos, como o FGTS, contribuições de conselhos de classe, imposto sindical, contribuições ao Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Social da Indústria (SESI), entre outras. Pela via da extrafiscalidade, o Estado busca incentivar comportamentos e condutas. Por exemplo, se determinado proprietário não implementa a função social de sua propriedade, deixando um imóvel sem serventia, especulativamente, o poder público pode notificá-lo a fazer a adequação sob pena de imposição de IPTU progressivo no tempo, ou seja, a municipalidade pode utilizar-se desse expediente extrafiscal para induzir um comportamento urbanamente adequado.

Tomando-se por fulcro a pirâmide kelseniana, no topo das normas tributárias está a Constituição Federal. Em seguida, lei complementar, lei ordinária, tratado internacional,

¹⁸³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 459.

¹⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **AgRg no RE 200844 – PR**. Não cabe ao Poder Judiciário agir como legislador positivo para alterar índice de correção monetária definido em lei. A majoração de índice de correção, no decorrer de um ano fiscal, não representa ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade. Agravante: Comercial de Pneus Godoy Ltda. Agravada: União Federal. Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022. “O Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do Poder Público – tratando-se, ou não, de matéria tributária – Devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV). O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. Hipótese em que a legislação tributária reveste-se do necessário coeficiente de razoabilidade”.

¹⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Ronovar, 1995, p. 77 e 139.

decreto-lei, medida provisória, decreto legislativo, resolução e decreto, interpretando a lei, com as normas complementares e atos normativos do Poder Executivo – portarias, instruções normativas, ordens de serviço, atos declaratórios, decisões jurisdicionais administrativas, convênios em matéria tributária, entre outros.

Nos termos da Lei de Introdução das Normas Brasileiras, a lei pode ser temporária ou não; a lei vigorará até que outra lei a revogue ou a modifique; a lei revogada não se restaura; no silêncio da lei, há previsão da *vacatio legis*: a lei vigorará, no Brasil, 45 dias após a sua publicação e, no exterior, 3 meses da publicação. Aplica-se, todavia, a lei velha para fatos ocorridos cujos efeitos ainda persistem no tempo, sobretudo, em caso de atos ainda não julgados, fraudes (evasão fiscal ilegal, crime), entre outros, com base no princípio da ultratividade, da lei tributária, desde que respeitada a coisa julgada, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido (cláusulas pétreas). É importante registrar que o planejamento tributário lícito e legítimo chama-se elisão fiscal, e é diferente de evasão fiscal. Segundo Fabretti, em face da elisão fiscal, “às vezes, o governo tenta passar para a sociedade a falsa ideia de que o planejamento tributário é algo que prejudica o país, o que, no mínimo, é uma postura lamentável”¹⁸⁶.

Contudo, os tratados e as convenções internacionais podem modificar e até revogar determinada norma tributária a teor do artigo 98 do CTN: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Os tratados, para vigorarem internamente, precisam antes ser ratificados pelo Congresso Nacional, por intermédio de decreto legislativo. Contudo, não se adota simplesmente a literalidade desse dispositivo do CTN, pois há de ser observada a especialidade normativa, ainda que se aplique o tratado. Há um julgado do Ministro Castro Meira no Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial (REsp) n. 1.161.467 – RS, que recorta bem a questão, envolvendo interesses dos estados, mas que também reflete luz sobre interesses municipais, no que pertine à interpretação do artigo 98 do CTN, que dispõe sobre como interpretar os tratados internacionais em relação às normas internas tributárias, com o recorte de que a hermenêutica adequada dá-se pelo princípio da especialidade como critério de contenção da eficácia normativa colidente, com mera limitação de eficácia da norma interna, que continua a existir¹⁸⁷.

¹⁸⁶ FABRETTI, Lúdio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 147.

¹⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1161467 – RS**. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*; o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se

De outro modo, com o fato gerador, surge a sujeição passiva, que pode ser direta do contribuinte ou indireta do responsável tributário, ou substituto tributário, obrigado ao pagamento do crédito tributário. Contudo, a lei também institui a solidariedade e pode estabelecer os devedores solidários, sendo ao fisco dado o poder de cobrar a dívida isolada ou conjuntamente, sem direito a benefício de ordem, nos termos dos artigos 124, 125 e 128 do CTN.

A responsabilidade pode ser objeto de sucessão imobiliária, como no caso do ITCD, quanto aos deveres do espólio em relação aos tributos até o limite da herança. Outra situação ocorre quando o adquirente de imóvel sucede o vendedor, respondendo pela contribuição de melhoria (obrigação *propter rem*). As empresas transformadas, incorporadas ou que passaram por fusão são responsáveis pelos tributos pendentes de pagamentos, entre outras hipóteses. A responsabilidade tributária também pode recair sobre terceiro, por exemplo, os pais respondem por tributos de filhos menores, o inventariante, pelos tributos do espólio, tabeliães e escreventes, pelos tributos não recolhidos em seus atos, entre outras hipóteses, como também, em mandatários e empregadores por atos de prepostos e empregados.

Eventuais infrações, intencionais ou não, e crimes são objeto de sanções em matéria tributária (responsabilidade objetiva). A denúncia espontânea do infrator com o correspondente depósito do valor não recolhido antes de qualquer ato fiscal exonera o contribuinte de eventuais sanções. Mas, o crédito tributário decorrente da obrigação principal há de ser pago. O lançamento pode ser realizado por declaração do próprio sujeito passivo, por homologação (que pode ser tácita após cinco anos sem manifestação do fisco) e, também, de ofício pelo agente fiscal.

Por outro lado, o crédito tributário, uma vez constituído, somente poderá ser extinto, ser suspensa sua exigibilidade, ou ser modificado, se existir lei que o regule e nas hipóteses específicas previstas em lei, nos termos do artigo 141 do CTN. É a autoridade fiscal que tem competência privativa para lançar o crédito tributário. Esse lançamento é um ato vinculado a partir do fato gerador, que está disposto nos artigos de 142 a 146 do CTN. Desse lançamento e com sua notificação ao responsável tributário, a lei faculta que haja impugnação e recurso contra ele. A administração tributária também pode rever de ofício algum lançamento e até anulá-lo, parcial ou totalmente, se encontrar nele algum erro, quanto ao fato gerador, matéria tributável, identificação do sujeito passivo, cálculo do montante devido, entre outras hipóteses, seja em razão do excesso ou da insuficiência, sob pena de cometimento de falha funcional,

aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação. Rel. Min. Castro Meira, j. 17 maio 2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

conforme o artigo 142, parágrafo único e o *caput*, e o artigo 146 do CTN. É um desafio na realidade prática apurar o valor adequado de um tributo, sobretudo, quando há assimetria de informações e informações cadastrais fiscais desatualizadas.

O crédito tributário, porém, pode ser objeto de suspensão em caso de moratória, depósito do valor devido, recursos, liminares, parcelamentos, sem prejuízo do cumprimento das obrigações acessórias, sob pena de multas. A moratória está sujeita à obediência ao princípio da igualdade quanto a créditos tributários definitivos; deve ser em caráter geral ou em caráter individual, observadas as condições especificadas na lei que a instituir, com definição de prazo, condições, tributos compreendidos, número de prestações e garantias. Não se faz lícito instituir uma lei ou ato normativo inconstitucional, concedendo isenção por horas, sem observância do princípio da igualdade, ainda que para benefício a certos indivíduos, se não for observado o princípio da igualdade e em caráter geral, por exemplo, para beneficiar financiadores de campanhas e, em seguida, em prazo curto, revogá-la. Isso pode configurar improbidade administrativa e crime funcional.

A isenção é um benefício fiscal temporário concedido por lei excludente do crédito tributário, observado o princípio da isonomia (igualdade), porém, a isenção não alforria o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias. A anistia pode excluir penalidades, em caráter geral e limitadamente, desde que não sejam delitos, nos termos dos artigos 175 e seguintes do CTN. Em momentos de catástrofes, enchentes, deslizamentos de encostas, esses instrumentos são valiosos.

O crédito tributário pode ser extinto pela prescrição, decadência, pelo pagamento, compensação, entre outras hipóteses, conforme os artigos de 152 a 156 do CTN. Cabe repetição do indébito se o pagamento for indevido ou a maior nos termos do artigo 165 do CTN, por quem comprove ter direito de receber; mas, o direito à repetição prescreve em dois anos após a decisão administrativa que denegar a restituição, conforme artigo 169 do mesmo código.

O prazo decadencial de cinco anos extingue o direito de reclamar tributo indevido ou com algum erro, nos termos do artigo 168, incisos I e II, do CTN (prazo decadencial, para o sujeito passivo). Há um julgado no STJ que explica bem esse artigo. Supondo que uma decisão administrativa transitou em julgado em 3 de março de 2002 e que fora reconhecido o direito do contribuinte ao indébito, “inaugura-se aí o prazo decadencial quinquenal previsto no artigo 168, inciso II, combinado com o artigo 165, inciso III, do CTN, para o pedido de restituição na órbita administrativa e, simultaneamente, o prazo prescricional para a ação de repetição de indébito

no âmbito judicial”¹⁸⁸. A prescrição vê-se interrompida uma única vez, em caso de recebimento da ação judicial, determinando a citação, recomeçando a contagem a partir do ato interruptivo, conforme o Enunciado de Súmula 383 do STF¹⁸⁹ e o Enunciado de Súmula 150 do STF¹⁹⁰.

Contudo, por exemplo, se o contribuinte recolhe o ISS em município diverso, pensando estar correto o recolhimento, e o fisco de seu domicílio só descobre a falha após os cinco anos, o STJ não considera que seja possível cobrar novamente o pagamento, pois o recolhimento deu-se por homologação, em razão de serviços realizados a terceiros em outra municipalidade. Logo, nesse caso, operou-se a decadência prevista no artigo 173, inciso I, do CTN¹⁹¹. No entanto, há de se pontuar que o STJ tem entendimento de que os tributos sujeitos a lançamento por homologação quanto ao “vencimento da obrigação relativa à competência de dezembro somente ocorre em janeiro do próximo ano [...] é em janeiro do ano subsequente que se inicia a contagem do prazo previsto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional”¹⁹², especificando, assim, o prazo decadencial para a Fazenda Pública.

A Fazenda Pública conta com garantias e privilégios em relação ao crédito tributário. As normas de direito privado não prevalecem sobre o direito público. Respondem pelo pagamento do crédito tributário todos os bens e rendas do eventual sujeito passivo, salvo os bens impenhoráveis nos termos da lei. A venda de bens em face de dívida ativa em fase de execução, ou com crédito tributário constituído, salvo se o executado tiver outros bens capazes de saldar o crédito tributário perseguido, conduz à presunção de fraude, à execução ou à credora, o que pode provocar a indisponibilidade dos bens do sujeito passivo, nos termos dos artigos 185 e 185-A do CTN. Ressalta-se, que, para participar de concorrência pública nas três esferas

¹⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1174017 – RS**. Consoante aplicação do art. 4º, do Decreto n. 20.910/32, o Pedido de Habilitação do Crédito previsto nos artigos 51 e seguintes da Instrução Normativa SRF n. 600/2005 e que antecede o Pedido de Restituição em sua modalidade eletrônica (Pedido Eletrônico de Restituição gerado a partir do Programa PER/DCOMP) suspende os prazos decadencial e prescricional para o Pedido de Restituição administrativa e a ação judicial de repetição de indébito tributário. Rel. Min. Mauro Capbell Marques, j. 16 ago. 2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

¹⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 383** – A prescrição em favor da Fazenda Pública recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato interruptivo, mas não fica reduzida aquém de cinco anos, embora o titular do direito a interrompa durante a primeira metade do prazo. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 3 abr. 1964. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

¹⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 150** – Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio. 2022.

¹⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AREsp 1904780 – SP**. A regra de decadência do art. 173, I, do CTN não é afastada pelo recolhimento do tributo para município diverso daquele pretendido. Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 14 dez. 2021. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

¹⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgInt no AREsp 1667717 – SP**. Decadência após cinco anos do fato gerador. Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 19 out. 2021. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 16 jul. 2022.

dos entes públicos, há necessidade de comprovação da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, conforme dispõe o artigo 193 do CTN.

O crédito tributário, em princípio, prefere a qualquer outro, com exceção do crédito de acidente de trabalho e do crédito trabalhista, até o limite fixado em lei para esses créditos. Em caso de falência, o crédito tributário não prefere créditos extraconcursais nem aqueles com garantia real, e a multa tributária prefere créditos subordinados (CTN, artigo 186). Todavia, por força do julgamento da ADPF 357 – DF, não há mais preferência de créditos da União em relação aos demais entes federativos, para manter a higidez do princípio federativo e não afrontar o artigo 19, inciso III, da Constituição da República de 1988¹⁹³. Foi cancelado o Enunciado de Súmula 497 do STJ¹⁹⁴, o qual dispunha que “os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem”.

As previsões inscritas no artigo 183 do CTN não têm caráter de exaustividade. Há sujeição de todos os bens e rendas ao crédito tributário, mesmo aqueles declarados por atos de vontade com cláusula de inalienabilidade e impenhorabilidade, não incidindo nesse caso o artigo 833, inciso I, do atual Código de Processo Civil (CPC) – Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. De resto, esta norma processual dispõe serem impenhoráveis: móveis e utilidades domésticas, vestuário, salários, aposentadorias e honorários alimentares, livros e máquinas, máquinas indispensáveis à atividade rural, pensão alimentícia, importâncias depositadas em cadernetas de poupança abaixo de 40 salários-mínimos. Aplica-se o artigo 1º da Lei n. 8.009, de 29 de março de 1990, em proteção ao único bem de família, o imóvel residencial próprio do casal ou da entidade familiar.

O CTN regula também as linhas gerais da administração tributária nos artigos de 194 a 200. Os atos de fiscalização são vinculados e definidos pela legislação tributária de cada ente público. Todavia, o CTN, no artigo 195, dispõe que nem a legislação tributária pode excluir o direito ou limitar o acesso da fiscalização a livros, mercadorias, arquivos, documentos, exames de arquivos e programas de informática, livros contábeis ou, ainda, deter o contribuinte de exibí-los se requisitado; a legislação admite a realização de intercâmbios com trocas de informações fiscais em matéria tributária no interesse da Administração Pública, nos termos da

¹⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADPF 357 – DF**. A definição de hierarquia na cobrança judicial dos créditos da dívida pública da União, em relação aos estados e ao Distrito Federal, e esses aos municípios, descumpra o princípio federativo e contraria o inc. III do art. 19 da Constituição da República de 1988. Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 24 jun. 2021. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

¹⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 497** – Os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem. Esta súmula foi cancelada em razão do julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 357 pelo STF, a afastar esta hipótese. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 ago. 2022.

Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. A Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001, por sua vez, regula as hipóteses de quebra de sigilos bancário e fiscal.

Contudo, a lei acautela maior rigor quanto as informações sigilosas de empresas, cuja divulgação por parte do fiscal, relativamente a eventual informação obtida em razão de seu ofício, pode implicar sua sujeição criminal, observadas as ressalvas legais, conforme o artigo 198 do CTN. A fiscalização, se necessário, poderá requisitar auxílio de força pública, caso sua atuação seja tolhida ou desacatada, para dar efetividade às suas atividades fiscais, a teor do artigo 200 do CTN.

Resistir à atividade fiscal pode implicar crime, nos termos do artigo 329 do Código Penal. Mas, sendo o ato fiscal vinculado, se o fiscal cometer excesso de exação, também, pode responder criminalmente, por força do artigo 316, parágrafo 1º, desse mesmo código. Cabe à fiscalização tributária deter a evasão tributária, a sonegação, o retardamento do cumprimento das normas e dos recolhimentos de tributos bem como buscar identificar situações ilícitas, como fraudes, simulações, conluíus, o que acarreta ações ou omissões dolosas puníveis, nos termos legais, cuja representação criminal fiscal está prevista no artigo 83 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos crimes previstos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, perante o Ministério Público, após decisão final em processo administrativo.

A administração tributária constitui, também, em dívida ativa os créditos tributários não pagos e regularmente inscritos. Esgotado o prazo da notificação para pagamentos não prescritos, de acordo com o artigo 201 do CTN, a inscrição certificada goza de presunção de liquidez e certeza, o que permite dar lastro à execução fiscal. Nos termos do artigo 3º, parágrafo único, da Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, essa presunção pode ser elidida, por meio de prova inequívoca, ou, em caso de nulidade identificada na certidão, em juízo. Contudo, eventual nulidade da CDA, pode ser sanada antes da decisão de primeira instância, mediante a substituição do título¹⁹⁵. O contribuinte também pode requerer a prova de que pagou o tributo por meio de certidão negativa ou certidão positiva de débito fiscal quanto a outros recolhimentos ainda pendentes, ou parcelados, conforme os artigos 171, 205 e 206 do CTN.

Dessa forma, a Carta Magna, a norma geral do CTN, a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Simples Nacional, em proteção das pequenas empresas, bem como a Lei Complementar n. 116/2003, que regula e estabelece normas relativas ao ISS e define a lista de serviços municipais tributáveis, figuram no raio de competência legislativa municipal plena, para regular interesse tributário local. A Lei Orgânica Municipal, para ser

¹⁹⁵ FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 237.

aprovada, exige *quorum* qualificado de dois terços de seus membros e, pelo princípio da simetria ao artigo 29 da Constituição Federal de 1988, prevalece sobre as demais leis locais.

Carrazza conclui que nenhuma lei de interesse local pode ser emanada alheia à Câmara Municipal de Vereadores, em conformidade com a Constituição Federal e a Lei Orgânica Municipal. O mesmo autor, fazendo remissão aos estudos de Bonard, considera interesse local aquele que pode ser isolado especificamente no município. Recorrendo à lavra de Black, entre os autores norte-americanos, refere-se a negócios de governo local, ou seja, “os interesses dos Municípios são os que atendem, de modo imediato, às necessidades locais, ainda que com alguma repercussão sobre as necessidades gerais do Estado ou do País”¹⁹⁶.

O legislador, a partir de princípios de competitividade, princípios ambientais e sociais, de uso eficiente do solo urbano e de sustentabilidade econômica, instituiu o Estatuto da Cidade, a Lei n. 13.465/2017, entre outras leis, “cumprindo aos poderes públicos formular e desenvolver no espaço urbano as políticas de suas competências”¹⁹⁷.

A partir desses conceitos básicos, faz-se possível avançar na compreensão dos debates tributários e urbanos situados no universo das municipalidades. Assim, ficou demonstrado que a operacionalidade das exações municipais transita por institutos bem definidos nas disposições da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, além da legislação tributária e jurisprudência. A Câmara de Vereadores tem competência legislativa para regular matérias de interesse local. A partir do panorama conceitual apresentado, é possível avançar e alcançar discernimentos mais densos.

1.3.2 O princípio da solidariedade social e o direito tributário

O princípio da solidariedade social tem-se aproximado do direito tributário na lavra de inúmeros juristas, sobretudo, em razão do viés de justiça tributária, extrafiscalidade e busca do Estado em dar efetividade aos direitos humanos, à dignidade da pessoa humana e à igualdade, ou seja, dentro do objetivo constitucional de construir uma sociedade justa e solidária. Este estudo, portanto, será importante para a compreensão da parte que trata do IPTU Solidário, pelo Terceiro Setor, a ser desenvolvido mais à frente. A preocupação é discernir uma nova

¹⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 158.

¹⁹⁷ RODRIGUES, Carlos Alexandre. **Regularização fundiária rural, urbana e direito de laje**. São Paulo: Imperium, 2019, p. 143.

abordagem ética para as soluções urbanas, saindo de enfoques conflituosos, a fim de reforçar a democracia, de forma solidária.

Moschetti, por exemplo, observando os institutos do direito tributário, também expõe que o dever de solidariedade existe em razão da capacidade contributiva, como critério de proporção, a ser observado na produção legislativa, visando a alcançar uma “igualdade fiscal”¹⁹⁸.

O princípio da solidariedade social está voltado à produção do bem comum. Segundo Paes, Aguiar e Santos, lembrando as lições de Jorge Miranda, Nabais, Silveira, há simetria entre os direitos fundamentais e o cumprimento dos deveres fundamentais. Na fixação de deveres fundamentais, segundo J. J. Canotilho, faz-se necessária a regulamentação infraconstitucional, pois, em regra, pode ser essencial limitar os atos administrativos e, também, a liberdade de atuação dos cidadãos¹⁹⁹.

O Estado produz o bem-estar dos cidadãos, prestando serviços públicos com os recursos dos tributos arrecadados. Nesse contexto, Jèze explica que a criação de um serviço público dentro das teorias do direito público tem o condão de atender a determinado interesse geral, o que faz destacar a importância do parlamento; é importante, também, observar que todo serviço público implica “limitação de liberdades individuais, por intermédio de normas emanadas pelo parlamento”²⁰⁰.

Todavia, o direito administrativo regula o direito de império. Mas, o direito administrativo construiu-se sob o direito civil. O príncipe tinha o dever de aumentar o bem-estar geral e de ser o guardião do direito comum de sua pátria, qual um “grande juiz”, mantendo o direito de seus súditos, seja em questões judiciais ou extrajudiciais²⁰¹. Entretanto, não se admite o exercício ilimitado do direito, o que poderia destruir todos os demais direitos, até pelo fato de que toda organização tem atribuições fixadas por funções e competências. Não deve haver um órgão que concentre todas as competências, sob pena de se voltar ao absolutismo. A razão para limitar toda potestade pública está no *ethos* da liberdade, que advém da Declaração dos Direitos de 1789²⁰².

¹⁹⁸ MOSCHETTI, Francesco. **I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per “l’ordinamento giuridico in cammino” dell’Unione europea**. Disponível em: http://www.studiosmoschetti.com/wp-content/uploads/2015/07/4_I-principi-di-justizia.pdf. Acesso em: 2 ago. 2022.

¹⁹⁹ PAES, José Eduardo Sabo; AGUIAR, Severiano José Costandrade; SANTOS, Júlio Edstron S. A necessidade de se efetivar o dever constitucional à boa governança pública no atual Estado Democrático de Direito brasileiro. **Revista Direitos Fundamentais e Justiça**, Belo Horizonte, v 13, n. 40, p. 199-220, jan./jun. 2019.

²⁰⁰ JÈZE, Gaston. **Los principios generales del derecho administrativo**: la técnica jurídica del derecho público francés. Buenos Aires: Depalma, t. 1, 1948, p. 106.

²⁰¹ MAYER, Otto. **Derecho administrativo alemán**. Buenos Aires: Depalma, t. 1, parte geral, 1949, p. 39.

²⁰² ENTERRÍA, Eduardo García; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de derecho administrativo**. 16. ed. Madrid: Civitas, Tomo I, 2012, p. 213, 495.

Por outra perspectiva, Durkheim estudou a solidariedade no corpo social. Observou existir uma solidariedade social contra uma conduta criminosa, o que provoca a eclosão da infligência de uma pena, de uma repressão ao ato do criminoso devido à reprovabilidade social de sua conduta. A causa do crime gera um efeito repressor na consciência coletiva, mecanicamente. Além disso, o mesmo autor afirmou existir a solidariedade orgânica calcada na divisão do trabalho humano, de natureza contratual de cooperação, sem despersonalizar o indivíduo. O direito desempenha um papel que se assemelha ao sistema nervoso no corpo humano, a regular as diferentes funções orgânicas. Na solidariedade pela divisão do trabalho, a consciência coletiva deixa espaço para a consciência individual. Quanto maior a divisão do trabalho no seio social, mais cada pessoa dependerá da sociedade, o que provoca a coesão social, a configurar uma solidariedade orgânica²⁰³.

O aprofundamento da solidariedade orgânica está intimamente ligado à construção da solidariedade social. Nesse contexto, Greco destaca três momentos sobre o debate da solidariedade social e tributação: a) justificção e cabimento da exigência tributária como dever fundamental e provimento dos custos do Estado, lembrando as lições de José Casalta Nabais e Ricardo Lobo Torres; também como objetivo a alcançar pela “justiça dos fins”, fazendo remissão a Daniel Gutman; b) solidariedade social como critério congruente da legislação tributária, para facilitar a percepção de distorções na produção legislativa e para evitar retrocessos; c) solidariedade social também como critério hermenêutico perante o Poder Judiciário, para a identificação da sintonia em relação ao princípio da capacidade contributiva como limite impositivo. Porém, a solidariedade social não é, e não deve ser, um valor absoluto, mas um ideal valorativo para a edificação de uma sociedade livre, justa e solidária, que se deve mover de forma equilibrada²⁰⁴.

Há conexão entre justiça e solidariedade. Esse enfoque faz-se fundamental para a compreensão de como superar os graves conflitos sociais e urbanos. No meio da pandemia de Covid-19, por exemplo, inúmeros gestos solidários foram noticiados pela imprensa. No entanto, por vezes, as nações em desenvolvimento caminham com dificuldades no campo da solidariedade para desenvolverem-se. São muitas as dificuldades para mobilizar esforços na direção do desenvolvimento sustentável a exigir lideranças confiáveis, para mobilizar as forças sociais e econômicas na mesma direção.

²⁰³ DURKHEIM, Émile. **Da divisão do trabalho social**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, Coleção Tópicos, 2008, *passim*.

²⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-169.

A cultura ocidental vê-se impregnada pelo utilitarismo que se propaga *on-line* quanto mais desenvolve-se a globalização, quanto mais complexa vai ficando a sociedade em meio a descobertas tecnológicas disruptivas. Fala-se muito em cidadania para a correção de vários problemas econômicos e sociais na atualidade, contudo, a cidadania ainda continua rarefeita, o que pode desconectar a percepção do sentido da tributação se não for vinculada ao sentido de solidariedade social.

Diante da concepção baumaniana de modernidade líquida, Paes e Santos consideram que o Terceiro Setor pode catalisar mudanças em prol da efetivação dos “direitos essenciais da pessoa humana”, pois “da atuação coletiva da sociedade civil organizada emerge o Terceiro Setor”, para dar rapidez às soluções solidárias²⁰⁵.

A sociedade caminha entre um modelo mecanicista de mercado e um modelo holista, de feição determinista de poder e de planificação. Antropólogos franceses, a partir dos estudos de Durkheim e Marcel Mauss, desenvolveram estudos calcados na dádiva ou dom, como um sistema natural existente no ser humano e que permite criar laços de generosidade e reciprocidade no seio social, inclusive, em prol de uma boa cultura tributária.

Rudimentos de solidariedade foram suscitados na Revolução Francesa dentro do conceito de fraternidade. As lutas operárias do século XIX também ocorreram sob o signo da solidariedade. Assim, a análise da solidariedade vem sendo feita desde o século XIX como uma forma de busca da compreensão da sociedade industrial, porém, sua percepção interdisciplinar é bastante ampla e fugaz. Nessa linha, Zoll explica com base na teoria de Hondrich e Koch-Arzberger, que “solidariedade é compromisso apesar de diferença, apesar de desigualdade”²⁰⁶. A antítese da solidariedade está na indiferença (na corrupção).

Pérez considera preocupante a questão da corrupção. Atualmente, a corrupção assemelha-se à sombra ao corpo, sobretudo, desde meados da quarta parte do século XX, tanto na esfera pública como na esfera privada, entranhada no poder político e econômico, em relação íntima. O verdadeiro poder é o econômico, que pode, por uma família, um clã, apoderar-se do Estado e tomar os postos-chaves, para dominar a economia do país rumo a uma prosperidade ilimitada.

Há de se destacar o problema da colonização do Estado pelos partidos políticos. A corrupção está ficando refinada, e, nesse sentido, Pérez evidencia que a corrupção avança de

²⁰⁵ PAES, José Eduardo Sabo; SANTOS, Júlio Edstron Secundino. A democracia e o Terceiro Setor na atualidade: história e reflexos atuais. **Revista Direito e Liberdade (RDL)**, Natal, ESMARN, v. 19, n. 1, jan./abr. 2017, p. 133 e 145.

²⁰⁶ ZOLL, Rainer. **O que é solidariedade hoje?** Ijuí: Unijuí, 2007, p. 160.

forma sistemática. Não é mais só um acordo entre um particular e um funcionário público, para fazer algo fora da lei, passou a ser algo ligado ao sistema.

A sociedade globalizada, segundo Pérez, vem gerando corrupção generalizada. Dados fornecidos pela ONG Corporación Latino-Barómetro contabilizam estatísticas em relação à opinião pública, com cerca de 80% opinando que aumentou a corrupção e 71% afirmando que os funcionários públicos estão corrompidos. No Brasil, consta um *score* de 35%²⁰⁷. Entre os problemas de certa degradação social, conforme identificado no IV Congresso Mexicano de Direito Administrativo, destacam-se o fato de a sociedade ocidental estar vivendo enorme crise de valores bem como a falta de “vigor moral” em toda civilização. Há um clamor pela volta às “raízes éticas”, enquanto moveções arenas defendem a ética subjetivista e relativista, que repercute mais em favor de direitos e em desfavor de deveres²⁰⁸.

Contudo, há também a questão dos sistemas fechados. Nesse aspecto, Bobbio, citando Robert Dahl, lembra que “os próprios mecanismos jurídicos e constitucionais podem ser subvertidos quando alguns cidadãos ou grupos de cidadãos ganham parcelas desproporcionadas de poder em relação a outros cidadãos”²⁰⁹.

Em outro sentido, entre os grandes problemas da atualidade, está, também, a desconfiança social. Sinnerbrink, analisando o pensamento de Hegel, enfatiza que o indivíduo só pode experimentar a si próprio se reconhece os outros: “se eu falhar em reconhecer o meu parceiro como, digamos, honesto, então suas reações não podem me oferecer a sensação de que eu tampouco sou reconhecido como honesto”²¹⁰.

A sociedade vem ficando muito dividida e desconfiada. A governabilidade do Estado e das instituições fica prejudicada e todos acabam perdendo bem-estar. Nem sempre o reconhecimento da honestidade dos políticos torna-se claro, e são os políticos que fazem as leis, inclusive, as leis tributárias. Assim, a democracia, de certa forma, permite a equalização das assimetrias informacionais e de condutas heroicas e pérfidas. Bobbio, revendo os críticos do socialismo e do liberalismo, propõe o abandono dos “ismos” e prefere dar foco em “liberdade e igualdade” e, também, em “justiça e liberdade”²¹¹.

²⁰⁷ TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **Corruption perceptions index**, 2018. Disponível em: <https://www.transparency.org/en/cpi/2018>. Acesso em: 9 out. 2022.

²⁰⁸ PÉREZ, Jesús González. **Corrupción, ética y moral en las administraciones públicas**. 2. ed. Navarra: Civitas, 2014, p. 39-43.

²⁰⁹ BOBBIO, Norberto. **As ideologias e o poder em crise**. Brasília: UnB, 1994, p. 18.

²¹⁰ SINNERBRINK, Robert. **Hegelianismo**. Tradução de Fábio Creder. Petrópolis: Vozes, 2017, p. 169.

²¹¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos**. Organizado por Michelangelo Bovero. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000, p. 366 e 367.

Por exemplo, considerando os desafios políticos no Brasil, não se pode dizer que contribuição de melhoria não seja eficiente, pois é justa e capaz de capitalizar os municípios para novas obras, o problema pode estar no formato legal alcançado na arena política, ou, também, pode ser outro: há um resquício de patrimonialismo na ineficiência da gestão pública municipal brasileira ainda persistente e opaca, a merecer estudos. Nesse aspecto, Nagel e Murphy explicam que “o verdadeiro problema da moralidade política está em quanto os resultados sociais são justos; e o conhecimento da distribuição real das cargas tributárias só é importante na medida em que nos ajuda a atingir esse objetivo”²¹².

Quanto à evolução do conceito de solidariedade, Westphal fez um estudo abrangente e encontrou vários matizes. Entretanto, observou haver convergência quanto ao sentido do solidarismo francês e da fraternidade cristã nas concepções mais aceitas. A mesma autora, citando Honneth, explica que o reconhecimento da solidariedade é avesso à indiferença, pois reconhecer é uma forma de prover justiça ao indivíduo e provoca alterações sociais e econômicas em profundidade²¹³. O direito dos pobres moradores em assentamentos precários carece de reconhecimento e de efetividade, nos termos do artigo 6º da Constituição Federal.

A realidade mostra-se desafiante à criação de laços não violentos na sociedade. Toma-se, como premissa, que esse processo evolutivo encontrará mais facilidade para superar suas polarizações e violências e desenvolver-se democraticamente, buscando a ampliação dos laços sociais. Em meio a tantos conflitos econômicos e sociais exógenos e endógenos, sobretudo em nações em desenvolvimento, de forma proativa e consciente, quando surgem posicionamentos mais radicais, segundo Zoll, “parece extremamente importante, então, reconhecer a tempo essa tendência extremista e neutralizá-la”²¹⁴.

No particular de ruptura de divisas cognitivas, Morin propõe seu método de pensamento complexo e faz uma crítica à clássica lógica ocidental, sobretudo a cartesiana, como insuficiente. Nesse sentido, faz um mapeamento sobre a crise dos fundamentos éticos na civilização ocidental, resultando nos critérios a seguir especificados: a) deterioração do tecido social em vários setores; b) enfraquecimento do imperativo comunitário e de normas coletivas; c) fragmentação da responsabilidade em instituições e empresas; d) realidade social anônima e exterior ao indivíduo; e) expansão egocêntrica; f) desvinculação entre indivíduo, espécie e

²¹² NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 178.

²¹³ WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da ideia de solidariedade. **Revista Katálysis**, Florianópolis, v. 11, n. 1, p. 43-52, jan./jun. 2008.

²¹⁴ ZOLL, Rainer. **O que é solidariedade hoje?** Ijuí: Unijuí, 2007, p. 126.

sociedade; g) desmoralização da sociedade de massas “na avalanche midiática e na supervalorização do dinheiro”²¹⁵.

Falar em solidariedade social e conectá-la à tributação é mais que uma utopia, mas pode ser uma necessidade. A solidariedade tributária tem suscitado mínimo conteúdo jurídico. Contudo, pode ser maximizada em termos de sentido, se abraçada pela sociedade como algo de valor, algo de bom da própria comunidade, não como uma gestão tributária policialesca, mas algo de *compliance* voluntário²¹⁶.

A solidariedade social pode contribuir para a percepção da importância do tributo na construção de uma nação. Na Inglaterra e na França, já no século XVIII, os direitos humanos limitavam a tributação, sobretudo, com o advento do liberalismo, a exigir consentimento popular para imposição fiscal (*Bill of Rights* e Declaração Universal dos Direitos do Homem). Nos Estados Unidos, com o advento da Declaração de Independência de 1776, a Carta Magna passou a exigir consentimento para legitimar as imposições fiscais²¹⁷. No entanto, não basta consentir impostos, pois, tomando-se uma concepção rawlsiana, os tributos devem ser justos.

Faz-se necessário resgatar o sentido de comunidade, reforçar os laços sociais de generosidade. A partir do sentido comunitário, reverter parte dos excedentes para que o Estado possa ter recursos a fim de cumprir suas relevantes atribuições em prol da sociedade passa a ser algo não somente natural, mas condição, *sine qua non*, de sobrevivência, paz e prosperidade de uma nação. A propósito, Nabais explica que não se deve enxergar o imposto como um mero poder do Estado e, muito menos, como um sacrifício para os cidadãos, “mas antes como um contributo indispensável a uma vida em comum e próspera para todos da comunidade organizada em Estado”²¹⁸.

Não será fácil sair do utilitarismo cultural nem da conflitiva cultura marxista radical. O utilitarismo tem sido rejeitado na civilização ocidental. No entanto, da mesma forma, Demo sinaliza equívocos nas outras vertentes também criticáveis. Marx e Engels tomaram como premissa que o modo de produção determina o desenvolvimento da vida social, política e intelectual (superestrutura); ou seja, a consciência não determina o ser; na infraestrutura, encontra-se a produção econômica, assim, a infraestrutura é que condiciona a superestrutura.

²¹⁵ MORIN, Edgard. **O método 6: ética**. Tradução de Juremir Machado da Silva. 5. ed. Porto Alegre: Sulina, 2017, p. 26-28.

²¹⁶ ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual (RDTA)**, São Paulo, n. 39, p. 507-527, 2018.

²¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 16 e 17.

²¹⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Lisboa: Almedina, 2015, p. 185.

Demo observa que, na ótica marxista, os problemas da sociedade são exclusivamente reflexos da infraestrutura. Logo, conclui que, no postulado marxista, há uma redução da complexidade dos fenômenos históricos dentro da pretensa totalidade analítica adotada²¹⁹. O debate é polêmico.

Um exemplo interessante da falha sistêmica marxista ocorreu na gestão de Mao Zedong, na China. A gestão do partido, além de levar dezenas de milhões de pessoas a morrerem de fome, como observou Wu, gerou colapso que se deu pelo fato de as decisões políticas terem sido pautadas por obsessões ideológicas e autoritárias. Um pequeno grupo do partido controlava todas as políticas públicas²²⁰. Outras experiências históricas adotaram concepções totalitárias danosas por vários matizes ideológicos.

Em outra perspectiva, Zoll, citando Manfred Prisching, distingue três tipos de solidariedade social negativas: a) solidariedade de grupos criminosos e terroristas; b) solidariedade grupal, com vistas a hostilidades, xenofobia e atos de discriminação; c) solidariedade totalitária, em que o grupo é tudo e o indivíduo não representa nada. Essas comunidades também são criticadas por Alan Torraine, uma vez que, dada a coesão interna, apresentam um grau de ajuda mútua e exclusão dos outros²²¹.

É desafiante estabelecer tratativas com grupos fechados e com extremistas, sobretudo, se forem capazes de semear manobras perversas com aparência de bem-intencionadas, “muitas vezes, as ideias mais caras aos humanitários foram altamente aclamadas por seus inimigos mortais [...] sob o disfarce de aliados, causando a desunião e confusão completa”²²². Obviamente, a democracia tem um grau de fragilidade nesse caso, a exigir proteção.

Marx e Engels propõem que a maioria proletária arranque pouco a pouco todo capital em mãos da burguesia, promovendo uma radical luta de classes, para implementação do comunismo estatal²²³. A migração de recursos para “paraísos fiscais” encontra combustível no medo de confisco e no individualismo capitalista. No entanto, Marx jogou luzes contra a exploração. Compreendeu, por exemplo, no século XIX, que o endividamento público estimula a acumulação primitiva e faz crescer o dinheiro improdutivo²²⁴. Os debates a favor e contra as teses de Marx são numerosos em razão da robustez de sua obra. Todavia, Tipke faz uma crítica

²¹⁹ DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 88-132.

²²⁰ WU, Xun *et al.* **Guia de políticas públicas: gerenciando processos**. Tradução de Ricardo Avelar de Souza. Brasília: Enap, 2014, p. 84.

²²¹ ZOLL, Rainer. **O que é solidariedade hoje?** Ijuí: Unijuí, 2007, p. 130-131.

²²² POPPER, Karl. **Sociedade aberta e seus inimigos**. Belo Horizonte: USP Itatiaia, v. 1 e v. 2, 1974, p. 88.

²²³ MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Manifesto comunista**. 4. ed. Tradução de Álvaro Pina. São Paulo: Boitempo Editorial, 2005, p. 58.

²²⁴ MARX, Karl. **O capital: crítica da economia política**. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 373.

à aplicação do imposto de renda na obra de Marx e Engels, quando defende que o proletariado deve utilizar-se de sua supremacia de forma escalonada, a fim de arrebatá-la da burguesia todo seu capital até que o Estado detenha todos os meios de produção, o que significa uma proposta de confisco²²⁵.

Tullock, Seldon e Brady, por sua vez, consideram que o governo também não funciona bem, o que reforça a importância do viés liberal²²⁶. A Mont Pelerin Society foi fundada por Popper, Hayek, Friedman, Mises, entre outros, ao final da Segunda Guerra Mundial²²⁷, com ideais liberais, para a construção de sociedades abertas, tecendo críticas a regimes fechados, a ideologias radicais e autoritárias, como o nazismo, o fascismo e o comunismo. O extremismo acaba fechando a sociedade, seja este de direita ou de esquerda, a ferir o ideal democrático. O sistema liberal, contudo, não conseguiu dar freio à concentração de riqueza e rendas nas mãos de poucos. Nessa conjuntura, não é justo que 20% da população mundial tenha tudo e o resto fique sem proteção social²²⁸.

Schumpeter reconhece a grande importância de Marx para as ciências humanas, contudo, considera que Marx não trabalhou sistematicamente a “guerra de classes”, mas “eletrizou a atmosfera em torno ao fenômeno”, o que, a seu ver, não passou de uma estratégia analítica. Schumpeter, entretanto, julga que o socialismo não tem aderência à presença ou à ausência de classes, pois em sua análise considerou que Marx utilizou-se apenas de uma estratégia crítica ao capitalismo, com base na experiência de grupos primitivos, sem classes, em sua tese, como *proxy* do socialismo²²⁹.

Inclusive, no sindicalismo italiano, Rosselli rebelou-se contra a tirania da patrulha ideológica em sua época, a ponto de ser perseguido por Mussolini, que, após ter cooptado os sindicatos e os comunistas passou a perseguir quem não aderisse a seu fascismo. Em sua

²²⁵ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luis Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 47.

²²⁶ TULLOCK, Gordon; SELDON, Arthur; BRADY, Gordon L. **Falhas de governo: uma introdução à teoria da escolha pública**. Tradução de Roberto Fendt. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 2005, p. 24.

²²⁷ MONT PELERIN SOCIETY. **A short history of the Mont Pelerin Society**. Disponível em: <https://www.montpelerin.org/about-mps/>. Acesso em: 17 dez. 2022.

²²⁸ MARTIN, Hans-Peter; SCHUMAM, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. São Paulo: Globo, 1997, p. 10.

²²⁹ SCHUMPETER, Joseph A. **Capitalismo, socialismo e democracia**. Tradução de Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Unesp, 2017, p. 37, 38 e 57. “Marx desejava definir o capitalismo do mesmo modo como define a sua divisão de classes. Basta um pouco de reflexão para convencer o leitor de que isso não é necessário e nem natural. Na verdade, foi um ousado golpe de estratégia analítica que ligou o destino do fenômeno de classe ao destino do capitalismo de tal modo que o socialismo, que na realidade nada tem a ver com a presença ou a ausência de classes sociais, se tornasse, por definição, o único tipo possível de sociedades sem classes, com exceção dos grupos primitivos. [...] Por isso tinha de haver somente duas classes, a dos proprietários e a dos não proprietários, e, por isso, todos os outros princípios de divisão, mesmo que muito mais plausíveis, precisavam ser severamente abandonados, descartados ou reduzidos ao dele”.

crítica, concebeu treze teses sobre a evolução do socialismo, demonstrando as falhas do marxismo e recomendando o desenvolvimento socialista pela via liberal democrática²³⁰.

Se o Brasil deseja construir um projeto de desenvolvimento nacional, vai precisar alcançar um nível consensual, trabalhando a confiança social. Os graves efeitos da globalização vão muito além dos aspectos materiais. Há bastante exploração na economia atual; todavia, sem reciprocidade, a coesão social pouco se avança em justiça e paz. Para Goldner, tanto Durkheim quanto Marx usam o conceito de exploração para analisar instabilidades sociais²³¹. No entanto, a pós-modernidade tem artificializado a vida, os costumes, o trabalho e a produção.

Mesmo os mais severos críticos de esquerda que, no passado, repudiavam o *welfare state*, diante de tantas disrupções, agora o defendem. Segundo Giddens, a defesa do *welfare state* não é só por reação ao modelo neoliberal, mas como demonstração da moderação das esquerdas, ante as dificuldades previdenciais enfrentadas, que nem as esquerdas estavam preparadas para enfrentar. Mas, os fenômenos da disrupção vêm espalhando-se, e a eclosão de assentamentos precários e de moradores de rua pode ser um sinal, em várias partes do mundo. A modernidade reflexiva dos dias atuais, ou seja, da sociedade de risco, devido a vários impactos tecnológicos e culturais ao mesmo tempo, sinaliza, segundo Giddens, que “os termos direita e esquerda não possuem mais o significado que já tiveram”, ante uma “incerteza artificial” existente e com alguns riscos elevados potencializando grandes consequências²³².

Nesse sentido, Zoll, também, identifica perigos de conflitos étnicos, de grupos de interesses, de segmentos sociais, razão de observar que há necessidade de fortalecer uma

²³⁰ ROSSELLI, Carlo. **Socialismo liberale**. Torino: Einaudi, 1997, p. 201-203. “E precisamente ha capito: I. Che il socialismo è in primo luogo rivoluzione morale, e in secondo luogo trasformazione materiale. II. Che, come tale, si attua sin da oggi nelle coscienze dei migliori, senza bisogno di aspettare il sole dell’avvenire. III. Che tra socialismo e marxismo non v’è parentela necessaria. IV. Che anzi, ai giorni nostri, la filosofia marxista minaccia di compromettere la marcia socialista. V. Che socialismo senza democrazia è come volere la botte piena (uomini, non2 servi; coscienze, non numeri; produttori, non prodotti) e la moglie ubriaca (dittatura). VI. Che il socialismo, n quanto alfiere dinâmico della classe piú numerosa, misera, oppressa, è l’erede del liberalismo. VII. Che la libertà, presupposto della vita morale cosí del singolo come delle collettività, è il piú efficace mezzo e l’ultimo fine del socialismo. VIII. Che la socializzazione è un mezzo, sia pure importantissimo. IX. Che lo spauracchio della rivoluzione sociale violenta spaventa ormai solo i passerotti e gli esercenti, e mena acqua al mulino reazionario. X. Che il socialismo non si decreta dall’alto, ma si costruisce tutti i giorni dal basso, nelle coscienze, nei sindacati, nella cultura. XI. Che ha bisogno di idee poche e chiare, di gente nuova, di amore ai problemi concreti. XII. Che il nuovo movimento socialista italiano non dovrà esser frutto di appiccature di partiti e partitelli ormai sepolti, ma organismo nuovo dai piedi al capo, sintesi federativa di tutte le forze che si battono per la causa della libertà e del lavoro. XIII. Che è assurdo imporre a cosí gigantesco moto di masse una unica filosofia, un unico schema, una sola divisa intellettuale. Il primo liberalismo ha da attuarsi all’interno”.

²³¹ GOULDNER, Alvin W. The norm of reciprocity: a preliminary statement. **American Sociological Review**, v. 25, p. 161-178, 1960.

²³² GIDDENS, Anthony. **Para além da esquerda e da direita**: o futuro da política radical. São Paulo: Unesp, 1996, p. 93.

solidariedade orgânica no sentido de Durkheim, para criar uma nova solidariedade²³³. A concentração de rendas e propriedades no capitalismo e a concentração de poder nas economias planificadas descompensam as soluções democráticas de cunho sociais e de liberdades. Todavia, há sempre espaço para ações solidárias e para a busca de alternativas voltadas à expansão de uma nova ética: a ética da gratidão e da solidariedade social.

Na tentativa de construir sociedades calcadas na generosidade e não em meras disputas utilitaristas, ou de poder totalitário, surgiu um movimento antiutilitarista na França, de linha antropológica, linha esta capaz de provocar coesão na sociedade, a partir dos estudos de Marcel Mauss, que tecem aspectos voltados à solidariedade.

Marcel Mauss, após estudar a formação cultural de vários povos, concluiu que existe um direito contratual tribal nato, a partir da solidariedade, que vem de culturas antigas, o qual chamou de *potlatch*, que se tornou uma espécie de contrato social, que cria vínculos e que evita conflitos; a cortesia social gera mais cortesia²³⁴.

Nessa mesma abordagem, Godbout explica que essa linha de pensamento foi admitida por dois economistas heterodoxos, François Perroux (1960) e Serge Christophe Kolm (1984), pois esses pensadores conseguiram distinguir três sistemas econômicos complementares: o do mercado, regulado pelo interesse; o da planificação, regulado pela imposição; e a solidariedade sob a forma de dádiva. A dádiva é percebida em três momentos: dar, receber e retribuir. Quando se doa algo surge, ainda que inconscientemente, uma obrigação de reciprocidade no seio individual e social. Godbout observa que o utilitarismo científico isola abstratamente apenas o momento do “receber” entre os indivíduos, que tendem a perder o sentido de retribuir, tendo em vista criar, alimentar ou restabelecer os laços sociais entre as pessoas²³⁵. A solidariedade favorece o fortalecimento do vínculo social, e os indivíduos constroem-se mutuamente²³⁶. John Rawls também tece críticas ao utilitarismo e revela o que está em jogo: a visão utilitarista clássica não reflete uma sociedade cooperativa de vantagens recíprocas²³⁷.

²³³ ZOLL, Rainer. **O que é solidariedade hoje?** Ijuí: Unijuí, 2007, p. 169.

²³⁴ MAUSS, Marcel. Ensaio sobre a dádiva. In: MAUSS, Marcel. **Sociologia e antropologia**. Tradução de Paulo Neves. São Paulo: Cosac Nally, 2003, p. 296 e 314.

²³⁵ GODBOUT, Jacques T. **O espírito da dádiva**. Tradução de José Pedro Cabrera. Lisboa: Instituto Piaget, Coleção Epistemologia e Sociedade, 1992, p. 30.

²³⁶ VELOSO, Gastão Ribeiro Pereira; GONÇALVES, José Luís. Dom – Sistema de Relações entre Pessoas. **Cadernos de Pedagogia Social**, n. Especial, p. 25-34, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.34632/cpedagogiasocial.2015.1960>. Acesso em: 7 abr. 2022.

²³⁷ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36. “O mérito da visão clássica como é formulada por Bentham, Edgeworth e Sidgwick, consiste em reconhecer claramente o que está em jogo, isto é, a prioridade relativa desses princípios. A questão é saber se a imposição de desvantagens a alguns pode ser compensada por uma soma maior de vantagens desfrutadas por outros; ou se o peso da justiça requer um peso igual para todos e permite apenas aquelas desigualdades econômicas e sociais que representam dos interesses de cada pessoa. Implícita nos contrastes entre o utilitarismo clássico e a justiça como equidade está

O holismo parte de um viés de totalidade social que se impõe aos indivíduos, enquanto o individualismo metodológico toma os indivíduos separados e livres. Veloso e Gonçalves, citando Paul Ricouer, explicam que a dinâmica de dar e receber provoca um efeito multiplicador capaz de despertar mais generosidade na sociedade²³⁸. O IPTU Solidário pode ser uma alavanca social, como será examinado mais à frente. A transparência também reflete um grau de solidariedade e de respeito à dignidade humana. Há uma enorme quantidade de recursos financeiros empregados na ciranda especulativa internacional, algo que já pode estar em torno de US 32 trilhões de dólares, em “paraísos fiscais”²³⁹. Se esses recursos voltarem-se a acabar com a miséria e com os assentamentos precários no mundo, o que pode não somente ser uma utopia neste momento, o grau de solidariedade social multiplicar-se-á de forma inimaginável.

Bomtempo e Valadão explicam que se pode fazer um cerco a manobras evasivas e a “paraísos fiscais”, com abundante poupança estéril e com tratados multilaterais de transparência fiscal, para se abrir um novo ciclo de desenvolvimento sustentável para a humanidade. A via é a transparência tributária internacional²⁴⁰. Os grandes especuladores escondem seus haveres em “paraísos fiscais”, enquanto proliferam-se os assentamentos precários no mundo.

Mas, não se pode pensar com grandeza sem um grau de utopia e praticidade. Segundo Oliveira, em entrevista concedida por Zygmunt Bauman, para que uma utopia torne-se realidade em uma “sociedade líquida”, existem duas condições necessárias: a) perceber que o mundo não está funcionando bem; b) acreditar que o mundo pode ser melhor. A segunda condição, segundo Bauman, demonstra ser uma “crença corajosa”²⁴¹. Se de um lado existem trilhões de dólares sediados em “paraísos fiscais”, como já comentado, de outro lado, formam-se, nas periferias das cidades, imensos bolsões de misérias e focos de violência. Durkheim observou que “o número de ofensas corporais nunca desce tão baixo como durante uma época de miséria”²⁴². A superação da violência e da criminalidade passa pela melhoria da estrutura

a diferença nas concepções fundamentais da sociedade. Num caso, pensamos numa sociedade bem-ordenada como sendo um sistema de cooperação para a vantagem recíproca regulada por princípios que as pessoas escolheriam”.

²³⁸ VELOSO, Gastão Ribeiro Pereira; GONÇALVES, José Luís. Dom – Sistema de Relações entre Pessoas. **Cadernos de Pedagogia Social**, n. Especial, p. 25-34, 1 jan. 2015.

²³⁹ HENRY, James. The price of offshore revisited. **Tax Justice Network**, jul. 2012, p. 5.

²⁴⁰ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Transparência tributária internacional: um cerco aos paraísos fiscais. **Revista Conjecturas**, v. 22, n. 1, p. 280-303, 2022.

²⁴¹ OLIVEIRA, Dennis de. Entrevista – Zygmunt Bauman. **Revista Cult**, maio 2020. Disponível em: <https://revistacult.uol.com.br/home/entrevista-zygmunt-bauman/>. Acesso em: 15 set. 2022.

²⁴² DURKHEIM, Émile. **Da divisão do trabalho social**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, Coleção Tópicos, 2008, p. 122.

física da cidade²⁴³. A solução da miséria conclama uma grande revolução pacífica de natureza tributária.

Muito há de ser trabalhado. As dificuldades do estado-providência revelaram que a solidariedade estatal tem limites; logo, a ação social do Estado não deve sufocar a solidariedade social, e esse equilíbrio não é fácil de ser mensurado, sobretudo, em nações em desenvolvimento, em que muitas organizações não governamentais encontram e precisam de espaços de ação. A solidariedade social exercida pelo Terceiro Setor supre boa parte da estagnação estatal. Além disso, o processo eleitoral deve reforçar a democracia e permitir a modelagem de políticas públicas abertas e dialogais²⁴⁴.

As experiências de reformas urbanas em Medellín e Bogotá demonstram o quanto a ética de dar melhor infraestrutura contribuiu para a pacificação social dos bairros pobres. Por solidariedade social, também, foi combatido o crime organizado, o Cartel de Medellín. A ética da gratidão é pacífica e generosa, mas também enfrenta desafios e combates. Assim, repensar a tributação, a partir da municipalidade, das demandas efetivas da população, de onde se mora, realmente, constitui uma estrada luminar. A segregação urbana é fonte de violência²⁴⁵. Nessa linha de raciocínio, o despertar para as cidades, conforme a Agenda 2030, pode aclarar caminhos para cidades melhores, mesmo havendo um custo tributário a pagar.

Há de se dotar a população de meios de controle social construindo novos postulados para a Administração Pública e para a própria sociedade. Como expressa Tipke, deve-se internalizar uma nova filosofia moral, tanto para a administração fazendária como para o contribuinte, sem fuga da realidade, pois mesmo “o Estado social não excessivo necessita de muito dinheiro”²⁴⁶. As alíquotas dos impostos deverão ser proporcionais às demandas sociais indispensáveis à coesão social. Entretanto, Weber observa que a socialização crescente significa também burocratização crescente²⁴⁷.

Em princípio, o excesso de burocracia também tolhe a liberdade humana, no entanto, o princípio da vida social justa não admite segregações na ordem social. Não se pode negar o

²⁴³ CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. **Violência x Cidade**: o papel do direito urbanístico na violência urbana. São Paulo: Fundação Escola do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, 2014, p. 300.

²⁴⁴ SUXBERGER, Antônio Henrique Graciano. Políticas públicas e processo eleitoral: reflexão a partir da democracia como projeto político. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 5, n. 2, p. 252-263, 2015.

²⁴⁵ CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. **Violência x Cidade**: o papel do direito urbanístico na violência urbana. São Paulo: Fundação Escola do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, 2014, p. 106.

²⁴⁶ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luis Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 45.

²⁴⁷ WEBER, Max. **Economia e sociedade**: fundamentos da sociologia compreensiva. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. São Paulo: Editora UnB, v. 2, 2004, p. 530.

direito de um cidadão progredir. O talento das pessoas não deve ser reprimido²⁴⁸. Logo, há de se buscar meios de aumentar a solidariedade humana, o dom. Independentemente do sistema do dom, ou em sua complementaridade ao sistema de mercado e do Estado, por certo, o Estado precisa sobreviver ao tempo, em benefício de todos os cidadãos, como “instrumento de realização da eminente dignidade humana”²⁴⁹.

Os direitos naturais são sinônimos de direitos humanos, segundo Torres, ora concebidos como direitos fundamentais, ou individuais, direitos civis, liberdades públicas, pois os direitos humanos são preexistentes à ordem positiva, por isso, “são imprescritíveis, inalienáveis, dotados de eficácia *erga omnes*, absolutos e autoaplicáveis”, assim, “o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado”. Para esse autor, os direitos humanos são “inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis”²⁵⁰.

Interessante observar, também, que Nabais revela essa mesma ótica, em várias passagens quanto aos apelos à disponibilidade voluntária dos cidadãos, o que também comunica-se à questão do dever fundamental de pagar impostos, como virtude cívica, requisito moral de “integração dos indivíduos à comunidade espiritual”, relativamente ao “vínculo de reciprocidade entre os membros da comunidade política, que implica não só igualdade de direitos, mas também obrigações de solidariedade”²⁵¹.

Afinal, as conexões entre as pessoas as impele a uma ação social, por exemplo, a solidariedade operária e sindical. Mas, as relações constroem-se também sob novas formas de ações humanas, que ultrapassam cálculos e interesses, material ou imaterial, obrigação e espontaneidade, amizade e compromisso, em suma, uma dádiva, um dom, que performa alianças e tece vínculos, havendo uma universalidade em dar, receber e retribuir²⁵². Entende-se solidariedade como ação de pessoas, associadas, ou não, de forma individual ou em rede, que se reconhecem e se identificam na mesma humanidade e sociedade, com o propósito de caminhar na mesma direção e bem-comum. Isso pode parecer romântico, mas também cabe ressaltar quanta solidariedade revolucionária nasceu da junção de ideais.

²⁴⁸ PEGORARO, Olinto. **Ética é justiça**. Petrópolis: Vozes, 1995, p. 107.

²⁴⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Lisboa: Almedina, 2015, p. 60.

²⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 37.

²⁵¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Lisboa: Almedina, 2015, p. 47.

²⁵² LEAL, Kércia Karenina Camarço Batista Rodrigues. **Dumping social nas relações de trabalho na China em face do quadro jurídico internacional**. 2014. 139 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2014.

A vulnerabilidade das periferias urbanas revelou não somente problemas sociais e ambientais graves, revelou, também, que, nas endemias, como o risco de transmissão de Covid-19 foi amplo em áreas superlotadas sem saneamento básico e água encanada, como nas favelas²⁵³. Entretanto, a pandemia de Covid-19 abriu uma janela de oportunidade para ampla revisão de valores hegemônicos na economia da civilização ocidental, mesmo com todos os avanços tecnológicos, o que deve atrair mais cautela às nações em desenvolvimento. Afinal, segundo Pegoraro, comentando Kant, “a liberdade deixa-se limitar pelo direito”²⁵⁴.

A liberdade em uma democracia liberal, segundo Häberle, toma forma emancipativa quanto mais atrai intérpretes à constituição. A fórmula de Häberle é dar voz a todos, como imperativo democrático, mantendo o controle de constitucionalidade por parte do Poder Judiciário, sobretudo, da Suprema Corte. Concebe que, na democracia, “tornam-se mais relevantes as cautelas adotadas com o objetivo de garantir a liberdade: [...] direitos fundamentais de caráter positivo, liberdade de opinião, constitucionalização da sociedade, v.g., na estruturação do setor econômico público”²⁵⁵.

O desenvolvimento social na atualidade tende a uma espécie de relaxamento dos vínculos sociais, e estes vínculos, desde os estudos de Durkheim, precisam ser compensados e reforçados com justiça²⁵⁶. Habermas, à luz de Gadamer, considera que a hermenêutica é constitutiva de um aprendizado social, “apesar de todas as tensões e perturbações, sempre remete a um acordo social, pelo qual ela existe”²⁵⁷. Temos exercitado a solidariedade social à suficiência? Rawls observa que a colaboração social, a solidariedade, pode ser alcançada se a sociedade obtiver um sólido fundamento de justiça e voltar-se ao bem comum dos membros da sociedade, como uma espécie de concepção pública afeta a um amplo desejo de justiça, de forma ordenada²⁵⁸.

Contudo, Ávila, fazendo remissão a Carrió, demonstra que a Constituição Federal de 1988 não confere poder de tributar ao princípio da solidariedade social e, ainda que esse princípio seja uma fonte de poder moral, o “poder sem competência é como um filho sem

²⁵³ BROTHERHOOD, Luiz; SANTOS, Tiago; MATA, Daniel. **Slums and pandemics**. 4 jan. 2021. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3665695>. Acesso em: 15 fev. 2022.

²⁵⁴ PEGORARO, Olinto. **Ética é justiça**. Petrópolis: Vozes, 1995, p. 63.

²⁵⁵ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição – contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 40.

²⁵⁶ ZOLL, Rainer. **O que é solidariedade hoje?** Ijuí: Unijuí, 2007, p. 175.

²⁵⁷ HABERMAS, Jürgen. **Dialética e hermenêutica**. Tradução de Álvaro Valls. Porto Alegre: L&PM, 1987, p. 68.

²⁵⁸ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 5.

país”²⁵⁹. Todavia, no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, há o princípio de que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”, e quem dirá se é possível ou não é o Poder Legislativo e, também, quem elege seus representantes. Até prova em contrário, a democracia social deve ser guiada pela solidariedade, essência da preservação da dignidade humana. Como bem lembram Pérez e González, “interessa, pois destacar que, para Duguit, a solidariedade é o verdadeiro fundamento do Direito”²⁶⁰.

Ainda assim, mostra-se desafiadora a travessia de uma democracia política para uma democracia social²⁶¹. Os interesses em jogo ficam aflorados nas arenas legislativas frente a propostas de reformas tributárias complicadas. Os interesses globalizados influem muito, enquanto a maior parte da população nada percebe.

Todavia, a inspiração do constituinte originário foi tomar como objetivo primordial “construir uma sociedade livre, justa e solidária”, conforme dispõe o artigo 3º da Carta da República de 1988. Nesse ideal, obviamente, o cidadão tem responsabilidades para com o Estado. Greco explica que o Estado também tem deveres para com a sociedade, sobretudo, quanto à moralidade e à eficiência, como disposto no artigo 37 da CF/88. O mesmo autor demonstra que, em uma ponderação de valores constitucionais, a solidariedade social, conforme a situação, pode pesar mais que o valor atribuível à arrecadação tributária, de acordo com a capacidade contributiva, o que deve orientar a capacidade de legislar sobre tributos, observando a destinação da arrecadação no ideal de solidariedade social. Dessa forma, para Greco, o desafio de quem trabalha com direito tributário é não interpretar a Constituição pela metade²⁶².

A democracia desenvolve-se caso possa contar com um “mínimo de subsistência fiscal”, segundo Nabais. Ou seja, não visa a lucro, mas o Estado precisa manter-se funcionando bem, sob pena de incorrer em perigo. Por isso, o Estado, como sistema, precisa ter o poder de tributar para cumprir suas atribuições constitucionais e garantir o bem comum.

Concluindo esse ponto, são complementares os sistemas do mercado, do Estado e de dádiva (ou de dom). No entanto, nem tudo se resume ao interesse utilitarista ou ao holismo

²⁵⁹ ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base no princípio da solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 72.

²⁶⁰ PÉREZ, José Luis; GONZÁLEZ, José. **Léon Duguit (1859-1928)**: jurista de uma sociedade en transformaci3n. Disponível em: <https://www.ugr.es/~redce/REDCE4/articulos/17duguit.htm>. Acesso em: 16 jan. 2022. “Interesa pues destacar que para Duguit la solidaridad es el verdadero fundamento del Derecho”.

²⁶¹ BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade**: para uma teoria geral da política. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 5. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1995, p. 156.

²⁶² GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

social. Apesar de tantos desafios, pela teoria que aborda a dádiva, há um potencial de solidariedade, de generosidade nata no ser humano, de retribuição natural ao bem recebido, a merecer desenvolvimento, mais estudos, quiçá, rompendo com ideologias desgastadas, em busca da coesão social e de um desenvolvimento realmente sustentável.

Há de se resgatar um sentido de dádiva na civilização ocidental, para reforçar os laços de solidariedade. Piketty, em sua crítica, reconhece a grande capacidade do capitalismo gerar riquezas, no entanto, observa a crescente desigualdade social existente no sistema capitalista, que impressiona e atrai reformas, sobretudo, reformas tributárias includentes: “no cerne de cada transformação política importante, encontramos uma revolução fiscal”²⁶³. Moncada defende caber ao Estado proteger a sociedade de empreitadas totalitárias, estabelecendo reservas de liberdade como dogmática da relação jurídico-administrativa²⁶⁴. Enterría e Fernández observam que, após a II Guerra Mundial, surgem técnicas de planificação de ordens urbanas, passando a estabelecer e criar novos deveres em conformidade com a função social da propriedade²⁶⁵. O mundo tende a ser majoritariamente urbano. A junção dos vieses de Piketty, Moncada, Enterría e Fernández, pelo sentido de dádiva, pode potencializar a criação de um novo paradigma voltado para reformas urbanas e tributárias para cidades inteligentes, sustentáveis e sem favelas.

1.4 COMPONENTES DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A matriz tributária brasileira reflete a composição de interesses sob a forma de componentes de forças internacionais e nacionais sobre o mercado doméstico. Neste ponto da pesquisa, serão analisados os efeitos da competição tributária internacional, até mesmo, da competição tributária nacional e de seus reflexos econômicos e sociais. Assume-se, como premissa, que a competição tributária internacional tem sido responsável pela formação de bolsões de misérias e aglomerados subnormais em todo o mundo. Entretanto, a quantidade de poupança estéril, em “paraísos fiscais”, se voltada à erradicação dos assentamentos precários, com elevado grau de degradação ambiental e violência, pela via da solidariedade social, pode aflorar, sustentavelmente, uma nova era de prosperidade inclusiva.

²⁶³ PIKETTY, Thomas. **O capital do século XXI**. Tradução de Mônica Baungarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 480.

²⁶⁴ MONCADA, Luís S. Cabral. **A relação jurídica administrativa**: para um novo paradigma de compreensão da atividade, da organização e do contencioso administrativo. Coimbra: Coimbra Editora, 2009, p. 18.

²⁶⁵ ENTERRÍA, Eduardo García; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de derecho administrativo**. Madrid: Civitas, Tomo II, 2013, p. 34.

1.4.1 Reflexos da competição tributária internacional

As guerras fiscais provocam a exclusão social. A especulação financeira busca, em “paraísos fiscais” a proteção de suas poupanças, causando desintermediação financeira e proliferação de assentamentos precários em várias partes do mundo. Essa variável independente influencia na realidade das nações, sobretudo, daquelas em desenvolvimento. Boa parte das dificuldades experimentadas no curso da história do Brasil tem influência na competição tributária e nos protecionismos existentes no mercado internacional, de forma colonialista²⁶⁶. Em breve, o Brasil terá 90% de sua população morando em cidades, e as cidades tendem a ficar caóticas se não for ajustada uma boa política urbana e tributária.

A solução dos desafios urbanos depende, em parte, do posicionamento em relação à competição tributária internacional, em caça de benefícios fiscais de longo prazo, o que exige controle financeiro pelos entes públicos nacionais. As prefeituras vão precisar de bastante criatividade para o desenvolvimento democrático da função social da cidade. A tributação justa prestará um grande contributo à emancipação dos mais pobres e, ao mesmo tempo, pode viabilizar a construção de um projeto nacional incluyente diante da expansão da economia digital global, para construção de cidades inteligentes, sustentáveis e sem assentamentos precários.

O Observatório Urbano das Nações Unidas, segundo Davis, estima que a pobreza urbana tende a chegar entre 45% a 50% nas cidades, se algo não for realizado para alterar a engrenagem atual, incluindo a denúncia de que os cobradores de dívidas públicas de países ricos em países pobres mantêm manobras colonialistas próprias do século XIX, sem contar o protecionismo que praticam os países ricos aos países em desenvolvimento. Como resultado do processo opressor de organismos multilaterais, sobra para as pessoas pobres tributação regressiva, desemprego, precariedade urbana, o que torna a sobrevivência difícil e, via de regra, faz surgir assentamentos subnormais no Terceiro Mundo²⁶⁷.

Existem vários debates sobre desenvolvimento econômico e social na realidade internacional. Existem modelos unitários que abusam de *dumping* laboral e tributário na competição internacional. Há, também, modelos de negócios internacionais, com uma legião de estudos e pareceres pregando que a inserção das nações menos desenvolvidas às cadeias de valor capitalistas internacionais seja a melhor saída para seus desenvolvimentos, cabendo

²⁶⁶ CHANG, Há-Joon. **Chutando a escada**: a estratégia do desenvolvimento em perspectiva histórica. Tradução de Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Unesp, 2004, p. 230.

²⁶⁷ DAVIS, Mike. **Planeta favela**. Tradução de Beatriz Medina. São Paulo: Boitempo, 2006, p. 157-158.

apenas às nações estruturar seus interesses conforme os interesses mais organizados no cenário global. Contudo, aparecem ao debate estudiosos como Piketty, a fim de denunciarem a desintermediação financeira, a concentração de renda e o surgimento de “uma nova forma de sociedade patrimonial” bem como a indicar ser necessário taxar redistributivamente os capitais²⁶⁸. Enquanto a realidade dissolve-se em debates entre concepções diversas, vai formando-se um consenso em relação à necessária busca de justiça social.

Esse aspecto é sensível. No Brasil, observa-se maior concentração de tributos na esfera federal. A matriz tributária brasileira mantém reduzida a margem tributária municipal e conduz à baixa taxação sobre o patrimônio, o que facilita a especulação imobiliária, além do modelo regressivo existente na tributação sobre o consumo, a favorecer a concentração de rendas e propriedades. O Brasil precisa continuar desenvolvendo políticas públicas sociais eficazes, a começar pela tributação; no entanto, inúmeras propostas de reformas tributárias não avançaram. A tributação sobre heranças no Brasil, o ITCMD, por exemplo, está distante da realidade distributiva internacional, como demonstrado na Tabela 2, a seguir.

Tabela 2 – Tributação comparada sobre heranças

País	Alíquota Média (%)
Inglaterra	40,0
França	32,5
Japão	30,0
EUA	29,0
Alemanha	28,5
Suíça	25,0
Luxemburgo	24,0
Chile	13,0
Itália	6,0
Brasil	3,8

Fonte: RIBEIRO, 2015²⁶⁹.

Em outra perspectiva, o debate vai além. Chang, de forma um tanto iconoclasta, demonstra como a história do desenvolvimento das nações ricas deu-se calcada no protecionismo e na exploração colonial; logo, não é coerente as nações ricas ficarem “chutando a escada” sobre a qual progrediram, condicionando o desenvolvimento das nações emergentes

²⁶⁸ PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução de André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 74.

²⁶⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento (RFPTD)**, Rio de Janeiro, v. 3. n. 3, 2015.

a seus interesses²⁷⁰. Essa visão crítica levanta-se contra as orientações neoliberais que recomendam às nações em desenvolvimento promoverem inserções nas “cadeias de valor” do mercado global fornecendo *commodities*. Essas manobras estão repletas de competições negociais, ciclos imperialistas, disputas por posses, posicionamento tecnológico de vanguarda, visando ao aumento de lucros e dominação, além de tráficos de influências na disputa pelas benesses dos recursos públicos, entre outras estratégias voltadas para o financiamento e a expansão dos negócios capitalistas.

Sem noção de custos negociais pela taxa de juros na União Soviética, a fim de garantir lucros para empresas estatais locais, o remédio foi contenção de salários, para que se tornasse possível a acumulação do capital, sob rígido poder central, em severo controle burocrático sobre as estatais²⁷¹. A China tem buscado superar os erros da economia stalinista, abrindo-se para o capitalismo, com a descentralização de sua gestão e com amplos investimentos em tecnologia, o que fez sua economia crescer 700% entre 1978 a 2015²⁷².

No entanto, a pandemia de Covid-19 freou a economia mundial, provocando uma escalada de dívidas públicas. O estoque das dívidas públicas mundiais atingiu, aproximadamente, US\$ 253 trilhões de dólares. Segundo a BBC News, a dívida pública chinesa aproxima-se a 310% do seu PIB, a do Japão, 226,3%; a dos Estados Unidos, 101%; a da Zona do Euro, 100%; a do Brasil, 87,9% do PIB, entre outras nações. O nível de dívida externa do governo em relação ao PIB é um fator importante a ser considerado no cenário atual²⁷³.

Em outra visão, as economias mais atrasadas dependem muito do preço das *commodities* no mercado internacional. A Associação Brasileira de Agribusiness fez uma análise sobre a importância da liberalização de preços de *commodities* agrícolas no mercado internacional, área em que o Brasil tem presença marcante. No entanto, os subsídios fiscais no comércio internacional afetam muito o mercado dos países em desenvolvimento. Segundo estudos realizados no âmbito da OCDE e da Universidade de Camberra – Austrália, uma liberalização parcial de preços sobre as *commodities* provocaria o ganho para a economia mundial de US\$ 200 bilhões anuais, em 2002. Os preços das *commodities* são controlados no

²⁷⁰ CHANG, Há-Joon. **Chutando a escada**: a estratégia do desenvolvimento em perspectiva histórica. Tradução de Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Unesp, 2004, p. 230.

²⁷¹ BARRE, Raymond. **Manual de economia política**. 3. ed. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, v. 3, 1970, p. 229-249.

²⁷² PIKETTY, Thomas; YANG, Li.; ZUCMAN, Gabriel. Capital accumulation, private property and rising inequality in China, 1978-2015. **American Economic Review**, v. 109, n. 7, p. 2469-2496, jul. 2019. Disponível em: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/aer.20170973>. Acesso em: 15 jul. 2022.

²⁷³ WORLD BANK GROUP. **A economia nos tempos de Covid-19**. Brasil, 2020, p. 45. Disponível em: <https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/publication/latin-america-brazil-economy-coronavirus-pandemic-covid-19>. Acesso em: 18 mar. 2022.

mercado internacional por cotações em bolsas e por subsídios em países ricos. Se os preços fossem totalmente liberalizados, os ganhos poderiam chegar a US\$ 500 bilhões anuais, e as nações em desenvolvimento poderiam prosperar mais, com a geração de milhões de empregos no mundo. Além disso, o poder de compra no Japão e na União Europeia cresceria cerca de 2,5% ao ano. Os Estados Unidos reduziriam seu déficit fiscal, em torno de US\$ 50 bilhões anuais²⁷⁴.

Por outro lado, os encantamentos com a tributação sobre a renda das empresas, aos poucos, vieram perdendo força. A tributação sobre o consumo considerada secundária 50 anos atrás, agora, ganha expressão e renovado brilho com a expansão das fronteiras tributárias globais²⁷⁵. Todas as nações ressentem-se da importância da tributação sobre o consumo, sobretudo, com o desenvolvimento da tecnologia tributária sobre o valor agregado, cuja neutralidade em relação ao processo produtivo faz-se mais eficiente, pela não cumulatividade, a gerar simplificação e boa arrecadação para os cofres do Estado. Assim, esta investigação admite que a competição tributária internacional tem forçado o Brasil a construir um federalismo relativamente cooperativo a partir da tributação sobre o consumo.

Contudo, o Estado, para subsistir, não pode ser fraco; logo, a força da constituição não pode ser desprezada. Um ente público não pode gastar 88% de suas receitas públicas com pessoal, como tem ocorrido no Brasil²⁷⁶. O Estado precisa ser mais tecnológico, eficiente, justo, honesto, disciplinado e regulador da atividade econômica. Precisa de uma boa arrecadação, para garantir efetividade aos direitos e às garantias fundamentais.

Afinal, a globalização vem desencadeando uma voraz competição tributária internacional. A disputa por investimentos diretos com a oferta de vantagens aos detentores de capitais tem provocado a migração de capitais para locais de tributação favorecida, e, com isso, surge certa erosão das bases tributáveis sobre os lucros, em especial, do IRPJ. Portanto, faz-se importante estudar esse fenômeno tributário.

Um aspecto relevante para a compreensão do problema está no fato de o Governo de Richard Nixon ter promovido a ruptura do Acordo de *Bretton Woods*, desvinculando da moeda norte-americana o lastro do padrão ouro-dólar. Não bastasse isso, segundo Joel Kurtzman, cerca

²⁷⁴ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE AGRIBUSINESS. **Segurança alimentar**: uma abordagem de agribusiness. São Paulo: Edições ABAG, 1993, p. 126.

²⁷⁵ FALCÃO, Maurin Almeida. Da tributação cumulativa ao Imposto do Valor Agregado: o percurso notável da inovação tributária do século XX. In: SARAIVA Filho, Oswaldo; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco. **IVA para o Brasil**: contribuições para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 612.

²⁷⁶ MACIEL, Pedro Jucá. O processo recente de deterioração das finanças públicas estaduais e as medidas estruturais necessárias. In: SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto. **Finanças públicas**. São Paulo: Record, 2016, p. 183-193.

de 300 bilhões de dólares foram injetados no sistema financeiro europeu, para conter os avanços da Guerra Fria: os chamados eurodólares. O padrão ouro-dólar conduziu a humanidade a experimentar estabilidade econômica, previsibilidade e prosperidade por décadas.

No entanto, a ruptura com o padrão ouro-dólar provocou consequências danosas, ainda não examinadas a contento nos meios jurídicos, econômicos e empresariais, pois esses capitais livres tornaram-se expressivamente especulativos. Além disso, esses capitais procuram locais para instalarem seus negócios onde as tributações sejam-lhes favoráveis ou nulas; em outras palavras, buscam “paraísos fiscais”. Se o investimento não for rentável, não interessa. Se o risco for muito elevado, deve ser deixado de lado. Trilhões de dólares migram, *on line*, em busca de investimentos fáceis e altamente rentáveis²⁷⁷.

Os números são variados, mas há estimativa de que o volume de valores em “paraísos fiscais” seja imenso, a implicar consequências na economia real, nos sistemas jurídicos e direitos humanos, no surgimento de assentamentos precários a nível mundial, com impactos nas finanças públicas dos países em desenvolvimento, enfim, afetando a segurança jurídica das nações. O mercado especulativo cresce exponencialmente. Um exemplo de estimativa tem-se nos estudos de James Henry, cujas estimativas eram entre US 21 a 32 trilhões de dólares em 2010²⁷⁸. Essas estimativas também estão presentes em outros estudos²⁷⁹. A bolha especulativa mostra-se expressiva e não tem como ser desconsiderada.

Tendo o cenário internacional com esse matiz, em uma democracia de coalização, com problemas de patrimonialismo, os riscos de nações pouco desenvolvidas endividarem-se demasiadamente não deve ser desprezado, pois o assédio por incentivos fiscais e benesses do Estado, em países pobres, em troca de promessas de investimentos diretos, constitui-se a regra geral. Até mesmo para fomentar essa atração de investimentos diretos, a oferta gratuita de terrenos, com toda infraestrutura urbana instalada, água encanada, luz, já perfaz um padrão mínimo internacional. Instalou-se, assim, a competição tributária em escala mundial entre as nações e governos²⁸⁰. Os estados acabam sucumbindo à atração de capitais voláteis, no esforço de tentar equilibrar o Balanço de Pagamentos, o que aumenta suas dependências externas.

²⁷⁷ KURTZMAN, Joel. **A morte do dinheiro**: como a economia eletrônica desestabilizou os mercados mundiais e criou o caos financeiro. São Paulo: Atlas 1995, p. 81.

²⁷⁸ HENRY, James. The price of offshore revisited. **Tax Justice Network**, jul. 2012, p. 5. “a significant fraction of global private financial wealth – by our estimates, at least \$ 21 to \$ 32 trillion as of 2010 – has been invested virtually tax-free through the world’s still expanding black hole of more than 80 ‘offshore’ secrecy jurisdictions”.

²⁷⁹ DOWBOR, L. **A era do capital improdutivo**. São Paulo: Outras Letras, 2017, p. 34.

²⁸⁰ MARTIN, Hans-Peter; SCHUMAM, Harald. **A armadilha da globalização**: o assalto à democracia e ao bem-estar social. São Paulo: Globo, 1997, p. 27.

Não bastasse isso, Reuven Avi-Yonah lembra que, em 1988, na Alemanha, bastou introduzir 10% de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e, em poucos meses, houve uma fuga de capitais para Luxemburgo, a ponto de o governo ter de abandonar a iniciativa. O problema tem atraído esforços de solução multilateral dentro da OCDE. Os países em desenvolvimento, se quiserem atrair investimentos, precisam oferecer vantagens²⁸¹. No caso do Brasil, o patamar de incentivos concedidos impacta no volume de repasses do FPM e das cotas de ICMS – IPVA para os municípios.

Nessa “regra do jogo”, a Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (APEXBRASIL) faz divulgações no exterior, no sentido de captar investimentos diretos, concedendo incentivos fiscais federais. As cidades médias são estratégicas e, obviamente, eventual instalação de empresa internacional buscará alcançar incentivos estaduais e municipais, também. Essa prática internacional é recorrente. Algumas empresas transnacionais, se não alcançam incentivos no tempo, podem deslocar-se para onde o favorecimento fiscal garanta ganhos de escala. O Plano Diretor deve conduzir a percepção de eventuais incentivos voltados para obras de interesse social e urbanístico, mas também estratégias de desenvolvimento industrial e comercial, o que pode configurar um *trade-off*.

Na competição tributária internacional, em relação à barganha por investimentos diretos, por intermédio da APEXBrasil, o Brasil conta com um poder de convencimento considerável, dispondo de vários tipos de incentivos para os investidores internacionais: a) Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (PADIS); b) Programa de Apoio ao Desenvolvimento da Indústria de Equipamentos para a TV Digital (PADTV); c) Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (RECAP); d) Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI); e) Regime de Entrega de Embalagens no Mercado Interno em razão da Comercialização a Empresa sediada no Exterior (REMICEX); f) Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (EPENEC); g) Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação (REPES); h) Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO); i) Regime Aduaneiro Especial de Exportação e Importação de Bens destinados às atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural (REPETRO); j) Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira (RETAERO). Empresas que sediarem seus negócios em Zonas de

²⁸¹ AVI-YONAH, Reuven. Globalización y competencia tributaria: implicaciones para los países em desarrollo. *Revista de la Cepal*, v. 74, ago. 2001, p. 66.

Produção para Exportações contarão ainda com outros benefícios, como IPI, ICMS, liberdade cambial, contribuição previdenciária patronal, entre outros²⁸².

Um exemplo recente foi diagnosticado entre o Vietnã e a China. Empresas têxteis e calçadistas americanas, europeias e brasileiras que se instalaram na China estão indo instalar-se no Vietnã, em busca de melhores custos. A Câmara de Comércio Americana de Xangai (AmCham) explica que, dentro de 88% das empresas deste segmento consultadas na China, pelo menos 63% mudariam para o Vietnã, com o fito de diminuir seus custos de produção para terem mais competitividade e lucros²⁸³. O capital migrará para a China, para o Canadá, para o Brasil, para a África do Sul, enfim, para onde for mais rentável e menos arriscado, pois alheio à noção de pátria e de sistema de governo. O capital não reside em assentamentos precários prefere “paraísos fiscais”. O princípio da dignidade humana que constituiu cada pedra no edifício da civilização ocidental parece comover cada vez menos nos dias atuais, mas esse valor precisa ser resgatado.

O excesso de dinheiro nos “paraísos fiscais” à caça de operações altamente rentáveis, a menores riscos, em busca de favores fiscais, por certo, vem desencadeando endividamento público crescente entre as nações no cenário internacional. Se a carga tributária dos países subdesenvolvidos fica muito elevada, isso restringe a formação do capital privado. O Estado não tem como resolver tudo e gerar milhões de empregos e de rendas. As grandes empresas que têm poder de mercado para transferir seus custos tributários, laborais, entre outros, para seus preços trabalham com mais segurança que as pequenas empresas cujos preços são fixados pelo excesso de concorrentes. Essa realidade facilita a concentração de renda e de propriedades, cuja solução ou permanência da situação fática tem entre suas fontes vitais o modelo tributário adotado.

Kurtzman explica que o fenômeno da instabilidade do estado de bem-estar social começa a ganhar força a partir da ruptura do Acordo de Bretton Woods idealizado por John Maynard Keynes, quando Richard Nixon desvincula a moeda norte-americana (dólar), do padrão-ouro. Mas, com a expansão das tecnologias de teleprocessamento e o advento da internet, tudo vem multiplicando-se vigorosamente. Joel Kurtzman já registrava a pujança das especulações financeiras na economia digital desde 1995, quando trilhões de dólares mudavam de mãos a uma velocidade semelhante à da luz: “a cada três dias uma soma de dinheiro

²⁸² AGÊNCIA BRASILEIRA DE PROMOÇÃO DE EXPORTAÇÕES E INVESTIMENTOS (APEXBRASIL). **Incentivos fiscais**. Disponível em: <http://www.apexbrasil.com.br/incentivos-federais>. Acesso em: 5 out. 2022.

²⁸³ CÂMARA DE COMÉRCIO AMERICANA DE XANGAI. **Empresas estudam trocar China por Vietnã**. Disponível em: http://www.bbc.co.uk/portuguese/reporterbbc/story/2008/07/080709_vietnannegociosmw.shtml. Acesso em: 5 fev. 2022.

equivalente à produção de todas as empresas norte-americanas e de toda sua força de trabalho passa pela rede subterrânea de fibras óticas das ruas escavadas de New York”²⁸⁴.

Possivelmente, entre as consequências dessas mobilidades instantâneas de capitais, esteja a alocação de lucros, em locais com tributação favorecida. Assim, assiste-se que a tributação do IRPJ tem suas alíquotas decrescentes no tempo. Juscelino Colares, por exemplo, observa que tem acontecido gradual queda na tributação do IRPJ, até mesmo na OCDE, pois, se a média das alíquotas era 43% em 1986, em 1995, passou para 33%, queda essa que fora compensada com a redução de alguns subsídios²⁸⁵. A KPMG demonstra queda geral da maior parte das alíquotas entre 2003 e 2017. Em 2017, o Reino Unido tem alíquota de 19%, a Alemanha, de 29,79%, a Itália, de 24%, a Áustria, de 25%, o Canadá, de 26,5%. A alíquota de IRPJ no Japão caiu de 42% para 30,86%. Mas, o IRPJ nos Estados Unidos, que tinha alíquota de 34% em 2003, agora está com alíquota de 40%²⁸⁶.

Em 2012, porém, o Presidente Barak Obama, chegou a propor reduzir a alíquota da tributação do IRPJ para 28%, como forma de gerar empregos²⁸⁷. Os Estados Unidos sofrem com sua enorme dívida pública. A doutrina tem demonstrado o fenômeno da erosão das bases tributárias e transferências de lucros, do inglês *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), a enfraquecer os sistemas tributários das nações²⁸⁸. Enquanto isso, os assentamentos precários tendem a triplicar até 2050 em todo o mundo²⁸⁹, como “verdadeiras bombas socioecológicas e não apenas para os mais pobres”²⁹⁰.

Nesse ínterim, a competição tributária internacional espalha seus reflexos sobre o mundo. Reuven Avi-Yonah e Nicola Sartori, citando Eric Toder, explicam: as nações competem por oferta de trabalho, de capital físico e financeiro, disputam capitais intangíveis, arrecadações fiscais e buscam garantir o acesso a recursos naturais. Como os recursos são

²⁸⁴ KURTZMAN, Joel. **A morte do dinheiro**: como a economia eletrônica desestabilizou os mercados mundiais e criou o caos financeiro. São Paulo: Atlas 1995, p. 17.

²⁸⁵ COLARES, Juscelino. A globalização: algumas implicações sobre tributação e política fiscal. **Revista dos Tribunais**, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, v. 6, n. 23, abr./jun. 1998.

²⁸⁶ KPMG. **Corporate tax rates table**: KPMG’s corporate tax table provides a view of corporate tax rates around the world, 2021.

²⁸⁷ LANDLER, Mark; CALMES, Jackie. **Obama proposes deal over taxes and jobs**. Disponível em: <http://www.nytimes.com/2013/07/31/us/politics/obama-offers-to-cut-corporate-tax-rate-as-part-of-jobs-deal.html>. Acesso em: 15 fev. 2022.

²⁸⁸ ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Action plan on base erosion and profit shifting**. OCDE Publishing, p. 1-44, 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> Acesso em: 16 out. 2022.

²⁸⁹ JATOBÁ, Sérgio Ulisses. **Informalidade territorial e mercado de terras no Distrito Federal**. Texto para discussão. Brasília: Companhia de Planejamento do Distrito Federal (Codeplan) n. 18, jun. 2016. Disponível em: http://www.codeplan.df.gov.br/wp-content/uploads/2018/02/TD_18_Informalidade_Territorial_Urbana-Mercado_Terras_Urbanas_DF_2016.pdf. Acesso em: 8 mar. 2022.

²⁹⁰ MARICATO, Ermínia. **O impasse da política urbana no Brasil**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2014, p. 19.

escassos, a disputa fica acirrada e a tributação acaba sendo um fator de afetação competitiva²⁹¹. Por certo, a Europa detém a sede de 85% das empresas transnacionais e não tem medido esforços para não perdê-las²⁹².

Cristensen, Coleman e Kapoor, calculam que aproximadamente US\$ 500 bilhões em tributos são perdidos pelos países em desenvolvimento devido a manobras agressivas de evasão fiscal espalhadas pelo mundo anualmente²⁹³. As empresas que operam em nível mundial conseguem alcançar grandes vantagens competitivas e até economia de impostos, conforme suas operações. O problema atinge também as grandes potências.

Para Vito Tanzi, alguns pontos da corrosão fiscal preocupam e merecem atenção das autoridades: a) o aumento do turismo a incentivar o consumo e tributação nos países estrangeiros; b) pessoas de elevada qualificação auferem renda no exterior e nem sempre são tributadas; c) o comércio eletrônico sujeito a evasão de tributos; d) o crescimento dos “paraísos fiscais”, a movimentar trilhões de dólares americanos, *on-line*, o que atinge a arrecadação de impostos, principalmente, a de imposto de renda; e) crescente mercado de derivativos e *hedges*, em fundos de “paraísos fiscais”; f) cresce o comércio intra multinacionais, transferências de lucros, operações de preços de transferências, migrações de capitais e lucros para locais de tributação favorecida crescente; g) incapacidade de tributar o capital financeiro; h) a moeda real começa a ser substituída por dinheiro eletrônico, cartões de créditos, entre outras operações²⁹⁴, *bitcoins*.

Surgem rapidamente também novas tecnologias para smartphones (*m-commerce*), para inúmeras transações econômicas e formas de pagamentos²⁹⁵. Recentemente surgiu um novo meio de pagamento virtual, mais ou menos semelhante ao sistema Uber, ponto a ponto, do inglês *peer-to-peer* (P2P), que é a moeda virtual *bitcoin*, possivelmente sem padronização internacional e fora do controle dos bancos centrais²⁹⁶. Fala-se em metaverso e, talvez, seja mais uma forma de utilitarismo no Ocidente. Os marcos legais estão sob o risco de

²⁹¹ AVI-YONAH, Reuven; SARTORI, Nicola. Tributação internacional e competitividade. Tradução de João Henrique Kurtz Algarve e Revisão de Cristiano Carvalho. **Revista Tributária das Américas (RTA)**, n. 7, 2013, p. 242.

²⁹² AVI-YONAH, Reuven. Globalización y competencia tributaria: implicaciones para los países em desarrollo. **Revista de la Cepal**, v. 74, ago. 2001, p. 67.

²⁹³ CRISTENSEN, John; COLEMAN, Pete; KAPOOR, Sony. Tax avoidance, tax competition and globalisation: making tax justice a focus for global activism. **Global Tax Workshop**, Finland, 18-20 nov. 2004. Disponível em: <http://visar.csustan.edu/aaba/Christensen&Kapoor2004.p>. Acesso em: 8 maio 2022.

²⁹⁴ TANZI, Vito. Globalização e o futuro da proteção social. **Conjuntura Social**. Ministério da Previdência e Assistência Social, Brasília, abr.-jun. 2000, p. 100-104.

²⁹⁵ DAMASCENO, Luciana. **Transações móveis**. Disponível em: <http://br.mobiletransaction.org/tendencias-pagamentos-moveis-2016/>. Acesso em: 15 mar. 2022.

²⁹⁶ AZEVEDO, Rita. Entenda o que é bitcoin. **Revista Exame**, 13 fev. 2021.

inconsistências, pois inúmeras transações ocorrem em nuvens sob a forma desmaterializada, o que revela que o fato digital compromete a lógica da norma analógica em matéria tributária²⁹⁷.

A tributação na dimensão virtual fica mais complicada. Esse quadro preocupa quando são observados os compromissos do Estado para com o bem-estar de seus cidadãos nos países não tão desenvolvidos. Enquanto as novas tecnologias disparam novas formas de negócios globais, Jeffrey Sachs revela que as desigualdades entre as nações têm aumentado muito: em 1820, a diferença entre as nações ricas e pobres era na ordem de 1 para 3; agora, é de 1 para 30²⁹⁸. Onde isso pode parar?

Há correlação entre todos esses fenômenos e a desigualdade entre as nações. Por isso, tomando-se o relatório da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) de 1990, o volume de capitais disponíveis no mercado mundial com finalidade especulativa aumentou exageradamente causando instabilidades e disrupções na economia real; entre as recomendações para frenagem desta prática está a implementação de impostos sobre transações financeiras, para encarecer o uso especulativo do capital²⁹⁹. Os debates a favor e contra são inúmeros.

O esforço em manter as bases tributárias saudáveis precisa ser intensificado. A OCDE tenta sair na frente. Há um esforço entre as nações de celebrar troca de informações fiscais, com o objetivo de manterem a higidez de seus sistemas tributários. Bomtempo e Valadão explicam que três instrumentos destacam-se: a) as Convenções tributárias bilaterais, nos moldes das Convenções Modelos da OCDE e ONU, para evitar dupla tributação; b) Acordo para trocas de informações tributárias, do inglês *Tax Information Exchange Agreement* (TIEAs), que foi fruto dos estudos do Grupo de Trabalho – OCDE, para alcançar informações fiscais em “paraísos fiscais”; c) Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa em Matéria Tributária, para informações sobre impostos federais criada no âmbito da OCDE³⁰⁰.

Talvez por isso, Thomas Piketty valorize tanto a questão da transparência fiscal como um dever fundamental a ser conquistado. Esse autor considera imprescindível que as nações

²⁹⁷ FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NÓBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e o conflito de competência. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 105.

²⁹⁸ OWENS, Jeffrey. Taxation in a global environment. **OECD Observer**. Centre for tax policy and administration, 2002. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-observer_15615529. Acesso em: 16 set. 2022.

²⁹⁹ UNITED NATIONS. **Conference on Trade and Development Report**, 1990. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/tdr10_en.pdf. Acesso em: 25 maio 2022.

³⁰⁰ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Transparência tributária internacional: um cerco aos paraísos fiscais. **Revista Conjecturas**, v. 22, n. 1, p. 1657-5830, 2022.

aprovem leis que permitam transmissões automáticas de informações bancárias aos fiscos, para viabilizar a governança democrática no planeta³⁰¹.

Nessa quadra da transparência, a Taxa Tobin fez sucesso e pode ser uma alternativa, apesar das críticas a essa ideia. Pretendia Tobin taxar a renda do capital volátil, que circulava no mundo, para acabar com a fome³⁰². A Comissão Europeia estuda a implantação da Taxa Tobin na Zona do Euro como forma de suprir eventual subtributação³⁰³. Se tal decisão for implantada na Europa, possivelmente, o G-8 a adote também.

A competição tributária internacional provoca efeito exógeno sobre as economias menos desenvolvidas. Contudo, as decisões legais das nações em desenvolvimento também aguçam a regressividade tributária interna, pois sobretaxar o consumo e menos a renda e a propriedade constitui uma forma atrativa a investimentos internos e externos. A expansão da regressividade da tributação indireta tende a ser crescente, se não for revista, o que acaba gerando a exportação de empregos e de capitais bem como a exclusão de pessoas talentosas do mercado produtivo. As empresas transnacionais conseguem lucros de escala, mas pequenas empresas encontram dificuldades. A queda na tributação do IRPJ reflete apenas um sinal da gravidade da competição tributária internacional, a gerar impactos mais negativos nas finanças públicas das nações mais pobres. Não se pode, também, fazer exportações com impostos neste cenário altamente competitivo.

Situações complexas como estas levaram Mizabel Derzi, citando Michael Graetz, a criticar a tributação internacional sobre a renda na globalização, uma vez que esta se baseia em meios inadequados como fonte de produção da renda e residência, juros e rendimentos, juros e dividendos, preços de transferências, como formas jurídicas “encapsuladas”, que fogem à realidade econômica. Comentando Allison Christians, Mizabel Derzi registra a oscilação do pêndulo decisório, pois vem alternando entre concepções de equidade social e a eficiência econômica, com prejuízos ao bem-estar social, à efetivação dos direitos humanos e da dignidade humana³⁰⁴.

Por outro lado, no Brasil, para deter algumas tendências pouco republicanas, a Emenda Constitucional n. 3/1993 passou a exigir a observância da legalidade tributária para concessão

³⁰¹ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Mônica Baungarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p.553.

³⁰² NADER, Adalberto. O imposto Tobin ou o idealismo global em seu viés tributário. *In*: AMARAL JÚNIOR, Alberto. **Direito do Comércio Internacional**. Rio de Janeiro: Juarez Oliveira, 2002, p. 269 e 271.

³⁰³ RIBEIRO, Felix. **Taxa Tobin europeia pode gerar receita de 35 mil milhões de euros**. Disponível em: <http://www.publico.pt/economia/noticia/taxa-tobin-europeia-pode-chegar-aos-35-mil-milhoes-de-euros-de-receita-1582600>. Acesso em: 3 out. 2022.

³⁰⁴ DERZI, Misabel. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 16, n. 108, fev./maio, 2014.

de subsídios, exonerações, isenções e exclusões de créditos tributários para evitar aprovações de favores supostamente legais. Aprovou-se, também, o Imposto sobre Movimentações Financeiras (IPMF), que foi julgado inconstitucional na ADI 939-7 – DF. Todavia, pela Emenda Constitucional n. 12, de 12 de agosto de 1996, veio a lume a Contribuição sobre Movimentações Financeiras (CPMF), que vigorou até sua revogação. Num cenário de reforma tributária, diante da situação espelhada até aqui, a CPMF pode ser uma saída para a tributação manter-se viável. Novastecnologias vêm surgindo, a ameaçar as funções tradicionais do Estado³⁰⁵.

Além disso, arcaicos problemas de patrimonialismo nos países em desenvolvimento agravam os problemas nacionais. Problemas técnicos convertem-se em vãos debates quando a realidade deveria estar em conciliar justiça e liberdade (democracia). O Estado não pode ser corrupto. A competição tributária agressiva, em escala mundial e nacional, exige crescentes esforços tributários para pagar juros pelas nações em desenvolvimento que mal conseguem conter os desperdícios em desonerações tributárias nebulosas e isenções ineficientes. Assim, o retardamento da reforma tributária sobrepõe-se a inúmeras extravagâncias históricas.

Observe-se, no Brasil, pouco a pouco, assiste-se a paulatina deterioração das contas públicas, problemas de Bem-Estar Social e, ao mesmo tempo, a crescente carga tributária. A metodologia de cálculo da carga tributária pode não ser uniforme, pois a mídia tem noticiado que a carga tributária em 2019 e 2020 situa-se em torno de 36,9%, já a Receita Federal registra 33,26% do PIB, em 2018 (em torno da média da OCDE)³⁰⁶. A dificuldade crescente na gestão do Estado, sobretudo, das nações em desenvolvimento como o Brasil demonstram que a carga tributária confere-lhe baixo retorno social mesmo estando próxima da média da OCDE³⁰⁷.

Os blocos regionais de livre comércio têm o mérito de suavizar um pouco essa competição tributária em seus seios por acordos alfandegários, mas não resolve o problema. De toda sorte, essa realidade internacional pressiona a que o Brasil posicione-se em termos de elaborar uma estratégia de longo prazo, a sistematizar um urgente projeto de desenvolvimento

³⁰⁵ ABRAHAM, Marcus. **As emendas constitucionais tributárias e os 20 anos da Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 62 e 77.

³⁰⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga tributária no Brasil 2018: análise por tributos e bases de incidência**, mar. 2020. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2018/view>. Acesso em: 26 fev. 2022.

³⁰⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga tributária no Brasil 2012: análise por tributos e bases de incidência**, dez. 2013. Brasília, 2013. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2012>. Acesso em: 7 fev. 2021.

econômico e social sustentável, o quê, a exemplo do Japão, e demais Tigres asiáticos, exige consenso e a elaboração de convergências.

Se os entes públicos brasileiros estão com problemas de endividamento e de arrecadação, sobretudo, os estados federados, que têm competência para a gestão arrecadatória do ICMS, o momento faz-se oportuno para investigar a origem desses problemas, suas consequências, quiçá, a possibilitar o alcance de futuras decisões e soluções eficazes sobre a matéria, revendo a matriz tributária.

Sabe-se que o Estado não pode retirar o dínamo do setor privado, grande empregador de mão de obra, gerador de receitas tributárias, de inovações e de progressos. Encontrar o ponto de equilíbrio diante de tantas demandas represadas e de posicionamentos ideológicos diversos em verdadeiros campos magnéticos instalados nos debates internos será sempre um desafio. Mas, o IVA pode ajudar. O desafio será construir um imposto justo e de abrangência nacional, pois há de favorecer a construção de um projeto nacional de desenvolvimento, a exemplo de outras nações de sucesso, sem “guerra fiscal”, o que será examinado em detalhes mais à frente.

Neste breve estudo sobre a competição tributária internacional, e nacional, foi possível aquilatar as dificuldades e as limitações existentes na matriz tributária do Brasil. Pode-se perceber que essa matriz é concentradora de renda e de propriedades, como será examinado em mais detalhes à frente, a dificultar a vida nas cidades inchadas de problemas sociais. A seguir, serão examinados os reflexos da matriz tributária brasileira sobre os municípios, visando a chegar a alternativas emancipadoras.

1.4.2 A matriz tributária e os municípios

A Constituição Federal distribui as competências tributárias para os entes federados formando o chamado federalismo fiscal, para arrecadação de seus tributos e gastos com a prestação de serviços públicos. Na Constituição Federal de 1988, como visto, os impostos federais são os seguintes: IOF, II, IPI, IRPF, IRPJ e as contribuições da União são Cofins, PIS-PASEP, CSLL, INSS. Os impostos Estaduais são ICMS, IPVA e ITCD. Os municípios IPTU, ISS e ITBI, conforme os artigos de 153 a 156 da Constituição Federal.

Uma fatia da arrecadação federal e estadual é distribuída em favor dos municípios nos termos do artigo 59 da Constituição Federal. Muitos municípios inexisteriam sem as transferências intergovernamentais. A partir da noção de serviço público o Ocidente vem desenvolvendo suas administrações públicas. Com os estudos de Duguit rompeu-se a visão de soberania advinda do absolutismo, a permitir o remodelamento finalístico das instituições

públicas pelo estabelecimento da noção de que o Estado deveria prestar serviços públicos³⁰⁸. Mas, o Estado, para prover serviços públicos, como visto, necessita fixar tributos e arrecadá-los.

Os municípios ainda recebem 25% da arrecadação de ICMS, de competência estadual, sendo que 75% dessa arrecadação deve ser repartida na proporção do valor adicionado em cada município, conforme lei estadual, bem como, os demais 25% serão distribuídos por critérios definidos em lei estadual, com fulcro no artigo 158, inciso IV, da Constituição Federal. É importante observar, porém, que a distribuição pelo FPM ocorre na intenção de reduzir as desigualdades sociais estabelecendo uma proporcionalidade entre população e renda per capita municipal para sua distribuição. Todavia, Oliveira e Rossignoli, explicam que o mesmo não ocorre com o FPE, pois não segue o mesmo padrão, sendo destinado 85% das receitas para as Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Quanto às transferências voluntárias podem revelar algum “preço político” na distribuição, sobretudo, em momentos de crise arrecadatória e recessão³⁰⁹.

Para compensar a desoneração das exportações de produtos industrializados, em prejuízo da arrecadação do ICMS-exportação, a União constituiu um fundo de compensação, reservando 10% da arrecadação do IPI para os estados exportadores, até o limite de 10% para cada um. Dessa forma, os estados destinam 10% desse repasse para os municípios. A União reparte 50% do ITR arrecadado, a qual repassa ao município, nos termos do artigo 153, inciso VI e parágrafo 4º, da Constituição Federal e dos artigos de 29 a 31 do CTN, pelo valor da terra nua. A União reparte, ainda, 70% do IOF, de 1%, sobre operações com ouro financeiro, ou cambial, com o município de origem, nos termos da Lei n. 7.766, de 11 de maio de 1989, e do artigo 153, parágrafo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988 – arrecadação irrisória na maioria dos municípios.

Além destes impostos, Silva e Silva resumiram detalhes sobre a repartição de receitas tributárias entre os entes federados, em favor dos municípios. Para os municípios, a União contribui com 22,5% do IR e do IPI, mais 1% a ser entregue no primeiro decênio de dezembro de cada ano, por força do artigo 159, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal, pelo número de habitantes em cada cidade, com dados fornecidos pelo IBGE, conforme os critérios fixados por lei – CTN, Decreto-lei n. 1.881/1981, Lei Complementar n. 62/1989 –, sendo 10% desses recursos para capitais e 90% para distribuição com os demais municípios.

³⁰⁸ DUGUIT, Léon. **Les transformations du droit public**. Paris: Librairie Armand Colin, 1.913, p. 32.

³⁰⁹ OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges; ROSSIGNOLI, Marisa. Federalismo fiscal no Brasil: da teoria federalista à crise econômica. **Revista Jurídica**, Curitiba, v. 1, n. 54, p. 395-424, 2019.

Ademais, Silva e Silva registram que os municípios ficam com 50% do valor arrecadado de IPVA licenciados em seus territórios. Os municípios recebem também algumas transferências vinculadas para educação, saúde e assistência social bem como transferências voluntárias, não vinculadas, a título de cooperação em programas de interesse da União e ou dos estados³¹⁰.

A partir da Constituição Federal de 1988, a arrecadação da União aumentou vigorosamente devido ao aumento das contribuições federais, no entanto diminuíram as participações dos demais entes federados, o que implica existir a necessidade de um ajuste na federação. Ainda que seja responsável manter a União com maior fatia de poder para induzir políticas públicas e coordenar as ações no âmbito da federação, não se pode descuidar nem do retorno da política dos governadores nem do abandono das cidades, um *trade-off*.

Observe-se que a Constituição Federal de 1988 aumentou as atribuições dos municípios. Na Tabela 3, a seguir, são consideradas as participações nas arrecadações com as devidas transferências constitucionais.

Tabela 3 – Carga tributária do Brasil, de 2013, por base de incidência e por volume de arrecadação (R\$ milhões)

Tributos	Arrecadação	Percentual
Bens e Serviços	893,055,30	51,28%
Folha de Salários	435.062,92	24,98%
Renda	315.276,04	18,10%
Propriedade	61.090,83	3,5%
Transações Financeiras	29.162,89	1,67%
Outros	692,69	0,47%
TOTAL	1.741.658,31	100%

Fonte: BRASIL, 2014³¹¹. Adaptação própria.

O modelo tributário tem sido regressivo e altamente concentrador de renda, não beneficiando, mas prejudicando os pobres: “a matriz tributária brasileira constitui um inegável

³¹⁰ SILVA, Albertiano; SILVA, Alex Dias. Autonomia municipal no federalismo fiscal brasileiro. **Dom Helder Revista de Direito**, v. 1, n. 1, set./dez. 2018. Disponível em: <http://revista.domhelder.edu.br/index.php/dhrevistadedireito/article/view/1414>. Acesso em: 14 abr. 2022.

³¹¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga Tributária tributária no Brasil 2013: análise por tributos e bases de incidência**, dez. 2014. Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2013>. Acesso em: 7 fev. 2022.

sistema de perpetuação de desigualdades e de injustiça social”³¹². O aumento da arrecadação da União é explicado pela taxação das contribuições sociais (Cofins, PIS-PASEP, CSLL, INSS, outras). O desafio é manter as proporcionalidades no bolo tributário para garantir melhor bem-estar nas cidades.

A defasagem participativa municipal na arrecadação tributária total dificulta o acesso a melhores condições de vida por parte da população mais pobre que reside nas periferias das cidades, assim, os municípios podem ter menos recursos para suas atribuições e menos recursos para solucionar antigos problemas de assentamentos precários e urbanificação de bairros pobres. Mas, também, mantendo o IPTU baixo em áreas centrais cresce a especulação imobiliária, como será aprofundado adiante. A especulação imobiliária vem permanecendo quase imperceptível no histórico do modelo tributário brasileiro, o que fomenta a formação de assentamentos subnormais nas periferias e nas zonas centrais das encostas das cidades.

Granai observa que o sistema tributário, entre a economia do bem-estar e da teoria da escolha pública, justifica que seja concentrada no governo central mais arrecadação, em razão de essa esfera ter mais eficiência arrecadatória, capacidade para distorcer menos os preços relativos, além de ser necessária uma autoridade central para a superação de instabilidades graves e ciclos econômicos. Citando e tomando por base as lições de Marcos Mendes, por exemplo, a tributação sobre a renda tem sua justificativa centralizada na União, em razão da capacidade de esse ente recolher o imposto em várias localidades ao mesmo tempo.

Granai considera que se tributa muito o consumo no Brasil. Na Constituição Federal de 1988, os municípios ficaram sobrecarregados de encargos de políticas públicas sociais, mas também recebem transferências intergovernamentais. Quanto aos impostos sobre o patrimônio, a teoria recomenda que sejam limitados a entes locais, basicamente, em razão da facilidade da cobrança, com ressalva em relação ao ITR, pois, no passado, a falta de capacidade administrativa levou esse imposto a ser federalizado. Entretanto, a municipalidade fica com 50% da arrecadação federal do ITR³¹³. Atualmente, há possibilidade de ficar até com 100% dessa arrecadação por convênio, como será demonstrado mais à frente.

Por outro lado, não se pode desprezar a questão do planejamento tributário como forma de economizar pagamento de impostos por parte da iniciativa privada. O planejamento

³¹² SILVA, Janyl; GASSEN, Valcir. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação. 2. ed. rev. atual., aument. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 149.

³¹³ GRANAI, Felipe Bauer. **Federalismo fiscal e desigualdades regionais**: uma análise dos impactos do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) sobre o desenvolvimento e a equalização fiscal. 2022. 141 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências e Letras, Araraquara, 2022, p. 33, 34 e 64.

tributário busca reduzir licitamente o pagamento de impostos, com estudos e conquistas de benefícios fiscais, fenômeno chamado de elisão fiscal. Porém, quando esse planejamento é ilícito, o fenômeno chama-se evasão fiscal.

Stiglitz explica que há necessidade de maior ação coletiva global, visando a controlar a interdependência das nações na globalização econômica, pois observa que tem diminuído a capacidade de resposta dos estados-nação às demandas sociais. A globalização abriu novas oportunidades para elisão e evasão fiscal. Além disso, cresce a cultura de ser necessário reduzir impostos e programas governamentais para não inviabilizar a competição internacional³¹⁴.

Cerca de 60% dos negócios mundiais ocorrem entre as próprias empresas multinacionais³¹⁵. O impacto da redução de expectativa é significativo sobre os países em desenvolvimento. A alíquota do IRPJ no Brasil é fixada em 15% do lucro apurado, mais um adicional de 10%, caso a parcela supere lucro mensal de R\$ 20 mil reais – artigo 2º, parágrafos 1º e 2º, da Lei n. 9.430/1996. A queda gradual de arrecadação tributária do IRPJ no Brasil vê-se compensada pela tributação das pessoas físicas e do consumo³¹⁶. No entanto, os descontos do Simples Nacional para as empresas de pequeno porte contribuem para que a economia tenha fôlego para gerar empregos e rendas.

Nesse contexto, a tributação sobre a renda de pessoas físicas demonstra que a faixa de isenção do IRPF é mínima. Poucas são as faixas de incidência progressiva. Ainda que haja uma progressividade escalonada de 7,5% a 27,5%, conforme a renda, Nunes esclarece que, em cada faixa de renda, a geração de receita tem sido preponderante no estabelecimento de alíquotas incidentes e não a repercussão do tributos sobre a renda individual e mobilidade financeira como atributo de justiça tributária³¹⁷.

Por outra perspectiva, há um estudo econômico importante sobre a tributação ótima como forma de estimular a indústria do vestuário no Nordeste, utilizando o método computacional baseado no algoritmo genético, a partir dos dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2008-2009, a qual concluiu que, se os governos do Nordeste tributassem a categoria de vestuário com alíquota de 12%, em conjunto com uma alíquota de 75% para o fumo e de 7% para a educação, mesmo com uma pequena elevação das alíquotas dos demais

³¹⁴ STIGLITZ, Joseph E. **Povo, poder e lucro**: capitalismo progressista para uma época de descontentamento. Rio de Janeiro: Record, 2020, p. 176.

³¹⁵ CRISTENSEN, John; COLEMAN, Pete; KAPOOR, Sony. Tax avoidance, tax competition and globalisation: making tax justice a focus for global activism. **Global Tax Workshop**, Finland, 18-20 nov. 2004. Disponível em: <http://visar.csustan.edu/aaba/Christensen&Kapoor2004.p>. Acesso em: 8 maio 2022.

³¹⁶ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. **E-commerce, tributação e cultura**: análise juseconômica das imunidades tributárias sobre as cadeias produtivas de livros e músicas. Curitiba: Juruá, 2016, p. 109.

³¹⁷ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 313.

bens de consumo, poderiam avançar em competitividade, eficiência e equidade³¹⁸. Este estudo merece apreciação quanto aos ajustes das reformas tributárias no futuro.

Entretanto, não se pode analisar a questão tributária e federal sem considerar a formação histórica brasileira, com sua matriz sociológica arrastando-se sob uma herança patrimonialista desde a eclosão das capitânicas hereditárias, com forte presença militar e da nobreza de Portugal, que se apossou e manteve o domínio sobre grandes porções de terras, centralizando o poder e fixando o modelo latifundiário, com práticas arbitrárias, deixando imensas porções do território ao abandono e desgoverno³¹⁹. O fenômeno histórico do coronelismo, do mandonismo local, está ligado ao poder exercido pelos proprietários de grandes extensões de terras no Brasil³²⁰.

Com a Constituição Federal de 1988 e tantas aspirações dos cidadãos, frente a novos direitos, transferindo para os municípios a execução de várias políticas sociais, sem a devida contrapartida financeira, e sem arrecadação tributária suficiente, à exceção de alguns municípios maiores, com maior capacidade econômica e tributária, faz com que aumente a dependência de aportes do FPM. Os gastos com pessoal, incluindo as aposentadorias, são elevados. Assim, as despesas urbanas mantêm-se na ordem de 19% a 20% dos recursos arrecadados mais as transferências³²¹.

Também com o advento da Constituição Federal de 1988, procurou-se aliviar as finanças estaduais com novo pacto federativo fiscal. No entanto, as desigualdades regionais, apesar de alguns avanços, continuaram desafiadoras. Ainda, nesse contexto, ficaram privilegiadas as regiões concentradoras de riquezas tanto na partilha do bolo tributário como no modelo regressivo e concentrador de renda³²². No entanto, esse modelo ainda conta com generosas renúncias fiscais. Apesar da escassez de dados sobre desonerações fiscais no âmbito do ICMS estadual, a Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (FEBRAFITE) estimou o panorama de gastos tributários, em 2012, o que pode ser observado na Tabela 4, a seguir.

³¹⁸ LIMA, Livia Rodrigues; FERREIRA, Monaliza de Oliveira; PIRES, Glauber Magalhães. O uso da tributação ótima como estímulo à indústria de vestuário no Nordeste brasileiro. Prêmio CNI de Economia 2015. **Revista Paranaense de Desenvolvimento**, Curitiba, v.39, n.134, p.107-124, jan./jun. 2018.

³¹⁹ PRADO JÚNIOR, Caio. **Formação do Brasil contemporâneo**. São Paulo: Brasiliense, 1999, p. 302.

³²⁰ LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil**. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012, p. 36.

³²¹ SANTOS, Angela Moulin Simões Penalva. **Política urbana no contexto federativo brasileiro**. Rio de Janeiro: EdUERJ, 2017, p. 137.

³²² LOPREATO, Francisco Luiz. **Federalismo brasileiro: origem, evolução e desafios**. Campinas: Instituto de Economia – Unicamp. Texto para discussão, jul. 2020. Disponível em: <https://www.eco.unicamp.br/images/arquivos/artigos/TD/TD388.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2022.

Tabela 4 – Percentuais médios de renúncias tributárias de ICMS no Brasil – 2012

Locais	Percentuais médios de renúncias tributárias de ICMS – 2012
Região Norte	39,9%
Região Nordeste	14,0%
Região Sudeste	10,0%
Região Sul	27,2%
Região Centro-Oeste	31,2%
Brasil	16,6%

Fonte: AFONSO, 2014³²³.

Como visto, a União, após a Constituição de 1988, vem, paulatinamente, aumentando sua arrecadação tributária sem compartilhamento, por meio de contribuições, mas também suportando os efeitos de boa parte da federalização do endividamento dos entes públicos estaduais, como ocorrido na década de 1980, com pesados pagamentos dos juros das dívidas interna e externa, além da expansão de gastos e de transferências. A superação dos desafios das dívidas interna e externa vem passando pelo aumento da carga tributária, redução de gastos públicos, privatizações, elevação da taxa de juros no mercado interno, para controlar a inflação acelerada, entre outras políticas econômicas e sucessivos planos econômicos no intento de promover o controle monetário³²⁴. A União não pode ser frágil.

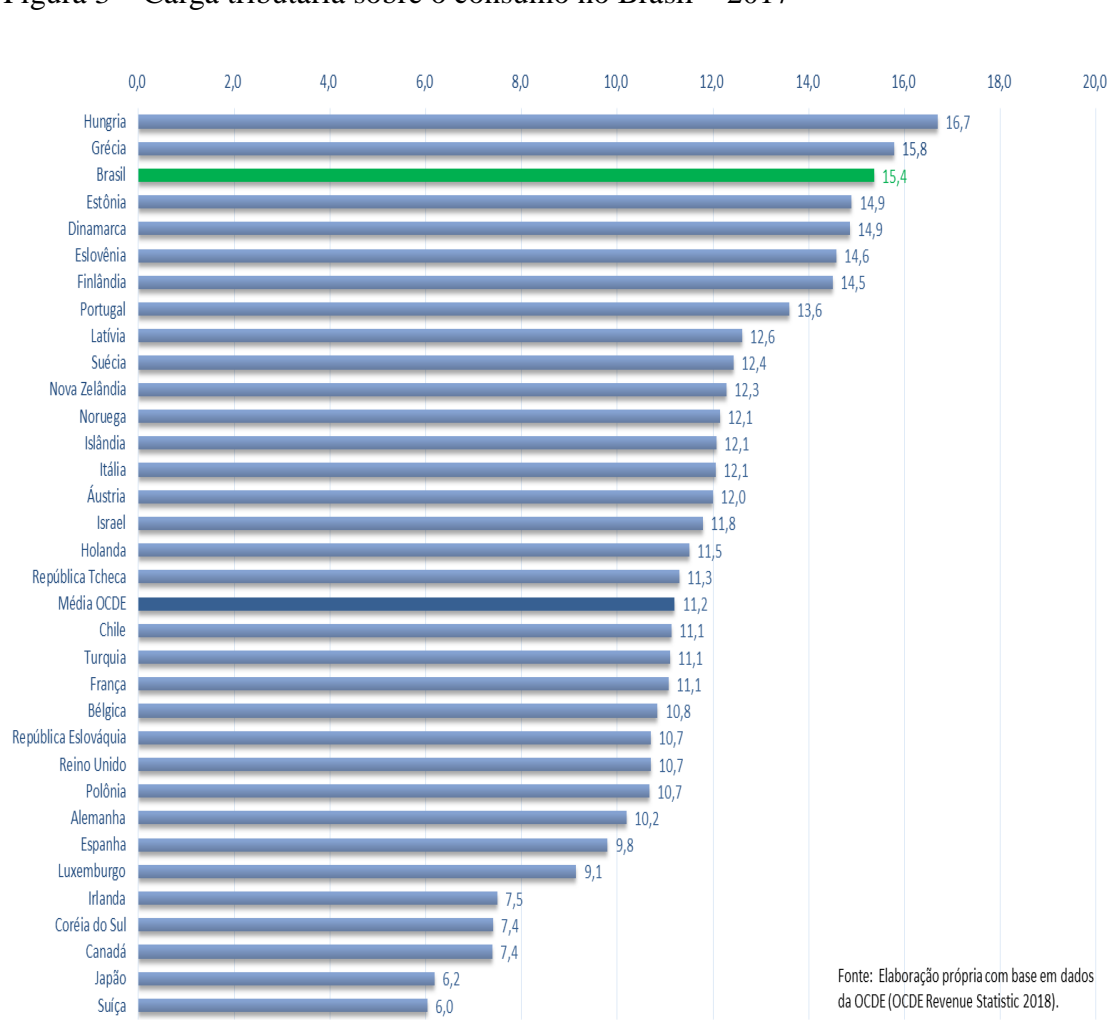
O Brasil, nesse contexto, está entre as nações em que mais tributa-se o consumo, com repercussões econômicas relativas ao ICMS, ao PIS, à COFINS e ao IPI. Duarte revela que a tributação sobre o consumo no Brasil é quase o dobro dessa tributação no mundo: “cerca de 65%”, estando muito acima da média mundial, que está em torno de 35%, segundo a OCDE. Em países desenvolvidos como os Estados Unidos e o Japão, ela é abaixo de 20%³²⁵. Observe-se, na Figura 3, a seguir, a tributação sobre o consumo em 2017.

³²³ AFONSO, José Roberto Rodrigues (coord.). **A renúncia tributária do ICMS no Brasil**. Brasília: Banco Interamericano de Desenvolvimento, fev. 2014, p. 13. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/renuncia-tributaria-do-icms-no-brasil>. Acesso em: 18 jan. 2022.

³²⁴ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. **Demanda por crédito do Tesouro Nacional Brasileiro de 1974 a 1993**. 1994. 73 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Econômicas), Centro Universitário de Brasília (UniCeub), 1994, p. 67-68.

³²⁵ DUARTE, Cláudia. Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumo. **Jornal O Tempo**, 27 jun. 2016. Disponível em: <https://www.otempo.com.br/economia/na-contramao-do-mundo-brasil-tributa-mais-o-consumo-1.1329469>. Acesso em: 14 ago. 2022.

Figura 3 – Carga tributária sobre o consumo no Brasil – 2017



Fonte: BRASIL, 2017³²⁶, com base em dados da OCDE.

O diminuto espaço na tributação internacional faz com que seja uma opção aumentar a tributação sobre o consumo em países menos desenvolvidos, como já examinado. O ideal será aumentar mais intensamente a tributação sobre a renda e a propriedade e menos sobre o consumo. A repercussão econômica provocada pela regressividade tributária sobre o consumo, em alguns produtos, chega a um somatório de alíquotas invisivelmente elevado, o que afeta os contribuintes mais pobres pela inobservância de suas capacidades contributivas. Assim, a população de baixa renda acaba mais prejudicada o que se reflete negativamente nos indicadores sociais³²⁷.

³²⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga tributária no Brasil 2016: análise por tributos e bases de incidência**, dez. 2017. Brasília, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2016/view>. Acesso em: 15 jul. 2020.

³²⁷ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida dos brasileiros**, 2018. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101629.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2020.

Nesse sentido, segundo dados levantados no âmbito do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, no ano de 2011, a carga tributária nacional, especialmente sobre o consumo, devido à sua regressividade, ou seja, seu peso sobre a camada menos favorecida da sociedade, pesando mais sobre quem ganha até dois salários-mínimos, pode comprometer 48,8% de suas rendas em pagamento de impostos³²⁸.

A proliferação legislativa dá margem a manobras diversas judiciais e extrajudiciais, a dificultar as relações ente o fisco e os contribuintes, pela falta de transparência, além de provocar repulsa a situações de corrupção, ante tantos sacrifícios tributários da população e das empresas, em meio aos graves problemas sociais enfrentados. Essa realidade também provoca sonegação e criatividade para evasão fiscal. A injustiça tributária e, vez por outra, o estabelecimento de sanções políticas acirram os ânimos empresariais. Todavia, a exemplo da experiência dos países nórdicos, a tributação é que garante a unidade, a existência de seus pequeninos territórios como nações consolidadas.

Por outro modo, sistema do Simples Nacional é um sucesso. Se não forem paulatinamente retirados o desconto e a simplificação do Simples, as pequenas empresas vão obter mais fôlego para se manterem no mercado. Essa tributação simplificada tem permitido mais espaço concorrencial aos pequenos negócios. As microempresas e as pequenas empresas trabalham, boa parte, em cenários próximos à concorrência perfeita (preços padronizados e ditados pelo mercado sob pena de não vender, mesmos fornecedores, produtos similares ou iguais, custos aproximados etc.). Essa simplificação deu certo e abriu um caminho luminoso por essa via. Afinal, o problema das empresas pequenas está em suas incapacidades de transferir para os preços o custo dos tributos: “nem sempre o vendedor consegue transferir [...] para os preços, uma vez que estes obedecem às forças de mercado, que estabelecem qual é o preço de equilíbrio”³²⁹.

Esse formato de tributação foi criado por força da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, com a edição da Lei Complementar n. 123/2006. O Simples Nacional é um regime de gestão compartilhada de arrecadação tributária e fiscalização dos tributos incidentes sobre micro e pequenas empresas enquadráveis nesse modelo de tributação, pela criativa união dos esforços das administrações tributárias da União, dos estados e dos municípios. Em processo de compartilhamento de dados, de diminuição de obrigações

³²⁸ BRASIL. Presidência da República. Observatório da Equidade. **Indicadores de iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), 2011, p. 25.

³²⁹ TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 57.

acessórias que tanto oneram o Custo Brasil, o Simples torna melhor o ambiente negocial no Brasil³³⁰. Daí a importância de se manter o Simples Nacional com bons descontos e progressivos.

No entanto, há certo consenso quanto à necessidade de se implantar um IVA nacional, para que, pelo menos, a “guerra fiscal” interna seja debelada. Entre as virtudes do IVA, Saraiva Filho aponta as seguintes: a) simplificação do sistema tributário congregando todos os impostos incidentes sobre o consumo: ICMS, ISS e IPI; b) neutralidade fiscal e fracionamento da carga tributária incidente sobre a produção de maneira mais suave; c) inibição da substituição tributária que distorce o sistema econômico; d) desobstrução de gargalos concorrenciais e impedimento da concessão de benefícios fiscais questionáveis; e) facilidade do combate à sonegação fiscal; f) incentivo às exportações³³¹. Todavia, deve ficar fora do IVA e da regra da não cumulatividade as atuais contribuições sociais e de intervenção sobre o domínio econômico, cuja capacidade arrecadatória atualmente não tem como ser desprezada. A “guerra fiscal” no seio do ICMS mostra-se insustentável às finanças públicas.

No plano doméstico, a doutrina tem considerado que as administrações tributárias brasileiras também competem entre si e têm adotado posturas desconfiadas umas das outras, o que dificulta o controle da “guerra fiscal” interna brasileira. A concessão de benefícios fiscais de ICMS no Brasil tem sido elevada. A legislação brasileira, no âmbito de todos os entes federados, tem-se revelado pródiga na regulação das práticas de renúncias tributárias como instrumentos de políticas econômicas.

No entanto, a proliferação de textos normativos dá margem a diferentes interpretações, motivo de inúmeros conflitos entre os entes federados e, também, de questões judiciais entre fisco e contribuintes. Em outro sentido, um dos problemas das desonerações fiscais nessa “guerra fiscal” tem sido a ineficiência de seu controle³³². As regras tributárias ficam cheias de exceções, o que amplia as obrigações acessórias, além de alimentar a “guerra fiscal” interna.

Logo, há de se pensar em um modelo que iniba a consequente “guerra fiscal”. A regra do artigo 165, parágrafo 6º, da Constituição Federal dispõe que o projeto de lei orçamentária deve demonstrar o efeito regional de receitas e despesas; além disso há de se registrar eventuais

³³⁰ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Simples Nacional completa dez anos**. Brasília, 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/julho/primeiros-dez-anos-do-simples-nacional>. Acesso em: 7 fev. 2022.

³³¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon. IVA no Brasil. In: SARAIVA Filho, Oswaldo; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco. **IVA para o Brasil: contribuições para a reforma da tributação do consumo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 628-629.

³³² ELALI, André. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico**: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. Disponível em: <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2022.

isenções, remissões, anistias, subsídios, benefícios diversos, de natureza financeira, tributária e creditícia.

Qualquer benefício fiscal exige lei específica. Mas, por lei complementar é que se regula concessões e suas revogações, no caso do ICMS (CF/88, artigo 155, parágrafo 2º, inciso XI, alínea “g”) na esfera estadual. Um benefício fiscal estadual concedido reduz o repasse das cotas do ICMS para os municípios por consequência. Assim, devido à “guerra fiscal” as concessões das benesses fiscais para atrair investimentos nem sempre obedecem ao espírito republicano, sacrificando os bons contribuintes que pagam corretamente os impostos e ficam sobrecarregados. Nesse caso, para melhor compreender a “guerra fiscal” interna no Brasil, faz-se necessário conhecer o conceito de gastos tributários (renúncias fiscais), cujos resultados, sem fiscalização suficiente, nem sempre são tão satisfatórios.

Tudo isso atrai um refletido posicionamento ético. Essa engrenagem negativa precisa ser alterada, democrática e pacificamente, dotando a matriz tributária brasileira de justiça e de progressividade, ainda que a competição internacional seja um limitador do viés justo. Unir a tributação sobre o consumo no IVA realmente parece ser uma oportunidade para a integração do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL). Entretanto, o Brasil deve enfrentar problemas semelhantes à integração econômica regional internamente, dada a sua dimensão continental e o fato de a matéria tributária estar repleta de incertezas e de desconfianças.

A tributação sobre o consumo, por sua vez, migrou para o destino para não penalizar os estados e os municípios fora de São Paulo. Contudo, Gassen preocupa-se com a tributação só no destino, pois esta fixa-se em cima do consumo localizado. É aquilo e “pronto”. Não permite a redistribuição de receitas e dificulta soluções de equidade; os princípios jurisdicionais da origem e do destino, em verdade, não conseguem resolver os problemas de equidade anteriores aos esforços de integração econômica, de forma que ficam aos ricos a sua riqueza e aos pobres a sua pobreza³³³. Tal realidade aguça a dependência municipal quanto a transferências intergovernamentais.

A realidade é que os entes públicos preocupam-se mais em não perderem receitas, o que dificulta qualquer reforma tributária. Célia Carvalho, comentando os estudos de Afonso e Varsano, registra que o cenário dos debates sobre reforma tributária acaba convertendo-se em disputas federativas. Todos têm medo de perder o pouco que tem, e os embates são fortes dentro da federação. Não se pode esquecer que o modelo político de financiamento de campanhas

³³³ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino**: tributos sobre o consumo e processo de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 215.

eleitorais faz com que poucos atores com grande poder de barganha aproveitem-se mais de benesses fiscais³³⁴.

O Brasil figura entre as nações que mais tributam bens e serviços, ficando atrás da Hungria, segundo dados obtidos pela Receita Federal junto à OCDE. Em relação ao PIB, a arrecadação da União chegou a ser estimada, em 2016, em 22,11% do PIB, as estaduais, 8,23% do PIB, enquanto os impostos municipais refletiam por volta de 2,05% do PIB; a carga tributária foi estimada, em 2016, em 32,39% do PIB³³⁵.

Tudo se agrava com a baixa qualidade educacional brasileira, o que faz com que a produtividade nacional seja baixa. Em que pese todos os esforços necessários para aumentar a tributação municipal, ainda persiste a injustiça na origem: os municípios conseguem arrecadar pouco em relação à arrecadação nacional³³⁶. No entanto, muitos municípios pequenos nem conseguem ter uma administração tributária e sobrevivem do FPM e de cotas do ICMS – IPVA.

Todavia, Orair e Gobetti consideram que o atual modelo tributário vê-se esgotado, mas percebem que as propostas de reforma não evoluíram politicamente, em razão do conflito distributivo, o que fez com que o sistema tributário se tornasse regressivo e ineficiente³³⁷. Observe-se a repartição atual do bolo tributário, na Tabela 5, a seguir.

Tabela 5 – Participação dos entes federados na arrecadação total de tributos

Entes públicos	2010	2012	2014	2016	2018
União	69,01 %	69,05%	68,46%	68,39%	67,53%
Estados	25,47%	25,16%	25,47%	25,44%	25,90%
Municípios	5,5%	5,8%	6,07%	6,17%	6,57%

Fonte: BRASIL, 2020³³⁸. Adaptação própria.

³³⁴ CARVALHO, Célia Maria. **Instrumentos de advocacy federativa no Brasil**: o dilema dos estados na questão fiscal. 2015. 245 f. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo). São Paulo, Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2015, p. 130-131.

³³⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga tributária no Brasil 2016**: análise por tributos e bases de incidência. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2016/view>. Acesso em: 15 jul. 2022.

³³⁶ ASSOCIAÇÃO MINEIRA DE MUNICÍPIOS. **Os municípios e a arrecadação de receitas próprias**. Belo Horizonte, 1 maio 2014. Disponível em: <https://portalamm.org.br/tributario-os-municipios-e-a-arrecadacao-das-receitas-proprias/>. Acesso em: 14 mar. 2022.

³³⁷ ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Reforma tributária e federalismo fiscal**: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Texto para Discussão, IPEA, 2019.

³³⁸ BRASIL. Receita Federal. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga tributária no Brasil 2018**: análise por tributos e bases de incidência, mar. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2018/view>. Acesso em: 14 mar. 2022.

Como já visto, o princípio da progressividade tributária, confere à norma impositiva um critério de justiça tributária. Nesse ideal, um estudo de importância nuclear sobre progressividade tributária, visando a futuras reformas tributárias, foi realizado em 54 países, por psicólogos ligados à Universidade de Virgínia, por intermédio da entidade Gallup World Poll, a partir da influência filosófica de John Rawls, tendo chegado à conclusão que, nos países em que a tributação é progressiva, os bens públicos são mais bem distribuídos e as pessoas são mais felizes³³⁹.

Dificuldades à parte, a missão do Estado, com seu sistema tributário, é oportunizar um “mínimo social decente”. O Estado é o garantidor da existência de todos os direitos de propriedade, até mesmo, da função social da propriedade: os graus de progressividade tributária podem representar uma espécie de método avaliativo quanto aos efeitos do sistema tributário sobre o bem-estar, “efeitos esses que dependem bastante do bem-estar daqueles que se encontram nos degraus mais baixos da escala socioeconômica”³⁴⁰.

Considerando todos esses desafios, algo novo precisa ser feito, em relação à solução de assentamentos precários no Brasil, não apenas nos grandes centros, mas também nas cidades pequenas e médias, onde essa política pública, via de regra, nem consta na agenda política e social. Conforme Tipke, para uma nova ética impositiva, faz-se indispensável que se envolva mais os Poderes Públicos e os cidadãos, para transformá-la em uma filosofia moral³⁴¹.

Essa nova ética deve ser criada, por regras e princípios, não deve reger-se somente pelo princípio da solidariedade social, mas estribar-se em regras também, pois, como bem lembra Ávila, as regras, diferentemente dos princípios, conferem estabilidade e eliminam potenciais conflitos. Eliminar a regressividade da matriz tributária é um ideal ético a ser perseguido, em socorro dos mais pobres no Brasil, até mesmo, para a proteção do mínimo existencial.

O problema é que a regressividade tributária torna-se um fator excludente. Bolsões de misérias urbanas são formados. Entretanto, as políticas públicas sociais ficam prejudicadas, pois, em expressiva parte dos municípios brasileiros, ínfimas são as receitas com tributos próprios, a dependerem de transferências intergovernamentais.

³³⁹ OISHI, Shigehiro; SCHIMMACK, Ulrich; DIENER, Ed. **Progressive taxation and the subjective well-being of nations**, 8 dez. 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0956797611420882>. Acesso em: 22 jul. 2022.

³⁴⁰ NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 183.

³⁴¹ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luis Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 9.

Isso dificulta o acesso a melhores condições de vida para a população mais pobre que reside nas periferias e nos assentamentos precários, que precisa muito de investimentos públicos de infraestrutura básica, como saneamento, bibliotecas, creches, REURB-S, entre outras demandas importantes.

Assim, refletir sobre a questão tributária para implantar uma nova realidade nas cidades, sobretudo, as médias, tornou-se uma questão relevante e inadiável. Observe-se, na Tabela 6, a seguir, como vem situando-se o Brasil em relação ao cenário internacional.

Tabela 6 – Carga tributária brasileira comparada (% PIB)

País/Bloco	Carga tributária	Renda	Patrimônio	Consumo	Folha de salários
Brasil	35,9	6,4	1,4	18,8	9,2
OCDE (média)	35,5	12,2	1,9	11,6	9,8
Suécia	44,3	15,5	1,0	12,9	14,8
Reino Unido	35,2	12,6	4,2	11,6	6,8
Canadá	30,7	14,5	3,3	7,5	5,5
EUA	24,3	11,6	3,0	4,4	5,4
Alemanha	37,6	11,4	0,9	10,7	14,4
França	45,3	10,7	3,9	10,7	18,5
Chile	20,8	8,3	0,9	10,6	1,1
Espanha	32,9	9,9	2,0	9,0	11,8
Itália	44,4	14,6	2,7	13,4	13,5
Dinamarca	48,0	29,6	1,8	15,2	1,2
Portugal	32,5	8,7	1,3	13,3	9,0
Grécia	33,8	8,4	2,0	12,6	10,7
Coreia do Sul	26,8	8,0	2,8	9,3	6,7

Turquia	27,7	6,0	1,2	13,0	7,5
Noruega	42,2	20,3	1,2	11,1	9,6
Israel	31,6	9,7	2,9	12,4	6,6

Fonte: RIBEIRO, 2015³⁴².

Contudo, a Secretaria do Tesouro Nacional divulgou, em 2022, uma nova estimativa da carga tributária bruta no Brasil, em relação ao PIB, com o seguinte perfil: carga tributária total: 33,9%; Impostos sobre o Consumo: 14,76%; Impostos sobre a Renda: 8,02%; Contribuições: 8,19%; Impostos sobre o patrimônio: 1,65% e outros impostos: 1,28%, do PIB³⁴³.

Nessa quadra, em busca de simplificar o sistema tributário brasileiro encontram-se tramitando no Congresso Nacional algumas Propostas de Emendas Constitucionais, a 45 e a 110. Tramita, ainda, o Projeto de Lei n. 3.887, de 21 de julho de 2020, propondo reforma infraconstitucional para o modelo tributário brasileiro ainda vigente, entre outros.

O Governo Federal pretende criar a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), por meio de Projeto de Lei n. 3.887/2020. Fazer uma reforma infraconstitucional é mais fácil, principalmente, taxando o faturamento (a receita bruta), não cumulativamente, em operações financeiras, importação de bens e serviços, à exceção de exportações, com alíquota de 12%³⁴⁴. O governo tem a intenção de criar um imposto sobre operações digitais no raio de sua competência residual.

A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n. 45, de 3 de abril de 2019, de iniciativa da Câmara Federal, propõe simplificação, unindo os seguintes tributos: PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS, para constituir um IBS, com alíquota a ser definida por estados e municípios; essa proposta incorpora, em uma parte, a CBS, projeto do governo federal.

Bernardo Appy, fundador do Centro de Cidadania Fiscal, conforme noticiado nas mídias sociais, deve conduzir a Reforma Tributária, pois está cotado a se tornar Secretário Especial no Governo Lula, recém-eleito, em 2022. No caso, a PEC n. 45/2019 deve alcançar

³⁴² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento (RFPTD)**, Rio de Janeiro, v. 3. n. 3, 2015.

³⁴³ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Estimativa da carga tributária bruta do governo geral – 2021**. Brasília, 4 abr. 2022. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 17 dez. 2022.

³⁴⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n. 3.887, de 21 de julho de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), e altera a legislação tributária federal. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Acesso em: 14 mar. 2021.

tramitação e desenvolvimento, com foco na tributação sobre o consumo – IVA único, de forma a conter a indústria de benefícios fiscais, tornar o sistema mais distributivo, o que é uma solução de distorções sem cumulatividade, de modo a simplificar a tributação, alinhando-a a padrões internacionais. Estuda, inclusive, que no IVA o setor de serviços tenha alíquota diferenciada, em resposta a algumas críticas. Essa migração de modelo, todavia, não é simples, portanto, Apy recomenda mudanças graduais, para a reforma estrutural da tributação sobre o consumo³⁴⁵.

No entanto, a PEC n. 110, de 9 de julho de 2019, propõe a criação do IBS, substituindo o PIS/PASEP, COFINS, IPI, IOF, CIDE-COMBUSTÍVEIS, ICMS, ISS e Salário Educação; projeta alíquota única, atribuindo competência estadual, com poder de iniciativa reservado a estados e a municípios³⁴⁶. Em princípio, nenhuma das propostas almeja alterar as regras do Simples Nacional, o que confirma o sucesso dessa política tributária.

Apesar de essas Propostas de Emendas Constitucionais contribuírem para a construção de um IVA mais simplificado, o impacto sobre o setor de serviços pode ser significativo. Afinal, aplicar uma alíquota extremamente alta sobre o setor de serviços, que concentra boa parte dos empregos formais, além de a maioria das empresas pequenas não ter capacidade para repassar o custo tributário para os preços e os contratos, a repercussão econômica pode não ser a esperada, não somente considerando a Curva de Laffer, mas inviabilizando serviços em um primeiro momento. Isso pode recomendar mais cautela quanto a regras de transição.

Mas, por certo, todo o quadro de distorções tributárias regressivas provoca o aumento da acumulação de capitais e de rendas em poucas mãos no Brasil. Provoca, também, a concentração da aquisição de propriedades nas mãos das elites provinciais, travando o crescimento econômico e o desenvolvimento social, pois deixa a população pobre desamparada. A matriz tributária no Brasil quanto mais tem fornecido benefícios fiscais, mais complexa tem ficado, o que torna a realidade mais problemática e desigual.

A tributação do IPTU, se não for progressiva, ficará favorável às castas mais privilegiadas: o IPTU progressivo no tempo, pouco aplicado, incentiva a especulação imobiliária. A tributação do ITBI é fraca, sem progressividade, e a arrecadação do ISS nem

³⁴⁵ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**, jul. 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 19 dez. 2022.

³⁴⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros *et al.* **Reforma tributária: comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 14 mar. 2021.

sempre é desenvolvida de forma a suprir as necessidades municipais. Assim, o êxodo rural acelerado ocorrido no Brasil provocou imenso volume de problemas sociais sobre as cidades pequenas, médias e grandes. Os excluídos das zonas rurais vão migrando de cidade em cidade, em busca de melhores condições de vida, sem encontrarem remédio, o que faz expandir as invasões e os assentamentos precários.

Como já abordado, Gassen explica que, em 1940, em torno de 69% do total da população brasileira viviam no campo. Cinco décadas depois, cerca de 75% da população passaram a residir no meio urbano³⁴⁷. Nesse caminhar acelerado e desagregador, atualmente, o Brasil já tem 84,7% da população morando em cidades. Logo, o desenvolvimento urbano merece ser estudado na proporção dessa progressão, pois não é lícito provocar uma exclusão social massificada e manter essa população em péssimas condições de existência. Nesse aspecto, Maricato explica que as cidades têm-se tornado “verdadeiras bombas socioecológicas”³⁴⁸.

Com a velocidade do crescimento das grandes cidades, a crise nos entes locais ficou grave. Como em torno de 85% da população já residem em cidades no Brasil, muito há a ser construído para que a população, sobretudo, mais pobre e residente em assentamentos precários e periferias, sem infraestrutura, possa ter um ferramental para defender seus direitos a uma vida digna, praticamente em quase todos os municípios, o que estofa a importância das cidades médias como polos desenvolvimentistas. Os grandes problemas urbanos tornam a questão fiscal crucial, ou seja, atrai um novo olhar sobre as receitas e despesas municipais, para grandes soluções. Espera-se que o federalismo brasileiro supere as dificuldades imediatas, considerando-se que, entre as virtudes do sistema federal, está “a flexibilidade, isto é, a capacidade de resolver tensões regionais dentro de um mesmo marco legal e político”³⁴⁹.

As prefeituras das cidades médias, médias-grandes e grandes estão convivendo com enormes desafios sociais urbanos. O Brasil tem 5.570 municípios. Segundo a Confederação Nacional de Municípios, cerca de 7,5% dos municípios arrecadam acima de 30% de suas receitas em impostos de sua competência³⁵⁰. Outra fonte registra que 70% dos municípios

³⁴⁷ GASSEN, Valcir. **A lei de terras de 1850 e o direito de propriedade**. 1994. 236 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1994, p. 25.

³⁴⁸ MARICATO, Ermínia. **O impasse da política urbana no Brasil**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2014, p. 19.

³⁴⁹ PINHEIRO, Paulo Sérgio. **Brasil: um século de transformações**. São Paulo: Companhia das Letras, 2001, p. 3.

³⁵⁰ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Como aumentar a arrecadação municipal sem aumentar impostos**, 2019. Disponível em: [https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Como_melhorar_a_arrecadação_municipal_sem_aumentar_impostos_\(2019\).pdf](https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Como_melhorar_a_arrecadação_municipal_sem_aumentar_impostos_(2019).pdf). Acesso em: 7 out. 2022.

brasileiros dependem hoje em mais de 80% de verbas que vêm de fontes externas à sua arrecadação³⁵¹, do FPM e das cotas do ICMS – IPVA.

Em meio aos debates doutrinários e parlamentares sobre os problemas tributários, o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social já registrou um detido estudo sobre os principais problemas existentes na matriz tributária brasileira: a) sistema tributário regressivo e carga tributária mal distribuída: a carga tributária observa diferenças, conforme a faixa de salários-mínimos; pessoas que ganhavam dois salários-mínimos pagavam 48,8% de suas rendas em tributos em 2004; pessoas que ganhavam acima de 30 salários-mínimos pagavam apenas 26,3% da renda em tributos em 2004; b) retorno social baixo em relação à carga tributária: baixos investimentos em saúde, educação, segurança pública, moradia, saneamento básico, em relação ao PIB; de uma carga tributária de 34,9%, em 2008, somente 10,4% retornaram à sociedade sob a forma de investimentos em saúde, educação, segurança pública, moradia, saneamento básico; c) desincentivo às atividades produtivas e a geração de emprego por conta da estrutura tributária: os eleitores, em 2003, elegeram três problemas: grande número de tributos (76%), tributos cumulativos (56%) e tributação sobre a folha de pagamentos (44%); d) inadequação do pacto federativo em relação a suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades: aborda a disparidade dos orçamentos dos 20% dos municípios mais pobres e compara com o orçamento dos 20% municípios mais ricos: nos 20% mais pobres, vivem 27% dos brasileiros e seus orçamentos *per capita* não superam R\$ 1.032,00; nos 20% mais ricos, vivem 17% da população brasileira e seus orçamentos *per capita* superam R\$ 2.000,00 (dados de 2009); e) não há cidadania tributária: a carga tributária sobre os produtos finais não é transparente: A União arrecada IPI, COFINS, CIDE, PIS sobre diferentes bases de incidência de forma não harmonizada; existem 27 legislações para o ICMS e 5.564 legislações para o ISS no Brasil. O Sistema Tributário brasileiro é desigual e injusto³⁵².

O diagnóstico foi preciso. Faz-se necessário liberalizar o modelo tributário nacional, admitindo que todos os cidadãos tenham direito a um sistema tributário justo. Torres, defensor do Estado fiscal democrático (consentido), assenta que os direitos humanos são “inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis”, que “o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado”³⁵³.

³⁵¹ CAZIAN, Fernando. 70% dos municípios dependem em mais de 80% de verbas externas. **Jornal Folha de São Paulo**, 7 fev. 2019.

³⁵² BRASIL. Presidência da República. Observatório da Equidade. **Indicadores de iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), 2011, p. 17- 33.

³⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 37.

Assim, a matriz tributária brasileira precisa, realisticamente, observar que cerca de 84,7% da população brasileira já vivem em cidades, segundo o IBGE, em dados de 2015³⁵⁴. Logo, o Estado tem o poder-dever de dar respostas efetivas aos problemas urbanos, e a solução deve ser holística. Os aglomerados subnormais são dominados pelo narcotráfico. A concorrência tributária entre os entes federados faz aumentar, ineficientemente, a tributação sobre remédios, alimentos, energia, combustíveis etc..

A substituição tributária para frente, ou para trás, pode simplificar a gestão tributária, garantir a subsistência da arrecadação, mas também provoca distorções sistemáticas, o que recai como externalidade negativa sobre as pessoas mais pobres regressivamente. Tudo isso provoca pressão para que o custo de produção eleve-se, faz as obrigações acessórias das empresas aumentarem, o que recai sobre os preços que, também, tendem a aumentar, acentuando a regressividade do sistema de forma perigosa economicamente.

Os municípios grandes apresentam maior capacidade arrecadatória, mais influência política, melhor estrutura tecnológica e de recursos humanos, o que favorece o alcance de melhor arrecadação tributária, sem o aumento dos impostos municipais. Todavia, diante dos problemas históricos de assentamentos precários, invasões, presença de organizações criminosas em periferias precárias e os elevados custos advindos do espraiamento das cidades de forma irregular, uma saída encontrada foi buscar simplificar a REURB-S.

Por outro lado, como os municípios de 100 a 500 mil habitantes encontram dificuldades para a geração de receitas próprias, como visto, o crescimento populacional desordenado provoca demandas sociais crescentes. No entanto, as transferências intergovernamentais são vinculadas a despesas obrigatórias, a exemplo de educação e saúde.

As cidades litorâneas turísticas arrecadam melhor em altas temporadas – sobretudo, o ISS, após esses momentos – no entanto, encontram dificuldade em dar manutenção às cidades. Assim, essas municipalidades precisam desdobrar-se para gerarem receitas próprias, a fim de responderem a tantos gastos públicos, sem condições de socorrerem danos ambientais, assentamentos precários, carências de infraestrutura, entre outras mazelas que se acumulam. Via de regra, os morros das cidades ficam repletos de assentamentos precários.

A situação urbana de algumas cidades vem ficando caótica. Neste estudo, busca-se conjugar a análise da tributação com o problema urbano. Não existem soluções urbanas sem recursos financeiros. Esse viés é relevante e não vem sendo estudado à altura da gravidade do

³⁵⁴ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **População rural e urbana**, 2015. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/18313-populacao-rural-e-urbana.html>. Acesso em: 12 ago. 2022.

problema. Uma cidade, para ser inteligente e sustentável, precisa ter recursos para se financiar, ou seja, há de ser fomentada a expansão do financiamento de importantes políticas públicas sociais, a começar com a transformação de assentamentos precários em bairros nas cidades médias, com eficiência tributária e transparência nas aplicações dos recursos públicos disponíveis. Afinal, apesar de todos os desafios, o Estado tem a missão de promover o bem-estar e a eficiência das funções sociais das cidades³⁵⁵.

Nesse sentido, o presente estudo observa o quanto será preciso mover esforços para atualizar o marco institucional na gestão das cidades. Crescendo a cidadania, surgem novas potencialidades para a reestruturação matricial das bases tributárias no pacto federativo, rompendo com a inanição tributária das cidades, a viabilizar o financiamento humanitário da urbanificação integral de bairros pobres e de assentamentos precários com mais recursos próprios. Investigar como superar dificuldades e a estagnação, sobretudo, na gestão das cidades, é um fator crucial.

As pretensões de reforma tributária no Brasil não têm avançado suficientemente, e as cidades crescem. A solução não é somente abastecer os cofres municipais de recursos públicos. A tributação não deve atender somente a aspectos de constitucionalidade e legalidade, a imposição tributária deve ser justa. A população precisa ser sensibilizada quanto à importância de se pagar impostos e o quanto é importante exigir dos gestores públicos transparência.

O princípio da capacidade contributiva deve orientar a progressividade tributária. Faz-se indispensável dotar a sociedade de maior controle social sobre os gastos públicos e soluções urbanas integrais. A propósito, entre os vários conceitos do termo urbanificação, para José Afonso da Silva, pode ser compreendida como a correção da urbanização em vários aspectos, a renovação urbana, reurbanização³⁵⁶.

Diante das dificuldades crescentes dos municípios médios no Brasil, observa-se a necessidade de rever o pacto federativo, de se fazer uma reforma tributária justa, com mais progressividade tributária, para ampliar a base tributária impositiva para os municípios, para financiar não somente a modernização tecnológica da gestão municipal como transformar o contribuinte de simples pagador de impostos a parceiro do desenvolvimento. Mas, não é só isso.

³⁵⁵ CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro; RIBEIRO, Carlos Vinícius; MONTEIRO, Vítor. Planejamento, urbanismo e as normas reguladoras da ocupação do solo. *In*: MEDAUAR, Odete; SCHIRRATO, Vítor Rhein; MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich; GREGO-SANTOS, Bruno (coord.). **Direito urbanístico: estudos fundamentais**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 102.

³⁵⁶ SILVA, José Afonso. **Direito urbanístico brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 324. “A urbanificação é, assim, uma forma importante de ordenação urbanística do solo, porquanto, diferentemente da urbanização (fenômeno espontâneo), ela constitui um meio de aplicar os princípios do urbanismo, a fim de propiciar o desenvolvimento urbano equilibrado, por meio do beneficiamento do solo bruto ou do rebeneficiamento de solo já urbanificado e carente de renovação”.

Chama a atenção que o Brasil tem a maioria dos municípios situados em regiões rurais onde boa parte das municipalidades experimentam no agronegócio exportações com largas projeções internacionais. Ainda assim, essas municipalidades marcadamente rurais tributam ineficientemente sob parâmetros urbanos, que se fazem mais adequados a cidades mais desenvolvidas, ou seja, apresentam tributação desconexa com a realidade rural.

Mesmo as capitais mais populosas têm regiões rurais próximas, segundo o Mapa Rural do Brasil. O Brasil tem uma matriz tributária injusta, uma sociedade reflexiva, fragmentada e desigual, marcada pela corrupção e por desperdícios de recursos públicos. Os municípios brasileiros têm dificuldades de gerar receitas próprias e veem-se com dificuldades para a promoção de regularizações fundiárias, correção de danos ambientais, para promoção de programas de moradias urbanas e rurais.

Há de ser feita ampla reforma da tributação sobre o patrimônio no Brasil, para que as cidades sejam financeiramente sustentáveis, assentamentos precários sejam regularizados e urbanificados e tornem-se menos dependentes das transferências intergovernamentais e de financiamentos (dívidas e juros). O Brasil tem a maior parte dos municípios em regiões rurais, no entanto, sua exação municipal é praticamente voltada a aspectos urbanos próprios para grandes metrópoles.

Considerando tudo que já foi examinado, a competição tributária internacional e a espiral especulativa contribuíram para tornar a matriz tributária brasileira ainda mais problemática. Os entes subnacionais enfrentam dificuldades econômicas e demandas sociais crescentes, não podem perder receitas próprias, no entanto, a tributação deve ser justa. Todavia, observando-se a dependência econômica de enorme parcela de municípios de recursos interfederativos, pode-se cogitar que tal realidade contribui para a manutenção do *status quo* político, pois a matriz tributária vem mantendo-se engessada. Muitos são os entraves ao desenvolvimento de políticas públicas, o que torna urgente rever não somente o pacto federativo como também a própria matriz tributária brasileira. A nova moldura jurídica urbano-constitucional é uma opção democrática para a correção de inúmeros problemas cumulativos, mas o risco de inanição tributária precisa ser superado para dar efetividade à REURB-S. No próximo capítulo, serão examinadas as bases do bem-estar social e da tributação.

CAPÍTULO 2. TRIBUTAÇÃO, EQUIDADE E EFICIÊNCIA

Os tributos reais são aqueles que incidem sobre a propriedade. O ISS incide sobre o consumo de serviços indireto, repercutindo a outrem o custo tributário. Os impostos reais são incidentes diretamente sobre a propriedade da pessoa física ou jurídica, não repercutindo sobre outra pessoa, como no caso do IPTU, do ITBI e do ITR. Neste capítulo, serão examinados os tributos que compõem a receita municipal. Após o exame sistemático do cenário global e nacional tributário, a opção por um corte epistemológico nesta pesquisa busca focar mais em tributos sobre o patrimônio na esfera municipal, o que será empreendido a seguir.

2.1 MOLDURA JURÍDICA DA TRIBUTAÇÃO REAL INTERNACIONAL E IPTU NO BRASIL

O IPTU é um imposto muito importante em cidades grandes e médias. Mas, o exercício do poder tributário está sujeito às limitações constitucionais ao poder de tributar (CF/88, artigos de 150 a 152), que são garantias que o Estado Democrático de Direito oferece a seus cidadãos, às empresas e aos entes da federação. De longe, há uma polêmica se a tributação sobre a propriedade urbana deve incidir somente sobre a terra ou sobre a terra e o prédio.

Obviamente, para tributar, o ente público deverá observar se o projeto de lei está em harmonia com a Constituição Federal, a Constituição Estadual e a Lei orgânica Municipal, se seus dispositivos ensejarão ou não haverá colisão com algum princípio ou imunidade tributária, com direitos e garantias individuais, bem como se há ofensa à competência de outro ente federativo, pois há o dever de preservação da forma federativa do Estado brasileiro, como cláusula pétrea.

Inicialmente, convém verificar como se encontra a tributação territorial e predial no cenário internacional. Entre as formas de tributação da propriedade, tem-se a taxação sobre: a) o valor anual do aluguel, seja em valor bruto ou base líquida – comum entre os países que são ex-colônias britânicas, como Singapura e Malásia; b) o valor do capital, que é um imposto sobre o valor da propriedade, incluindo terra, construção e melhorias – sistema encontrado em países como os Estados Unidos e o Canadá; ou c) o valor da terra, ou local, que desconsidera a

existência de quaisquer edifícios e melhorias, como no caso da Nova Zelândia, entre outras nações³⁵⁷. Há também o modelo do imposto predial e territorial³⁵⁸, que é o adotado no Brasil.

Bahl e Martinez-Vazquez registram que os impostos prediais e territoriais não oferecem concorrência tributária vertical em relação aos demais impostos. O custo de conformidade sobre os contribuintes é baixo, contrariamente a outros impostos, como o IVA. Contudo, esse imposto também tem um grau de complexidade e, por vezes, a arrecadação pode ficar baixa. Quanto maior o grau de urbanização, mais tende a ser viável a tributação sobre a propriedade. Após cálculos econométricos, os autores concluíram que, se for aumentado 1% do PIB em impostos sobre a propriedade predial e territorial, isso representará um salto significativo na capacidade de financiamento dos governos locais nos países ao redor do mundo. Entretanto, defendem que o imposto predial deve basear sua cobrança sobre a terra, para melhorar a qualidade do uso da terra, “especialmente se a terra for tributada de acordo com seu valor de localização em áreas urbanas, e se a avaliação estiver em seu nível mais alto e melhor uso, ocorrerá uma alocação mais racional do uso da terra”³⁵⁹.

Na mesma linha de recomendação, Dye e England acreditam que a tributação somente sobre a terra e não sobre as benfeitorias evita o congelamento e mesmo eventuais limitações de avaliação, distorções e tratamento desigual entre contribuintes. Como mais de 30 países já adotaram a tributação da terra, acreditam não ser essa proposta utópica, pois simplifica as apurações dos valores venais. Concebem que o imposto meramente predial desestimula investimentos em novas estruturas ou reformas das plantas já existentes, logo, ineficiente, sendo o imposto sobre a terra eficiente, eis que promove a produção e, com isso, reduz a especulação imobiliária e desencoraja a expansão urbana³⁶⁰. Na Alemanha, a tributação imobiliária tem sido somente sobre a terra para que os negócios prosperem³⁶¹.

Slack, por sua vez, reconhece que a oferta de imóveis é inelástica e que o imposto predial não é bem visto pelos contribuintes, pois a exação é visível. As avaliações dos imóveis são caras, e a planta de valores acaba se desatualizando. Citando Zodrow, concebe que o IPTU

³⁵⁷ LEE, Amy. Property taxation under conditions of rapid urban growth: the Singapore experience. **Journal of Property Valuation and Investment**, v. 11, n. 4, p. 301-338, 1993. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/EUM000000003308/full/html>. Acesso em: 20 jul. 2022.

³⁵⁸ WILSON, John Douglas. Property and land taxation. **A companion to urban economics**. Ed. by RJ Arnott and DP McMillen, p. 348-372, 2006.

³⁵⁹ BAHL, Roy; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. **The property tax in developing countries: current practice and prospects**, jan. 2007. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/228652506>. Acesso em: 25 abr. 2022.

³⁶⁰ DYE, Richard F.; ENGLAND, Richard W. **Assessing the theory and practice of land value taxation**. Cambridge, MA: Lincoln Institute of Land Policy, 2010.

³⁶¹ BACKHAUS, Jürgen G. *et al.* **Land value taxation in Germany: theoretical and historical issues**. METEOR, Maastricht research school of Economics of Technology and Organizations, 1997.

incide sobre o capital e provoca distorções no mercado imobiliário, pois influi nas decisões fiscais dos locais onde são aplicados. Defende que a alíquota sobre empresas deve ser mais leve que em residências. Se o imposto grava terreno e benfeitorias, desestimula a construção e estimula a subutilização do terreno³⁶². O modelo adotado pelos neozelandeses, de tributação só pelo valor da terra, está sendo defendido na PEC n. 110/2019, no Congresso Nacional.

Contudo, outra parte representativa da doutrina defende tese oposta, ou seja, que a tributação territorial e predial é a correta. Wilson, por exemplo, considera o imposto predial satisfatório e melhor que outras taxações, pois é fácil de calcular e atende a dois princípios importantes: princípio da capacidade econômica e princípio do benefício (gerado para os contribuintes, de forma justa). Apesar da controvérsia em relação à capacidade de pagamento, percebe-se que o valor da casa revela, pelo menos, por *proxy*, uma capacidade de renda anual e de pagamento. A propriedade empresarial pode ter proprietários com variados níveis de renda e de riqueza também. Apesar de existirem pessoas sem capacidade de pagamento, o imposto predial é eficiente³⁶³.

Nesse contexto, Fernandes explica que, na Alemanha, existem dois impostos: um sobre edificações e outro sobre terrenos. Na Bélgica, há um adicional do imposto de renda cobrado pelo Governo Central a título de imposto predial. Na Dinamarca, o imposto predial incide sobre os edifícios e terrenos no cadastro local. Na Espanha, incide imposto sobre imóveis, mas as alíquotas são definidas nacionalmente.

Na França, existem três tipos de impostos sobre bens imóveis, conforme a diferença dos municípios: a) um como adicional do imposto nacional; b) um sobre edifícios; c) outro sobre terrenos; os três incidem sobre o valor locativo, com um grau de liberdade na fixação das alíquotas e um teto. Na Irlanda, a principal receita local é chamada de *commercial rates*, a qual incide sobre imóveis comerciais e industriais, por meio de comissão avaliadora independente e com alíquotas variáveis, conforme o local.

Na Itália, o imposto local mais importante é o imposto municipal sobre imóveis, com base no valor cadastral de edificação e terrenos; as alíquotas variam entre 0,4% e 0,7%. No Reino Unido, o único imposto definido nas localidades é chamado *Concil Tax*, pago em função do valor do imóvel e, se a gestão local superar o limite previsto, o Estado pode intervir e reduzir a alíquota.

³⁶² SLACK, Enid. **The property tax**: in theory and practice. Institute on Municipal Finance and Governance, Toronto, University of Toronto, set. 2010.

³⁶³ WILSON, John Douglas. Property and land taxation. **A companion to urban economics**. Ed. by RJ Arnott and DP McMillen, p. 348-372, 2006.

As nações em geral mantêm impostos sobre a propriedade, mas o cadastro imobiliário, normalmente, é administrado por governos estaduais ou nacionais, como na Alemanha. No Chile, na Costa Rica e no Uruguai, o cadastro é nacional, mas, na Argentina, na Colômbia, no Brasil e no Equador, cada municipalidade tem o seu cadastro. Colômbia, Bolívia e México adotaram uma forma de autoavaliação imobiliária³⁶⁴.

Assim, nesta pesquisa, rejeita-se a cobrança da tributação imobiliária pelo valor do aluguel, pelo capital empregado e pelo valor da terra. Considerando a realidade da diversidade regional e a limitação de renda existente na sociedade brasileira, tão desigual, o modelo atual adotado pelo Brasil, apesar de complexo e sujeito a movimentos políticos em face da técnica, mostra-se mais justo e atende melhor ao princípio da capacidade contributiva.

Cesare expõe que os impostos imobiliários são muito reduzidos na América Latina, por exemplo, na Colômbia, equivale a 0,75% do PIB, no Uruguai, 0,67% e, no Chile, 0,63%. Quanto ao valor da terra, citando Carvalho, Cesare registra que existem três maneiras de tributar a terra: a) estabelecer um percentual sobre a locação da terra; b) fixar uma alíquota por metro quadrado; c) aplicar uma alíquota sobre o valor venal da terra, o que é mais simples e comum. A mesma autora revela, também, que há uma relação entre o valor do aluguel e o valor da terra, com a adaptação das letras das variáveis, de acordo com a equação a seguir:

$$V = Y \div (r + Ty) \quad (1)$$

sendo “V” o valor da terra; “Y” o fluxo de renda anual da terra e “r” a taxa de juros anual ou o desconto antecipado anual, sendo, também, a alíquota do tributo “Ty”³⁶⁵. Nessa divisão, pode-se apurar o valor presente com a dedução do imposto de transmissão, se as partes acordarem desse abatimento do imposto.

Por outro lado, Spahn explica como dá-se a tributação sobre a terra na Alemanha, com outro modelo. O Código Tributário é único, para todos os entes públicos, por força do princípio da igualdade e da cláusula de uniformidade de condições de vida. O Estado avalia a terra, a União edita a lei, e o município recebe a exação. O Conselho local contribui na fixação do valor da terra, mas o Estado define o valor e notifica o proprietário e o município.

Os imóveis comerciais agrícolas têm bases de cálculos diferentes e alíquota de 0,6%: a) sobre a terra em si; b) sobre a terra e as benfeitorias. Na propriedade urbana, aplica-se sobre

³⁶⁴ FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU**: texto e contexto. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 250-253.

³⁶⁵ CESARE, Cláudia M de. Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural. Texto para Discussão. **Reforma Tributária**, n. 23. Disponível em: https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_23.pdf. Acesso em: 9 out. 2022.

o valor fiscal do imóvel a alíquota do imposto, de 0,26 a 0,35%. Contudo, com a planta geral de valores ficando desatualizada, a arrecadação passa a ser decrescente. O município pode debitar em conta-corrente o valor do imposto sobre a terra. A Alemanha estudou tributar à semelhança do Brasil (área e edificação). Em transferência onerosa, o comprador do imóvel paga 3,5% da transação, de maneira análoga ao ITBI. O vendedor paga o ganho de capital, entre o preço de compra e o preço de venda. As alíquotas são baixas, pois os municípios têm outras fontes de receitas³⁶⁶. Na Europa, o perfil está bem dividido quanto à tributação da propriedade e de benfeitorias ou somente da terra, o que está demonstrado, a seguir, no Quadro 2.

Quadro 2 – Impostos sobre a propriedade na Europa

País	Imposto	Item taxado			Base incidente			Reavaliações de valores
		Terra	Prédio	Plantas	Renda	Capital	Área	
Áustria	Sobre imóveis	x	x			x		Indexadas
Bélgica	Receita cadastral	x	x	X	x			10 anos
Dinamarca	Para o condado					x		4 anos e indexadas
	Dívida fundiária do condado	x	x			x		
	Sobre imóveis			X		x		
França	Sobre imóveis		x	X	x			3 anos
	Sobre imóveis e terra	x	x	X	x			Adiadas
	Negócios		x	X	x			Indexadas
Alemanha	Sobre imóveis	x	x	X		x		6 anos
Irlanda	Sobre cotações	x	x					de 5 a 10 anos
Itália	Sobre imóveis municipais	x	x					Não especificadas
Portugal	Sobre imóveis	x	x	X				Indexadas
Suíça	Sobre negócios municipais	x	x		x			Anual em aluguel e lucro

³⁶⁶ SPAHN, Paul Bernd. Land taxation in Germany. In: BIRD, Richard M.; SLACK, Enid (coord.). **International handbook of land and property taxation**. Frankfurt: Edward Elgar Publishing, University of Frankfurt, chapter 7, 2004.

Inglaterra	Tarifas não domésticas municipais	x	x	X	x	x		5 anos Não especificado
------------	-----------------------------------	---	---	---	---	---	--	----------------------------

Fonte: BROWN; HEPWORTH, 2002³⁶⁷; SLACK, 2010³⁶⁸. Adaptação e tradução próprias.

Gassen e Valadão explicam que, nos Estados Unidos, a composição da tributação sobre a propriedade é diferente. Há exação sobre a riqueza acumulada (estática) e sobre a riqueza que esteja sendo transmitida (dinâmica), cuja modalidade é definida pelo legislador, para cada fato gerador. A competência é concorrente entre a União, os estados e os governos locais, com a ressalva de que, na transmissão não onerosa (heranças e doações), a Suprema Corte não a considera uma tributação direta em sentido constitucional, por falta de uniformidade quanto à coisa tributada (*direct tax clause*). Mas, os governos locais, conforme as constituições estaduais, não têm essa limitação. Todavia, a União Federal norte-americana, embora competente, não tem tributado a transmissão onerosa da propriedade, somente os estados e os governos locais cobram essa exação, seja por alíquota única ou por tipo de propriedade, inclusive, barcos, aeronaves, *trailers*, petróleo e gás, ações, bens incorpóreos, entre outros.

É comum que parte do imposto sobre a propriedade urbana nos Estados Unidos tenha uma parcela destinada ao financiamento de escolas, por lei específica municipal, em geral, por consulta popular, mas, em regra, não há vinculação de receitas na coleta de impostos. Essa receita é expressiva para os governos locais, algo em torno de 73% de suas receitas nos últimos 15 anos³⁶⁹.

É importante registrar que, na PEC n. 110/2019, consta proposta de tributar só a terra e não mais as construções. Não bastasse isso, por lei complementar, a ideia é fixar alíquotas máxima e mínima e critérios de avaliação de imóveis. A ideia é privilegiar mais a formação de capital sob o fundamento da neutralidade em relação aos construtores. Se essa PEC for aprovada nesse aspecto, os municípios perderão não só a receita, mas também a possibilidade de conduzir a política urbana com liberdade e segurança.

Cesare *et al* levantam uma série de estudos internacionais, para demonstrar que esses argumentos estão incorretos. O Brasil acumula um *know how* nesse tributo já há 200 anos. Entre

³⁶⁷ BROWN, Peter K.; HEPWORTH, Moira A. **A study of european land tax systems**. Lincoln Institute of Land Policy, 2002.

³⁶⁸ SLACK, Enid. **The property tax: in theory and practice**. Institute on Municipal Finance and Governance, Toronto, University of Toronto, set. 2010.

³⁶⁹ GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 171-179.

os argumentos contrários a essa supressão de competência municipal, tem-se: a) a proposta fere o princípio da igualdade tributária; b) a inelasticidade dos bens imóveis reduz ou nulifica o efeito do peso morto; c) o estudo original de Henry George, do século XIX está defasado; d) citando Lichfield e Connellan, McCluskey e Franzsen, Arnott e outros, a dificuldade em apurar o valor da terra e das benfeitorias e, também, de separá-las é a mesma de mantê-las juntas; regras arbitrárias, citando Mills, conduzem a iniquidades; e) os argumentos em defesa da tributação somente sobre a terra são frágeis. Na avaliação imobiliária, se forem incluídos os imóveis anunciados, a atualização da Planta de Valores ficará mais barata e mais rápida³⁷⁰.

Como já observado, não se pode fragilizar ainda mais as municipalidades no Brasil. A Constituição Federal confere à edição de lei complementar a possível regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. No direito tributário, a lei complementar tem missão mais abrangente: a) estabelece normas gerais; b) disciplina eventuais conflitos de competência; c) confere tratamento específico para ato cooperativo; d) pode instituir empréstimos compulsórios, tributos excepcionais no raio de competência residual da União, IGF etc.; e) fixa tratamento diferenciado para pequenas empresas; f) nos impostos constitucionalmente previstos, estabelece o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes (CF/88, artigo 146). Assim, pelo princípio da legalidade, qualquer benefício fiscal, crédito presumido, redução da base de cálculo, anistia, remissão, moratória, entre outros, só podem ocorrer mediante lei específica. No entanto, a lei complementar é que regula a forma de concessão de benefícios fiscais, observado o princípio da igualdade, o fato gerador, a base de cálculo, eventual substituição tributária, entre outras especificidades.

No Brasil, os impostos incidem sobre a geração de riquezas, e uma parte delas é reservada ao Estado. No caso, podem incidir sobre o patrimônio – ITR, ITBI, ITCD, IPTU, IGF; sobre a renda – IRPF e IRPJ; sobre a produção, operação e circulação de bens e serviços – ICMS, IPI, IOF, ISS; sobre a produção e circulação no comércio exterior – II, IE, entre outros. A contribuição para com o Estado permite que a nação sobreviva no tempo, a federação mantenha-se coesa e a municipalidade, próspera. É o Estado que garante o direito à propriedade privada. E a propriedade é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário. Nessa linha, Nagel e Murphy concebem que os impostos são elementos sensíveis do sistema geral de direitos de propriedade que ajudaram a criar; a injustiça na tributação implica injustiças

³⁷⁰ CESARE, Cláudia M.; FERNANDES, Cíntia Estefânia; OLIVEIRA, Gelson; CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto. Nota Técnica: IPTU e a PEC 110/2019 (Reforma Tributária). **Jornal GCN**, 14 ago. 2020. Disponível em: <https://jornalggn.com.br/analise/nota-tecnica-rebate-alteracao-no-iptu-defendida-na-pec-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 16 mar. 2022.

no sistema de direitos³⁷¹. O processo legislativo é “ordenado por meio de regras de estrutura, que disciplinam a produção, a modificação e a extinção de outras normas”³⁷².

Em outro giro, com a fiscalidade, o ente público visa a arrecadar recursos para financiar suas políticas públicas, despesas e investimentos. Busca alcançar como principal finalidade do imposto a arrecadação de receitas derivadas, isto é, de impostos. Ocorre a fiscalidade pela arrecadação de IR, IPVA, IPTU, ITBI, ITCD, ICMS, ISS, taxas, contribuições de melhorias, PIS/COFINS, empréstimos compulsórios, entre outros.

No viés da extrafiscalidade, a tributação pretende induzir comportamentos, alcançar objetivos além de mera arrecadação, para provocar ações, evitar omissões, induzir políticas públicas, *nudges*, sensibilizar contribuintes, entre outros, o que tem sido comum em impostos como o II, IE, IOF, IPI, ITR, IPTU progressivo no tempo, ICMS-Importação e taxaço gravosa sobre supérfluos, por vezes, influenciando de imediato no preço ou na conduta do contribuinte.

A extrafiscalidade é uma técnica de “utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem à mera finalidade de fornecer recursos [...] ao Tesouro”³⁷³. Considera-se para-fiscalidade as exações previstas em lei para custeio de organismos autônomos do Estado, para atendimento de finalidades econômicas e sociais, não orçamentárias, por exemplo: FGTS, contribuição sindical, entre outros.

Observou-se que a situação ou a ação que enseja o fato gerador indicará qual será o contribuinte do imposto. Por exemplo, no imposto indireto, a carga do imposto recai sobre o consumidor do bem ou serviço (há repercussão). O contribuinte de direito é a empresa ou o prestador de serviços. O contribuinte de fato é o consumidor. Há quem qualifique essa carga “invisível” como ilusão tributária, como ocorrem em impostos como o ICMS, o ISS e o IPI. Nos impostos diretos, não existe repercussão, a carga recai sobre o próprio titular do fato gerador, a exemplo do IRPF, IRPJ, ITR, IPTU, ITBI, ITCD, IPVA, entre outros. O fato do IPTU não conter ilusão tributária, a incidir direto sobre o preço do imóvel, por vezes, causa reações em camadas mais prósperas da sociedade.

Algumas regras já estão sedimentadas na doutrina tributária, no que diz respeito à regulação de um imposto, como, por exemplo: a) o estabelecimento de regras de progressividade: a alíquota aumenta quanto maior a base de cálculo – IR, IPTU e ITR; b) a

³⁷¹ NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 11.

³⁷² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 39.

³⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 119.

seletividade tributária: alguns bens são gravados com mais intensidade, em regra, quanto mais supérfluo, mais pode ser tributado, como ocorre mais comumente sobre impostos indiretos – IPI, ICMS; c) o critério da universalidade, por exemplo, gravando o tributo sobre as rendas em geral; d) o critério da generalidade, como a incidência sobre a renda de todas as pessoas físicas; e) a não cumulatividade, não procedendo tributação em cascata, mas deduzindo-se o tributo pago anteriormente na operação seguinte, sob a forma de crédito – IPI, ICMS, IVA, COFINS, entre outros.

A competência de cada ente federativo é indelegável. Compete aos municípios instituir impostos, conforme disposto no artigo 156 da Constituição Federal de 1988. No inciso I, tem-se o IPTU, gravando o tributo sobre a propriedade predial e territorial; no inciso II, o ITBI, a qualquer título, por ato oneroso, incidindo sobre aquisição física, direitos reais de imóveis, cessão de direitos, exceto bens dados em garantia; e, no inciso III, o ISS, conforme rol taxativo existente na Lei Complementar n. 116/2003. Os municípios ainda podem instituir contribuições de melhorias e taxas sobre serviços divisíveis e colocados à disposição dos jurisdicionados.

No artigo 3º do CTN, tem-se o conceito de tributo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Como visto, no Brasil, tributo é gênero cujas espécies são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais. Contudo, os impostos, no Brasil, não são vinculativos de despesa. As dotações orçamentárias podem vincular recursos a determinadas despesas desde que previstas na lei orçamentária anual. As taxas são vinculadas ao serviço prestável ou ao exercício do poder de polícia no raio de competência para regulação por parte do ente público.

No caso, como visto, o IPTU é um imposto real, pois incide sobre o patrimônio, bem material. O IPTU pode ser progressivo ordinariamente, a incidir com mais gravame de forma seletiva. Na exação, será considerada a localização do imóvel e seu uso; não se tributa a riqueza do contribuinte. Todavia, o direito de propriedade está sujeito ao cumprimento da função socioambiental pelo seu titular na ordem urbana. O STF considera que tributar a riqueza configura discrimen inconstitucional (Enunciado de Súmula 589 do STF)³⁷⁴; mas admite

³⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 589** – É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 15 dez. 1976. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

reduzir o IPTU caso o proprietário só tenha um imóvel (Enunciado de Súmula 539 do STF)³⁷⁵. Em matéria extrafiscal, o IPTU poderá ser progressivo no tempo, caso a função socioambiental do imóvel não esteja sendo cumprida, em desrespeito ao Plano Diretor da cidade, nos termos do artigo 182, parágrafo 4º, inciso II, da Constituição Federal.

A área urbana tem previsão no Plano Diretor do Município – na lei. No Cadastro Imobiliário Fiscal qualifica-se como área urbana ter meio-fio ou calçamentos, canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado, conforme prevê o artigo 32 do CTN. A lei municipal também pode fixar área de expansão urbana (zona cinzenta entre zonas urbana e rural).

Quanto à incidência, para o STJ, somente a posse com *animus domini* deve ser passível de exação de IPTU. O artigo 32 do CTN prevê que essa exação pode recair sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse. No conceito de prédio, está contido terra, solo, com ou sem construção. A planta de valores imobiliários é o mapa sobre o qual o IPTU incide na cidade, planta essa que se subdivide em áreas urbanizadas (a cidade, os distritos e as chácaras), em zonas de valor por metro quadrado, para aferição do valor venal do imóvel e aplicação de alíquotas diferenciadas, em razão da localização.

Até a Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000, não se admitia, no Brasil, progressividade em impostos reais, como o IPTU. Uma corrente interpretava que a progressividade só seria aplicável a imóveis não construídos, para forçar a construção, e só admitia a progressividade no tempo; a polêmica arrastou-se com inúmeros recursos nos tribunais, até que foi pacificada a questão com essa emenda constitucional, que admitiu a progressividade ordinária contida no parágrafo 1º, do artigo 145, da CF. Observe-se o Enunciado de Súmula 668 do STF³⁷⁶: “IPTU. A alíquota progressiva era inconstitucional antes da Emenda Constitucional 29/2000, salvo para cumprir função social da propriedade urbana”. Pode-se observar certa omissão da Suprema Corte brasileira por resistir em observar o princípio da capacidade tributária no IPTU.

³⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 539** – É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 3 dez. 1969. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

³⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 668** – É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 24 set. 2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

Contudo, em muitos municípios, as elites políticas não estabelecem essa progressividade suficiente e adequadamente, o que restringe a arrecadação, em ofensa ao artigo 11 da LRF, mantendo os bairros pobres e os assentamentos precários no abandono, por falta de recursos para políticas públicas sociais. Os efeitos do sistema tributário, conforme a progressividade ou a regressividade, atingem “o bem-estar agregado”, sobretudo, das classes socioeconômicas menos favorecidas³⁷⁷.

Por outro lado, em terreno público cedido a empresa privada, ou de economia mista, pela concessão de uso, a realidade fática torna essa empresa contribuinte do IPTU; nesse caso, já chegou a ser afastada a imunidade tributária³⁷⁸. Imóvel da União arrendado a empresa de economia mista, com fim lucrativo, deve pagar o IPTU, pois há domínio útil – posse³⁷⁹. Entretanto, em imóvel de domínio útil da União, havendo cessão sem *animus domini*, o cessionário não é contribuinte do IPTU³⁸⁰.

A partir do artigo 1.369 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o Código Civil, há regulação do direito de superfície, e o detentor desse direito, mesmo de fração do imóvel, também, é contribuinte do IPTU. O artigo 1.371 do Código Civil dispõe que: “O superficiário responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel”. O Estatuto da Cidade, no artigo 21, parágrafo 3º, também dispõe que o superficiário responde pelos encargos e tributos incidentes sobre a propriedade superficiária na proporção da parcela ocupada. Destaca-se que, na Primeira Jornada de Direito Civil, no Enunciado 94, consta: “94 – Art. 1.371. As partes têm plena liberdade para deliberar, no contrato respectivo, sobre o rateio dos encargos e tributos que incidirão sobre a área objeto da concessão do direito de superfície”.

O enfiteuta, ou seja, o detentor de aforamento perpétuo também é contribuinte do IPTU³⁸¹. Em caso de desapropriação de imóvel, o contribuinte só deixa de pagar o IPTU com

³⁷⁷ NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 183.

³⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 601720 – RJ**. Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo. Repercussão Geral. Tema 437. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 16 jun. 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

³⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **RE 594015 – DF**. Não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal a sociedade de economia mista ocupante de bem público. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 6 abr. 2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

³⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg REsp 1034641 – RJ**. Imóvel de domínio da União [...] O cessionário do direito de uso não é contribuinte do IPTU. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravada: Serraria Jacunda Comercial de Madeiras. Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 22 out. 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

³⁸¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 267099 – BA**. O enfiteuta é o titular do domínio útil do imóvel, sendo, portanto, o sujeito passivo do imposto predial territorial urbano. Rel. Min. Eliana Calmon, j. 16 abr. 2002. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

a imissão na posse, ainda que provisória pelo ente desapropriante, até a imissão o responsável é o desapropriado³⁸². O usufrutuário, conforme previsto no inciso II, do artigo 1.403, do Código Civil, também é contribuinte do IPTU; o promitente comprador em “contrato de gaveta”, se descoberto, é contribuinte e sujeito passivo do IPTU. Embora não haja previsão de sujeição passiva o detentor – locatário, administrador, comodatário, ou algum outro tipo de detenção – em geral, em eventual contrato de locação pode assumir a obrigação de pagar o IPTU.

O proprietário esbulhado, com sua propriedade invadida antes de retomar seu imóvel fica dispensado de pagar IPTU³⁸³. Em caso de loteamentos irregulares, desde que por transmissão onerosa, o fisco pode individualizar as unidades e proceder inscrições de IPTU para sua cobrança³⁸⁴. Na realidade tão gravosa de condomínios irregulares constituídos com base em contratos irregulares, em que o ente público não participou nem anuiu, eventuais possuidores devem pagar IPTU – há *animus domini*³⁸⁵. Nesses locais, ainda, caso haja área não edificável prevista no Plano Diretor, mesmo com o fato de parte do imóvel ser considerada área *non aedificandi* (área de conservação, por exemplo), como não há perda da propriedade, mas apenas restrições de uso para que a propriedade atenda à sua verdadeira função socioambiental, a municipalidade pode cobrar o IPTU sobre a propriedade inteira. Há precedentes para isso³⁸⁶.

Todavia, nos termos do Enunciado de Súmula 160 do STJ³⁸⁷, é defeso ao município atualizar o IPTU mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. O princípio da legalidade tributária foi vitorioso, afinal, só por meio de lei, pode-se aumentar IPTU acima da correção monetária (limitação constitucional quanto ao princípio da

³⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 239687 – SP**. A simples declaração de utilidade pública, para fins de desapropriação, não retira do proprietário do imóvel o direito de usar, gozar e dispor do seu bem, podendo até aliená-lo. Enquanto não deferida e efetivada a imissão de posse provisória, o proprietário do imóvel continua responsável pelos impostos a ele relativos. Rel. Min. Garcia Vieira, 17 fev. 2000. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

³⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 1111364 – SP**. Imóvel objeto de invasão por terceiros não gera cobrança de IPTU. Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 25 ago. 2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

³⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 1347693 – RS**. Basta ensejar a posse do bem que incide IPTU sobre a unidade individualizada. Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 11 abr. 2003. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

³⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 1402217 – DF**. Rel. Min. Mauro Campbell, j. 24 nov. 2015. Os detentores de bens públicos se caracterizam como possuidores a qualquer título, para efeito de incidência de IPTU, mediante contrato oneroso. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

³⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1482184 – RS**. O fato de parte do imóvel ser considerada como área *non aedificandi* não afasta tal entendimento, pois não há perda da propriedade, apenas restrições de uso, a fim de viabilizar que a propriedade atenda à sua verdadeira função social. Logo, se o fato gerador do IPTU, conforme o disposto no art. 32 do CTN, é a propriedade de imóvel urbano, a simples limitação administrativa de proibição para construir não impede a sua configuração. Rel. Min. Humberto Martins, j. 17 mar. 2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

³⁸⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Pleno. **Enunciado de Súmula 160** – É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. Primeira Seção: 12 jun. 1996. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

legalidade). Dentro das imunidades dos sindicatos, partidos políticos e entidades beneficentes, mesmo quando o imóvel for alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades (Enunciado de Súmula 724 do STF)³⁸⁸.

Quanto aos imóveis abandonados e que não atendem ao princípio da função social da propriedade, conforme previsto no Plano Diretor da cidade, há previsão de extrafiscalidade na tributação progressiva no tempo, como previsto no artigo 182, parágrafo 4º, inciso II, da Constituição Federal, como já mencionado anteriormente. O artigo 7º do Estatuto da Cidade regula essa previsão para imóveis que não cumprem a função social da cidade, após etapas burocráticas e lentas, podendo a alíquota máxima, em cinco anos, chegar a 15% do valor do imóvel. Esta moldura do IPTU progressivo no tempo é tímida frente a tantos problemas urbanos graves.

No Distrito Federal, o IPTU é regulado pelo Decreto-lei n. 82, de 26 de dezembro de 1966. Há incidência do IPTU em imóvel edificado, pelo tipo de construção, tendo, como regra geral, alíquota de 3% para terreno não edificado; de 1% sobre o valor do imóvel não residencial, imóvel industrial e com alvará de construção, bem como alíquota de 0,3% para imóvel edificado residencial. Os locatários não têm legitimidade passiva para figurarem em ações de execução de IPTU, mas podem ser responsáveis tributários o espólio, a massa falida e o justo possuidor. Há isenções especiais para embaixadas, clubes sociais, ex-combatentes, imóveis da Universidade de Brasília, imóveis edificados e, depois, regularmente ocupados por templos religiosos, locais de proteção ambiental, clubes de serviços, como Maçonaria e Rotary, para o Instituto Histórico e Geográfico do Distrito Federal (IHGDF), creches autódromo, entre outros, nos termos da Lei n. 4.072, de 27 de dezembro de 2007, que estabelece a pauta de valores venais de terrenos e edificações do Distrito Federal para efeito de lançamento do IPTU, e do Decreto n. 28.445, de 20 de novembro de 1967, o qual consolida a legislação que institui e regulamenta esse imposto no Distrito Federal.

Outro aspecto das finanças municipais é a questão do refinanciamento de dívidas fiscais de IPTU. Parte existente na doutrina critica o Programa de Refinanciamento Fiscal (REFIS), entendendo ser uma vertente viciante do contribuinte, mas os prefeitos podem também não ter escolhas fáceis, ainda mais depois da pandemia de Covid-19. Na cidade média

³⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 724** – Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 26 nov. 2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

de Anápolis, no final de 2021, o REFIS concedeu descontos de até 100% de juros e multas de IPTU, dando prazos longos de parcelamento, para recuperar as finanças municipais e resgatar a solvência de contribuintes³⁸⁹.

Na cidade média de Araçatuba, o REFIS 2022 possibilitou um prazo de adesão de três meses, a partir de 1º de abril de 2022, podendo aderir contribuintes em atraso inscritos em dívida ativa com ou sem execução fiscal, exceto em face de leilão, para pagamento à vista, com desconto de 100% sobre multa e juros. Quem pagar à vista ou parcelar em até três vezes tem desconto de 100% de multa e juros moratórios, além de ficar dispensado de pagar honorários advocatícios. Se parcelar em seis vezes, haverá desconto de 100% de multa e 60% dos juros de mora e 50% sobre os honorários advocatícios. Em até 12 parcelas, 70% de desconto de multa, 50% de desconto sobre juros moratórios e 50% dos honorários advocatícios; até 24 parcelas, desconto de 50% sobre tudo. Há 44 mil moradores de Araçatuba devendo o IPTU, algo em torno de R\$ 46 milhões a receber; a expectativa é receber pelo menos 40% dessas dívidas³⁹⁰.

Outra questão que tem sido alvo de críticas na doutrina, sobretudo urbanística, tem sido a concessão de benesses fiscais. Critica-se que o mercado direciona as prioridades municipais. Independentemente desse enfoque, o município médio de Uberaba, por intermédio da Lei n. 13.152, de 30 de outubro de 2019, está legalmente autorizado a conceder inúmeros benefícios fiscais, terrenos públicos, a fim de atrair investidores, podendo instituir isenções totais ou parciais, para gerar empregos diretos e indiretos, conforme o nível de investimentos, com dispensa de licitação. Não se sabe qual o grau de participação social vertem-se na aprovação dessa lei e se ela sacrificará algum programa social urgente, como a REURB-S. Independentemente da legitimidade ou não dessa lei de Uberaba, por certo, não se pode, como bem explica Ricardo Lobo Torres, conferir um “privilégio fiscal odioso”³⁹¹. Nesse aspecto, como esclarece Melo, não se pode ofender o princípio constitucional da igualdade³⁹².

³⁸⁹ PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **REFIS 2021 amplia prazo e vai até 30 de dezembro**, 5 nov. 2021. Disponível em: <https://www.anapolis.go.gov.br/refis-2021-amplia-prazo-e-vai-ate-30-de-dezembro/>. Acesso em: 7 abr. 2022.

³⁹⁰ PREFEITURA MUNICIPAL DE ARAÇATUBA. **REFIS: Prefeitura de Araçatuba lança Programa de Renegociação de Dívidas**. Disponível em: <https://aracatuba.sp.gov.br/refis-prefeitura-de-aracatuba-lanca-programa-de-renegociacao-de-dividas/>. Acesso em: 7 abr. 2022.

³⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Ronovar, 1995, p. 277.

³⁹² BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 47. “I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada; II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator “tempo” – que não descansa no objeto – como critério diferencial; III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados; IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mais o discrimen estabelecido conduz

O Estatuto da Cidade dispõe sobre o Orçamento Participativo e a necessidade de promover audiências públicas para as decisões urbanísticas no parágrafo 4º, do artigo 40, cujos resultados ainda não são os esperados, mas já existem avanços. É impossível construir uma nação próspera sem tributação. Contudo, muitos políticos locais ainda insistem em não querer aproximar-se dos eleitores-contribuintes e torná-los parceiros do desenvolvimento da cidade adistrito ao conceito de nação. Será preciso dar alguns passos para que haja cidadania fiscal suficiente no Brasil para mudar a concepção de exercício de poder, pois o tributo deve ser compreendido como uma via de solidariedade civilizacional, a partir da comunidade local.

Para a observância da função social da propriedade na cobrança de um imposto, as alíquotas podem ser: a) proporcionais; b) progressivas ou regressivas e; c) seletivas. No caso, a lei municipal disporá a respeito, conforme os critérios constitucionais fixados. No entanto, dentro do panorama regulatório do IPTU, existem três tipos de progressividade: a) a progressividade está prevista no artigo 156, parágrafo 1º, inciso I, cumulado com o artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, como regra geral para esse imposto ; b) para induzir comportamento rumo ao atendimento da função social da propriedade existe a progressividade extrafiscal genérica prevista no artigo 156, parágrafo 1º, inciso II, da Constituição Federal (em caráter ordinatório); c) a título de extrafiscalidade sobre o ilícito de não cumprimento da função social da propriedade, há o artigo 182, parágrafo 4º, da Constituição Federal, para, coercitivamente, forçar o proprietário desobediente ao Plano Diretor a regularizar a situação do imóvel em situação ilícita. O Plano Diretor, como instrumento de política urbana, em prol do bem-estar da coletividade e do cidadão, do equilíbrio ambiental, em regra, dispõe para a melhor gestão da propriedade urbana, da segurança e do desenvolvimento da cidade³⁹³.

O artigo 42 do Estatuto da Cidade tem disposição expressa que o Plano Diretor da cidade deve conter pelo menos: a) delimitação das áreas urbanas onde poderá ser aplicado o parcelamento, a edificação ou a utilização de compulsórios, considerando a existência de infraestrutura e de demanda para utilização, na forma do artigo 5º dessa lei; b) disposições requeridas pelos artigos 25, 28, 29, 32 e 35 dessa lei (regramento sobre preempção, direito de construir, coeficiente de aproveitamento, áreas possíveis para uso do solo, delimitação de áreas para operações consorciadas e regulação de transferências de direito de construir); c) sistema de acompanhamento e controle.

a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente; V – A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidas por ela de modo claro, ainda que por via implícita”.

³⁹³ COSTA, Camila Maia. Do parcelamento, edificação ou utilização compulsórios como instrumento de execução de política urbana. **Fórum de Direito Urbano e Ambiental**, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, 2012, p. 25.

Em caso de desobediência ao Plano Diretor e ou à função social da propriedade, a municipalidade pode exigir: a) parcelamento compulsório, obrigando o proprietário a dividir o terreno urbano em lotes urbanizáveis nos termos do Plano Diretor; b) edificação compulsória, para o proprietário do imóvel subutilizado ou não edificado construir; c) utilização compulsória, para determinar que o proprietário instale no imóvel uma atividade, passando a utilizá-lo direta ou indiretamente; enfim, observando os requisitos exigidos por lei, presentes no artigo 5º, do Estatuto da Cidade, conforme previsão da área dentro do Plano Diretor; d) deve haver lei municipal específica. No caso de ser necessário aplicar o imposto progressivo no tempo, a extrafiscalidade prevista no artigo 182, parágrafo 4º, da Constituição Federal de 1988, pode conter um caráter sancionatório quanto ao IPTU progressivo no tempo.

Contudo, para que o proprietário infrator da função social da propriedade e do Plano Diretor seja submetido ao rigor da lei, faz-se necessário observar alguns procedimentos: a) verificar se a infração urbanística, realmente, está em desacordo com o Plano Diretor, por definição de lei específica, para que a relação jurídico-administrativa de cunho sancionatório possa ser encaminhada; b) o proprietário infrator deve ser notificado a fazer a adequação do uso do imóvel; c) não sendo atendida a Administração Municipal, há de ser iniciada a mitigação da propriedade particular em prol do bem comum, sobretudo, quanto a imóveis abandonados, não construídos, subutilizados, em desacordo com o Plano Diretor, entre outras hipóteses, nos termos do artigo 182, parágrafo 4º, da Constituição Federal; d) nos termos do artigo 8º do Estatuto da Cidade, caso, mesmo após a imposição do IPTU progressivo no tempo, o proprietário se mantiver renitente, pelo prazo de 5 anos consecutivos, além da imposição progressiva de alíquota até 15% do valor do bem, sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, o município poderá proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública; e) não tem sido fácil a tarefa de adequar as cidades às necessidades das populações mais pobres que nelas se fixam, para sobreviver; este instrumento de desapropriação sanção, para ser utilizado, exige previsão no Plano Diretor e na lei específica municipal, requer que haja sido notificado o proprietário para parcelamento, edificação, ou utilização, compulsoriamente.

A situação de subutilização de terrenos em zonas centrais ou estratégicas, por vezes, impede o parcelamento e a edificação compulsória, a exigir a imposição de progressividade no IPTU, para forçar a plena utilização do imóvel. Nesse caso, a seletividade do IPTU é mitigada, pois somente pode gravar-se em razão do uso e da localização do imóvel; o ideal seria examinar o grau de luxo dos imóveis (princípio da igualdade) também, mas não se faz constitucional

tributar a expressão da riqueza no imposto real como já comentado. A progressividade ordinária é constitucional, desde que haja previsão legal no Plano Diretor e em lei.

Por outro lado, surgiu um conflito entre a lei ordinária e o artigo 34 do CTN, em relação ao IPTU. O STJ decidiu que esse conflito normativo há de obter deslinde no STF. No caso concreto, os artigos 1.359 e 1.360 do Código Civil bem como o artigo 117, inciso II, e o artigo 123, do CTN, tidos por violados na petição do recurso especial, não foram objeto de análise na origem, não sendo permitido supressão de instância.

Todavia, no tribunal de origem, foi decidido que o credor fiduciário (instituição financeira), na qualidade de possuidor do domínio resolúvel não pode ser considerado proprietário do imóvel nem devedor do IPTU, pois o o artigo 27, parágrafo 8º, da Lei n. 9.514, de 20 de novembro de 1997, impõe ao devedor fiduciante a responsabilidade tributária. Assim, embora haja previsão de substituição tributária no artigo 34 do CTN, o STJ julgou não ser suficiente tal dispositivo para a imposição da responsabilidade tributária nesse caso. Reconheceu, porém, por força do Enunciado de Súmula 399 do STJ³⁹⁴, caber à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU. Assim, eventual conflito entre o artigo 27, parágrafo 8º, da Lei n. 9.514/1997 e o artigo 34 do CTN deve ser submetido a exame do STF, nos termos do artigo 102, inciso III, alínea “d”, da Constituição Federal, que dispõe sobre sua competência: “julgar válida lei local contestada em face de lei federal”³⁹⁵.

É interessante também destacar que, em caso de conflitos envolvendo o IPTU, em eventuais embates entre os municípios e a União, por exemplo, os recursos são rejeitados no STF sem exame da competência, pois a questão é julgada como ofensa reflexa à Constituição Federal, reduzindo a matéria a tema infraconstitucional³⁹⁶.

Considerando esta parte da pesquisa, observa-se que a progressividade do IPTU é indispensável ao alcance da justiça distributiva, pois os pobres comprometem muito de suas rendas no pagamento de alugueres e de IPTU. Há um déficit de moradias no Brasil; cerca de 7

³⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Pleno. **Enunciado de Súmula 399** – Na execução hipotecária de crédito vinculado ao Sistema Financeiro de Habitação, nos termos da Lei n. 5.741/1971, a petição inicial deve ser instruída com, pelo menos, dois avisos de cobrança. Primeira Seção: 8 out. 1997. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

³⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgInt no AREsp 1995706 – SP**. Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU; a análise de eventual conflito entre lei ordinária (§ 8º do art. 27 da Lei nº 9.517/1997) e o CTN, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, é matéria que cabe ao Supremo Tribunal Federal. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 14 mar. 2022. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

³⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ARE 1001304 – SP**. Não incide IPTU em imóvel destinado a atividade agrícola mesmo em meio urbano. Agravante: Clovis José Davoli. Agravado: Município de São José dos Campos. Rel. Min. Edson Fachin, 21 nov. 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

milhões de pessoas não têm moradias próprias nas cidades e vivem como inquilinos; logo, sem a progressividade, a concentração de renda e de propriedade tende a aumentar. Dessa forma, a tributação progressiva tem um caráter redistributivo de oportunidades e pode ser um meio para facilitar o acesso a um mínimo de propriedade a todos brasileiros.

2.2 A MOLDURA JURÍDICA DO ITBI, DO ISS E DO ITR

Norberto Bobbio afirma ser a Constituição Federal um mapa, que não deve ser desprezado: “[...] quando jogamos fora o mapa, a orientação torna-se cada vez mais difícil, como se torna difícil também encontrar o ponto de conexão entre as partes ou os membros e identificar o elemento unificador”³⁹⁷. A deontologia jurídica indaga qual o fundamento da ordem jurídica, qual o valor justo nessa ordem, por isso, o problema da justiça é deontológico, ou seja, sedimenta-se como teoria da justiça, pois é calcado nos valores fundantes do direito, em harmonia e unidade de regras e princípios para compor o justo³⁹⁸.

Como visto, vários são os princípios e as regras constitucionais decisivas, como imunidades, limitações constitucionais ao poder de tributar, o sobreprincípio da segurança jurídica bem como os princípios a ele derivados da legalidade, irretroatividade, anterioridade, que vinculam a produção legislativa tributária. Pragmaticamente, Ávila sustenta que o Estado “não pode justificar a tributação com base direta e exclusiva no princípio da solidariedade social”, mais, a exemplo das regras de competência constitucionais vigentes, as regras servem para afastar incertezas e custos morais, pois “num confronto horizontal entre regras e princípios, as regras devem prevalecer [...] não há poder de tributar com base no princípio da solidariedade social de acordo com a Constituição Federal de 1988”³⁹⁹. O Estado tem o poder de império.

Vilanova explica o fenômeno do sistema normativo, com base na teoria kelseniana. Sua abordagem guarda sintonia com Bobbio, para quem Kelsen observa que o próprio sistema jurídico regula a criação normativa em seu interior: uma norma N figura como metaproposição para outra norma N’; esta N’ também para a norma N” [...] o que interliga proposições normativas variadas em conteúdo e fundamento de validade de forma integrada⁴⁰⁰. A constituição fixa as competências tributárias, irradiando todo ordenamento jurídico.

³⁹⁷ BOBBIO, Norberto. **As ideologias e o poder em crise**. Brasília: UnB, 1994, p. 201.

³⁹⁸ CELLA, José Renato. **Teoria tridimensional do direito de Miguel Reale**. Curitiba: Juruá, 2012, p. 40.

³⁹⁹ ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base no princípio da solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 69 e 71.

⁴⁰⁰ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 154-156.

A competência municipal para a cobrança do ITBI foi fixada pelo constituinte originário no artigo 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988. O ITBI incide sobre as transações onerosas imobiliárias, *inter vivos*. Há quem confunda ITBI com ITCID. Mas, são tributos diferentes. O ITBI, de competência municipal, incide sobre a transferência onerosa de bens imóveis; o ITBI, no Distrito Federal, tem alíquota de 2% – Lei n. 3.830, de 14 de março de 2006. O ITCID, de quaisquer bens e direitos, de competência estadual, não incide sobre transações onerosas; o ITCID, no Distrito Federal, tem alíquota de 4% – Lei n. 3.804, de 8 de fevereiro de 2006, artigo 2º.

Os tributos patrimoniais estão ligados à história dos registros públicos no Brasil. Nos primórdios do Brasil, os nascimentos eram denominados “registros de inocentes” e eram realizados nas paróquias das cidades⁴⁰¹. A Lei de Terras Públicas no Brasil – Lei n. 601, de 18 de setembro de 1850 – visava a arrecadar terras para o governo, que não fossem posses e propriedades de particulares. Essa lei foi regulamentada servindo-se dos Registros Paroquiais de Terras Devolutas, pelo Decreto n. 1.318, de 30 de janeiro de 1854. Depois, em 1864, foi editada a Lei de Registros Imobiliários. Posteriormente, houve a edição da atual Lei de Registros Públicos – Lei n. 6.015, de 31 de dezembro de 1973.

O registro de imóveis está, portanto, regulado pelo artigo 167 da Lei n. 6.015/1973, pelos artigos 1.245 e 1.247 do Código Civil, por demais leis notariais e registrais bem como pelos provimentos das Corregedorias de Justiça dos Tribunais de Justiça estaduais e do Distrito Federal. Atualmente, na transferência onerosa de um imóvel, há de ser recolhido primeiro o ITBI no ato da lavratura da Escritura Pública, que só depois poderá ser levada a registro no cartório de imóveis competente.

Em outro contexto, a posse existe no mundo antes da propriedade. A posse é uma exteriorização da propriedade. A propriedade é o principal direito real. Foi necessário criar regras para organizar o direito de propriedade, visando à melhoria das relações sociais para evitar conflitos. Geralmente, a propriedade costuma prevalecer sobre a posse. São formas originárias de aquisição de propriedade: a usucapião, que é a posse de boa-fé, mansa, pacífica e ininterrupta, que conduz ao direito de propriedade pelo decurso do tempo; a acessão, que é o agregamento externo de porções de terras por causas naturais ou em decorrência da ação humana; aluvião ou por força violenta da natureza (avulsão). Nesses casos, Paulsen, comentando Salles, explica: como não ocorre transmissão, não há incidência de ITBI⁴⁰². Pode-

⁴⁰¹ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. **Asas da liberdade**: a saga de Tiradentes. Brasília: Relevo, 2000, p. 42.

⁴⁰² PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 347, nota 641.

se observar, no caso, que a interpretação do artigo 35 do CTN não pode ser literal, não é qualquer acessão física que conduz ao direito de exação pelo ITBI.

No entanto, há distinção entre detenção e posse. No Código Civil, adotou-se a Teoria Objetiva de Ihering sobre a posse. O artigo 1.196 desse código considera que possuidor é todo aquele que tem, de fato, o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade. No artigo 1.198, é considerado detentor aquele que se acha em relação de dependência para com o proprietário ou posseiro de fato; este conserva a posse em nome de outrem, em cumprimento de suas ordens ou instruções. O detentor não tem exercício pleno sobre a posse.

O artigo 1.245 do Código Civil evidencia que se transfere entre vivos a propriedade, mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis e, só com esse registro, transfere-se, de fato, a propriedade do imóvel. O registro torna-se eficaz desde o momento da prenotação do título perante o Oficial de Registro imobiliário, nos termos do artigo 1.246 do Código Civil.

Entretanto, no cartório de imóveis não se registra somente a propriedade, mas todos os direitos reais sobre imóveis. Incide ITBI sobre o domínio útil, em transmissões inter vivos, a teor do Enunciado de Súmula 326 do STF⁴⁰³. Tem-se como domínio útil um dos poderes inerentes à propriedade. Nos termos do artigo 34 do CTN será contribuinte de ITBI “o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”. São registráveis também no Cartório de Registro de Imóveis, outros direitos reais, conforme dispõem os artigos 1.225 e 1.227, do Código Civil⁴⁰⁴.

Todavia, não incide ITBI se o imóvel for incorporado ao capital social na formação de uma empresa nem em caso de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, nos termos dos artigos 36 e 37 do CTN. Na desincorporação de imóvel do capital no contrato social com venda a terceiro, há incidência de ITBI, contudo, para os mesmos alienantes originais, não incide ITBI. Incide ITBI se a atividade preponderante da empresa for compra e venda de bens e direitos, locação ou arrendamento mercantil de imóveis, conforme o artigo 156, parágrafo 2º,

⁴⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 326** – É legítima a incidência do imposto de transmissão inter vivos sobre a transferência do domínio útil. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴⁰⁴ Art. 1.225 – São direitos reais: I – a propriedade; II – a superfície; III – as servidões; IV – o usufruto; V – o uso; VI – a habitação; VII – o direito do promitente comprador do imóvel; VIII – o penhor; IX – a hipoteca; X – a anticrese; XI – a concessão de uso especial para fins de moradia; XII – a concessão de direito real de uso; e XIII – a laje. Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

inciso I, da Constituição Federal de 1988. O ITBI não incide sobre bens dados em garantia de dívidas, mas incide sobre a transmissão de direitos reais.

Em caso de leilão, ocorre pagamento do ITBI pelo formulário público, Documento de Arrecadação (DAR), antes do registro imobiliário e, também, antes da expedição de carta de arrematação. São responsáveis solidários transmitentes e tabeliães, notários e oficiais de registros públicos.

Nesse contexto, cabe ressaltar que há duas situações quanto ao fato gerador do ITBI: a) seu recolhimento deve estar realizado com o Registro Imobiliário da Escritura Pública, o que foi julgado constitucional; b) deve ser recolhido no dia da Cessão de Direitos, mas o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT) julgou inconstitucional essa norma. Os programas habitacionais para pessoas de baixa renda são beneficiados com isenções desse imposto. O ITBI do Distrito Federal é regido pelas disposições da Lei n. 3.830/2006 bem como regulamentado pelo Decreto n. 27.576, de 28 de dezembro de 2006. Contudo, a teor do Enunciado de Súmula 656 do STF⁴⁰⁵, é inconstitucional lei que estabeleça alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do imóvel.

Contudo, após inúmeros debates, nos termos do Enunciado de Súmula 108 do STF⁴⁰⁶, passou a ser legítima a incidência do ITBI ao tempo da alienação no cartório de registro de imóveis e não da promessa de compra e venda⁴⁰⁷. Não incide ITBI “sobre a construção ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno”, a teor do Enunciado de Súmula 110 do STF⁴⁰⁸, porém, incide ITBI sobre o valor do imóvel construído antes da promessa de venda, conforme o Enunciado de Súmula 470 do STF⁴⁰⁹.

⁴⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 656** – 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. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 24 set. 2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 108** – É legítima a incidência do imposto de transmissão “inter vivos” sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **AgRg no RE 666096 – DF**. O Supremo Tribunal Federal assentou que os contratos de compromisso de compra e venda não constituem fato gerador para a incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 30 out. 2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

⁴⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 110** – O imposto de transmissão “inter vivos” não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 470** – O imposto de transmissão “inter vivos” não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

Se o imóvel desapropriado não serviu à finalidade a que foi desapropriado, o retorno do bem ao antigo proprietário faz incidir ITBI sobre a restituição, como expressa o Enunciado de Súmula 111 do STF⁴¹⁰. É importante registrar, também, que, quando uma autarquia pública vende um bem imóvel, incide ITBI, pois o encargo é do comprador, como sujeito passivo do ITBI – Enunciado de Súmula 75 do STF⁴¹¹.

Além disso, é interessante observar que não incide ITBI sobre a transferência de ações de sociedades imobiliárias nos termos do Enunciado de Súmula 329 do STF⁴¹². Todavia, como já comentado, incide ITBI pela transferência de domínio útil dos imóveis, a teor do Enunciado de Súmula 326 do STF⁴¹³. O Enunciado de Súmula 328 do STF⁴¹⁴ não mais se aplica atualmente, pois houve a redistribuição da competência tributária do ITCD, que era municipal, mas foi transferida para os estados, deixando para a municipalidade a cobrança do ITBI.

Um julgado interessante, quanto ao ITBI, com fundamento no CTN, ocorreu no julgamento do REsp 1937821 – SP. Os artigos 35 e 38 dispõem que o valor venal dos bens transmitidos relativos a imóveis no mercado é que deve ser considerado a base de cálculo do ITBI, o que é reconhecido pelo STJ. Ocorre que o ITBI só comporta lançamento ou por declaração ou por homologação, ou ainda de ofício, conforme a legislação municipal. Se declarado pelo contribuinte o valor do imóvel e o fisco considerar o valor declarado incompatível com a realidade, este pode instaurar procedimento para aferição da base de cálculo, sem prejuízo do contraditório, nos termos do artigo 148 do CTN. Porém, nesse julgamento a mera estimativa prévia, sem muitas apurações, torna o lançamento indevido, pois há de ser examinada a fidedignidade da declaração do bem realizada pelo sujeito passivo⁴¹⁵.

⁴¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 111** – É legítima a incidência do imposto de transmissão inter vivos sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir à finalidade da sua desapropriação. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 75** – Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão inter vivos, que é encargo do comprador. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 329** – O impôsto de transmissão inter vivos não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 326** – É legítima a incidência do impôsto de transmissão inter vivos sobre a transferência do domínio útil. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 328** – É legítima a incidência do impôsto de transmissão inter vivos sobre a doação de imóvel. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **REsp 1937821 – SP**. Definição da base de cálculo do ITBI. Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 24 fev. 2022. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 16 jul. 2022.

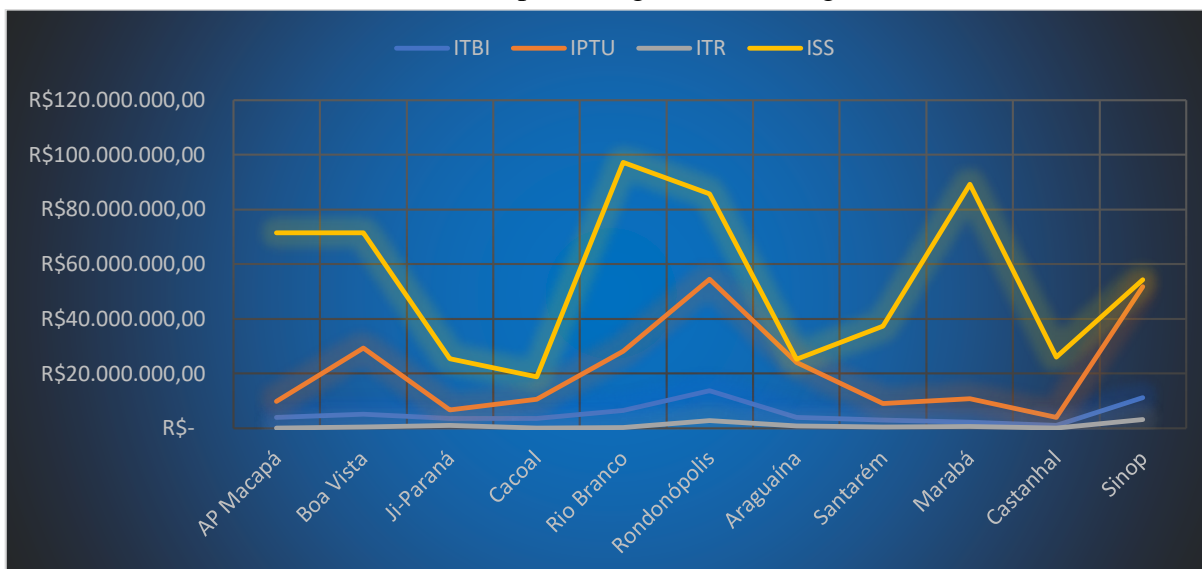
Um dos problemas do ITBI, como será examinado com mais profundidade mais adiante, é a ineficiência dele, uma vez que arrecada pouco e eleva muito os custos de transação, tendo como resultado muitos imóveis com suas cadeias de sucessão sem registro imobiliário, razão de ser esta a realidade de, aproximadamente, 50% dos imóveis urbanos, cuja legalidade da cobrança, após inúmeros debates judiciais, só faz-se legítima com o registro imobiliário.

Em outro giro, quanto ao ISS, vê-se regrado pela Lei Complementar n. 116/2003, que, como já mencionado, dispõe sobre a regulação desse imposto no âmbito dos municípios e do Distrito Federal, com lista discriminada e taxativa dos serviços tributáveis, com alíquotas máximas e mínimas, base de cálculo, fato gerador, lista de serviços imponíveis, exclusão em exportações, formas de concessão de isenções, entre outros aspectos, conforme dispõe o artigo 146, inciso III, alínea “a” da Carta Magna brasileira. O Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, vigorou por 35 anos, até ser revogado. Na legislação do Distrito Federal, a Lei Complementar n. 687, de 17 de dezembro de 2003, bem como o Decreto n. 25.508, de 19 de janeiro de 2005 – Regulamento do ISS-DF – fazem a reprodução das disposições da Lei Complementar n. 116/2003. Os serviços notariais e de registros públicos não gozam de imunidade em razão da delegação pública, assim, recolhem ISS⁴¹⁶.

As cidades médias arrecadam relativamente bem o ISS, mas, nos municípios pequenos, essa arrecadação é pequena. O ISS tem boa arrecadação em grandes capitais. Nos municípios médios, a tendência é que a arrecadação cresça, conforme o crescimento da cidade, quanto mais a cidade for industrializando-se e mais complexos forem expandidos os leques de serviços, mais arrecadará. Conforme estimativas demonstradas no Gráfico 2, a seguir, Rio Branco, Macapá e Marabá arrecadam muito bem o ISS.

⁴¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Pleno). **ADI 3089 – DF**. Pessoas que exercem atividade notarial não são isentas de ISS. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 13 fev. 2008. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 15 mar. 2022.

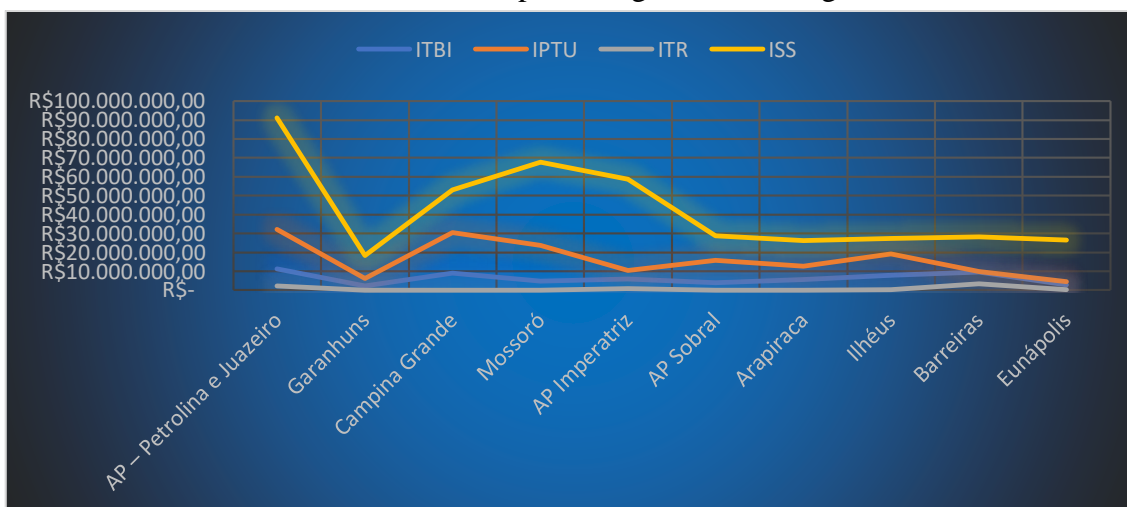
Gráfico 2 – Desenvoltura do ISS das Capitais Regionais C – Região Amazônica



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁴¹⁷. Adaptação própria.

Em Petrolina, Mossoró e Imperatriz, destaca-se a arrecadação de ISS, como se pode observar no Gráfico 3, a seguir.

Gráfico 3 – Desenvoltura do ISS das Capitais Regionais C – Região Nordeste



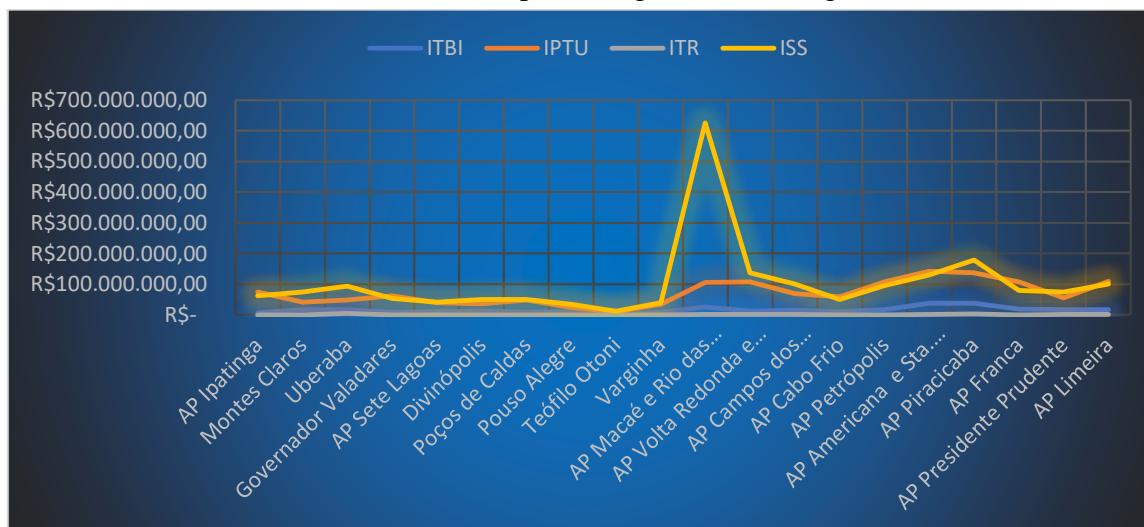
Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁴¹⁸. Adaptação própria.

O ISS tem boa *performance* em algumas cidades, como Volta Redonda, Macaé e Rio das Ostras, na Região Centro-Sul, como se pode verificar no Gráfico 4, a seguir.

⁴¹⁷ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁴¹⁸ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

Gráfico 4 – Desenvoltura do ISS das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁴¹⁹. Adaptação própria.

Todavia, inúmeros são os embates judiciais envolvendo o ISS. A questão foi pacificada pela 1ª Seção do STJ, no julgamento do REsp 1060210 – SC, submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/2008, com a seguinte decisão: a) nos termos do artigo 12, do Decreto-lei n. 406/1968, o município onde se tem a sede do estabelecimento prestador será competente para cobrar o ISS; b) a partir da Lei Complementar n. 116/2003, onde o serviço for efetivamente prestado, no local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento, será cobrável o ISS⁴²⁰ precedente⁴²¹.

Por outro lado, como visto, está em tramitação no Congresso Nacional a PEC n. 45/2019, originada na Câmara dos Deputados, que propõe a simplificação e a unificação dos tributos PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS, os quais teriam alíquota a ser definida por estados e municípios mais a CBS. No entanto, a PEC n. 110/2019 pretende fazer isso com a criação do IBS, em substituição dos tributos PIS/PASEP, COFINS, IPI, IOF, CIDE-COMBUSTÍVEIS,

⁴¹⁹ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁴²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **EDel nos EDel no REsp 1060210 – SC**. Incidência de ISS sobre leasing financeiro. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 13 ago. 2014. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 16 jul. 2022. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 mai. 2022.

⁴²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgInt no REsp 1571638 – MG**. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que em se tratando de fato gerador do ISSQN ocorrido na vigência da Lei Complementar n. 116/2003, o sujeito ativo da relação tributária é o município no qual o serviço foi efetivamente prestado. Rel. Min. Og Fernandes, j. 7 fev. 2017. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

ICMS, ISS e Salário Educação, com alíquota única e de competência estadual⁴²². Os estudos indicam que a alíquota do ISS deve ser mais elevada com a reforma tributária sobre o consumo.

De toda sorte, a necessidade da federalização do IVA tem sido um dificultador da integração econômica no bloco regional de livre comércio – MERCOSUL. Chegou-se a um ponto de mutação. Além disso, a matriz do ICMS demonstra que, se o Estado perde arrecadação pela diluição de sua base imponible, tende a partir para a substituição tributária. Os pobres, nesse caso, acabam pagando as renúncias fiscais do Estado e, via de regra, acabam por suportar mais encargos em seu consumo⁴²³.

No contexto do grupo BRICS, a Índia está tentando romper com suas dificuldades regionais. Compreendeu a importância estratégica da tributação sobre o consumo no cenário internacional. Está fazendo uma experiência inovadora: um novo modelo de tributação sobre o consumo. A negociação foi longa entre os entes federados, pois a tributação era na origem, com vários impostos cumulativos sobre a mesma base tributária de consumo, o que gerava inúmeras distorções tributárias refletindo-se no baixo crescimento econômico. Os esforços continuaram até que se conseguiu resolver a tributação pelo *Goods and Services Tax* (GST). Nayyar e Singh explicam que essa implementação ocorreu a partir da construção de transparências, diálogos, providências por decisões consensuais, visando à segurança das finanças dos entes públicos subnacionais envolvidos.

Assim, o GST acabou sendo desenvolvido com natureza dupla, sob a mesma base tributária, o que simplifica o processo apuratório, com exação federal e estadual ao mesmo tempo: como federal, o *Central Goods and Services Tax* (CGST) e, como estadual, o *State Goods and Services Tax* (SGST). A base de imposto seria a mesma pelos governos central e estaduais, por meio de taxaçaõ seletiva, integrada e automática, rompendo todas as barreiras fiscais da União com os estados, em prol da construção de federalismo cooperativo que, certamente, conduzirá a Índia a melhores horizontes em termos de desenvolvimento econômico e social⁴²⁴. Nessa forma de exação indiana, o município não participou da reforma tributária

⁴²² CORREIA NETO, Celso de Barros *et al.* **Reforma tributária**: comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 14 mar. 2021.

⁴²³ DERZI, Mizabel. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista da Presidência da República**, Brasília, v. 16, n. 108, fev. 2014/maio 2015, p. 56-60.

⁴²⁴ NAYYAR, Anand; SINGH, Inderpal. A comprehensive analysis of Goods and Services Tax (GST) in India. **Indian Journal of Finance**, v. 12, n. 2, fev. 2018. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/323007997_A_Comprehensive_Analysis_of_Goods_and_Services_Tax_GST_in_India. Acesso em: 18 fev. 2022.

sobre o consumo, pois as dificuldades negociais foram significativas. Fazer reforma tributária exige esforço hercúleo.

Por outro lado, via de regra, a atração de grandes empresas para as municipalidades brasileiras dá-se, em geral, pela concessão de benefícios fiscais generosos, sobretudo, de ISS, o que tem provocado “guerra fiscal”. Mizabel Derzi observa que a “guerra fiscal” cria suspeitos nichos de desoneração tributária⁴²⁵. A realidade induz existir um *trade off* entre crescer a industrialização e o rol de serviços de maior porte nos municípios e desenvolver o sentimento de solidariedade urbana com tanta demanda, ambição e pressão por benefícios fiscais no âmbito do ISS. Como já observado, a atração de investimentos diretos está ligada à concessão de benesses fiscais; a globalização está atenta às oportunidades nos municípios médios.

A substituição tributária figura entre os aspectos que facilitam a gestão tributária, mas distorce o sistema tributário, para frente ou para trás. Causa repercussão econômica na cadeia produtiva, impõe custos transacionais com responsabilidades adicionais, obrigações acessórias, entre outros. A tributação do ISS costuma estabelecer um efeito cascata sobre a cadeia de consumo.

No caso do Distrito Federal, a substituição tributária tem estado prevista em 15 incisos do artigo 8º do Regulamento do ISS-DF, como nos casos de contratante, fonte pagadora, ou por intermediário, se a prestação de serviços for no Distrito Federal. Nessa conjuntura, cabe destacar que, entre as hipóteses de substitutos tributários estão: empresas de transporte aéreo, seguradoras, administradoras de planos de saúde, bancos, hospitais, condomínios comerciais, concessionários, entre outros. Existem também hipóteses de redução de base de cálculos, responsabilidade solidária e subsidiária, entre outros aspectos.

Assim, foi editada, também, a Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016, fixando melhor as hipóteses em que a exação será no domicílio do prestador ou no local onde ocorrer o fato gerador. Quanto mais complexos os serviços a serem prestados, com várias atividades-meio até a sua conclusão, o imposto incide na atividade-fim, pois as atividades-meio são acessórias à atividade-fim. Não há incidência de imposto na antecipação de pagamento antes da realização do serviço; não incide ISS sobre serviços gratuitos; em nota fiscal cancelada não incide ISS, a menos que o fisco consiga prova de que o serviço foi prestado; ocorrido o fato gerador, incide o imposto, ainda que o prestador não receba pelo serviço prestado⁴²⁶.

⁴²⁵ DERZI, Mizabel. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista da Presidência da República**, Brasília, v. 16, n. 108, fev. 2014/maio 2015, p. 59.

⁴²⁶ PATROCÍNIO, José Antônio. **Imposto sobre Serviços**: questões polêmicas. 3. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p. 23 e 29.

O município de São Paulo exige, com base na Lei n. 14.042, de 30 de agosto de 2005, que o prestador de serviços de outro município, sendo o tomador dos serviços sediado na capital paulista, cadastre-se para não ser bitributado, se já recolheu o tributo na origem do fato gerador. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP), suscitado em sede de mandado de segurança, decidiu ser esta uma obrigação acessória que, se desobedecida, implica a retenção do imposto na sede do tomador, e, com isso, manteve a exação⁴²⁷. Suscitada a inconstitucionalidade dessa norma, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 1.167.509, julgou essa obrigação acessória editada por lei local, conforme a Constituição Federal⁴²⁸.

O problema é que o Brasil tem milhares de municípios, e o prestador de serviços sem estrutura adequada e sem conhecimentos tributários suficientes acaba sendo bitributado injustamente, mesmo retendo o imposto no local da prestação de serviços, se o tomador estiver em outro município, o que vem aumentar o denominado Custo Brasil.

Situação interessante também ocorreu no Distrito Federal. Foi tentada a cobrança de tarifa, por legislação municipal, de 1% sobre cada viagem de transporte individual privado de passageiros, quanto a aplicativos regulados pela Lei n. 13.640, de 26 de março de 2018, conhecida como Lei do Uber, a qual, no Distrito Federal, deve ser interpretada em harmonia com a Lei n. 5.691, de 2 de agosto de 2016, e o Decreto n. 42.011, de 19 de abril de 2021.

A Lei n. 13.640/2018 não é lei geral. No entanto, esta lei trouxe o acréscimo do artigo 11-A à Lei n. 12.587, de 3 de janeiro de 2012, que, no parágrafo único, dispõe competir exclusivamente aos municípios a regulação do serviço de Uber bem como promover a “I – efetiva cobrança dos tributos municipais devidos pela prestação do serviço”. Ocorre que a tarifa proposta de 1% incidente sobre cada corrida de Uber foi objeto de mandado de segurança, arguindo que as normas ferem os princípios da isonomia e da impessoalidade, sendo, com isso,

⁴²⁷ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO (TJSP). Câmara de Direito Público. **Apelação Cível MS 0171945-17.2007.8.26.0000**. ISS – Município de São Paulo – Exigência de cadastramento do prestador de serviço estabelecido fora do Município Paulista – Legalidade, pois se cuida de mera obrigação acessória no interesse local (art. 30,1, CF; CTN, arts. 111, III e 113) – Retenção do imposto pelo tomador do serviço – Cadastramento que evita tal medida. Rel. Des. Rodrigues de Aguiar, j. 25 mai. 2007. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?f=1>. Acesso em: 15 ago 2022.

⁴²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 1167509 – SP**. É incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestador de serviços não estabelecido no território do Município e imposição ao tomador da retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação acessória. Tema 1020. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 1º mar. 2021. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

concedida a ordem para declarar a ilegalidade dessa cobrança, com base na Lei n. 5.691/2016⁴²⁹.

Nesse contexto, essa decisão ficou em harmonia com o reconhecimento da inconstitucionalidade de adotar-se preço público para transporte de passageiro por aplicativo, de acordo com o julgamento do agravo regimental no RE 1271620 – DF, sob a lavra do Ministro Roberto Barroso do STF, com o fundamento de que essa cobrança fere a livre iniciativa e a concorrência na mobilidade urbana, além de contrariar os parâmetros da Lei do Uber⁴³⁰.

Vários enunciados de súmula orientam os julgamentos relativos ao ISS. O ISS incide sobre composições gráficas (Enunciado de Súmula 156 do STJ)⁴³¹, fornecimento de concreto por betoneiras (Enunciado de Súmula 167 do STJ)⁴³², arrendamento mercantil (Enunciado de Súmula 138 do STJ)⁴³³, serviços de assistência médica (Enunciado de Súmula 274 do STJ)⁴³⁴. Por outro lado, não incide sobre depósitos bancários e taxas de descontos (Enunciado de Súmula 588 do STF)⁴³⁵, entre outras jurisprudências relevantes, que fogem ao âmbito desta pesquisa, a qual se volta ao estudo dos impostos imobiliários. Além disso, faz-se legítima a incidência de

⁴²⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (2. Câmara Cível). Acórdão n. 1099950. **APC 07023727-92.2018.8.07.0000**. É ilegal a cobrança de preço público pelo uso normal de bem público de uso comum do povo, por sociedade empresária na prestação de serviço de transporte privado individual de passageiros, quando não há individualização do bem utilizado nem restrição de acesso da coletividade ao uso. Rel. Des. Alfeu Machado, j. 21 maio 2018. Disponível em: <http://www.tjdft.jus.br>. Acesso em: 17 set. 2022.

⁴³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **RE 1271620 – DF**. O acórdão recorrido está alinhado ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, que, ao apreciar o Tema 967 da sistemática da repercussão geral, fixou a seguinte tese: “1. A proibição ou restrição da atividade de transporte privado individual por motorista cadastrado em aplicativo é inconstitucional, por violação aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência”. Negou-se provimento. Rel. Min. Roberto Barroso, j. 31 ago. 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

⁴³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 156** – A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS. Primeira Seção: 22 mar. 1996. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 167** – O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS. Primeira Seção: 11 set. 1996. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 138** – O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis. Primeira Seção: 16 maio 1995. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 274** – O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares. Primeira Seção: 12 fev. 2003. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 588** – O imposto sobre serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 15 dez. 1976. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

ISS sobre os serviços bancários congêneres, conforme lista anexa ao Decreto-lei n. 406/1968, e à Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987 (Enunciado de Súmula 424 do STJ)⁴³⁶.

Embora a listagem de serviços contida na Lei Complementar n. 116/2003 seja taxativa, pode comportar interpretação extensiva quando abarcar serviços congêneres aos já previstos, conforme tese julgada em sede de recursos repetitivos pelo STJ no âmbito do CPC de 1973⁴³⁷. Se o ISS for repassado diretamente para o preço, essa realidade pode configurá-lo como imposto direto⁴³⁸.

Apesar das críticas na doutrina, à semelhança da colocação de PIS e de COFINS na base de cálculo do ICMS, o STJ decidiu que o beneficiário do serviço tem o valor suportado de ISS na composição do faturamento da empresa prestadora de serviços e, sobre essa base, incide o PIS e a COFINS⁴³⁹. No local da prestação de serviços, desde que a empresa tenha no município unidade econômica ou profissional, há de ser recolhido o ISS⁴⁴⁰. Outro detalhe importante refere-se ao custo dos materiais empregados na construção civil, que podem ser deduzidos da base de cálculo do Imposto sobre Serviços⁴⁴¹. Em farmácias de manipulação, o serviço manipulado está sujeito ao ISS, e os medicamentos em prateleiras, passíveis de ICMS⁴⁴², entre tantos outros julgamentos.

⁴³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 424** – É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n. 406/1968 e à LC n. 56/1987. Primeira Seção: 10 mar. 2010. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no AREsp 527624 – PR**. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/1968, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC. Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 12 abr. 2016. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 mai. 2022.

⁴³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no REsp 1225188 – PR**. O ISS é espécie tributária que pode se caracterizar como tributo direto ou indireto, sendo necessário avaliar se seu valor é repassado ou não ao preço cobrado pelo serviço. (Tese julgada sob o rito do art. 543-C do CPC/1973. Tema 398). Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 10 nov. 2015. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 mai. 2022.

⁴³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgRg no Resp 1576279 – SC**. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra Cármen Lúcia, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do Contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, de PIS e Cofins, pois são destinadas ao financiamento da Seguridade Social. Rel. Min. Herman Benjamin, j. 19 abr. 2016. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

⁴⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgInt no REsp 1502963 – SC**. A partir da vigência da Lei Complementar n. 116/2003, a competência tributária ativa para a cobrança do ISSQN recai sobre o município em que o serviço é efetivamente realizado, desde que, no local, haja unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador. (Tese julgada sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 – Temas 354 e 355). Rel. Min. Regina Helena Costa, j. 26 abr. 2016. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 mai. 2022.

⁴⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **AgRg nos EREsp 1360375 – ES**. Possibilidade de abatimento da concretagem do ISS. Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 10 dez. 2014. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 16 jul. 2022. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 mai. 2022..

⁴⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 605552 – RS**. Rel. Min. À luz dessas diretrizes, incide o ISS (subitem 4.07 da Lista anexa à LC nº 116/2006) sobre as operações realizadas por farmácias de manipulação envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega aos fregueses, em caráter pessoal, para consumo; incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira ofertados ao público

Na operacionalidade tributária, surgem muitos conflitos de interesses. Por exemplo, na cobrança do ISS, observando-se a literalidade dos artigos 3º e 4º da Lei n. 116, de 31 de julho de 2003, considerava-se o local do recolhimento do imposto o estabelecimento do prestador ou em seu domicílio. Porém, muitas foram as controvérsias a respeito da cobrança do ISS quando prestado em praça diversa. Uma empresa com domicílio em um município prestou serviços em outro município. Quem teria competência tributária para exigir o imposto?

Após inúmeros embates judiciais, a questão foi pacificada pela 1ª Seção do STJ, no julgamento do REsp 1060210 – SC, submetido à sistemática do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/2008, quando foi firmada a seguinte decisão: onde o serviço é prestado a relação tributária vê-se perfectibilizada, se comprovada a existência de unidade econômica ou profissional na localidade⁴⁴³.

Diversas são as situações controvertidas em matéria de ISS, a começar pelo rol taxativo da lista de serviços em economia com grandes transformações tecnológicas. Os impasses são muitos. Foi preciso editar o Enunciado de Súmula 156 do STJ⁴⁴⁴, para sujeitar os serviços gráficos somente de ISS, ainda que o papel seja um insumo para a prestação do serviço. A Lei Complementar n. 116/2003 possibilita até substituição tributária do ISS a responsabilizar terceira pessoa ao recolhimento do imposto, o que também encontra respaldo no artigo 128 do CTN. Contudo, o ISS será examinado mais à frente, embora o foco desta pesquisa volte-se para os impostos reais.

Além do IPVA, que é um tributo estadual que arrecada bem com imposição sobre o patrimônio de veículos automotores, em que o município fica com 50% da arrecadação do imposto sobre a frota local, há também outro importante imposto patrimonial, embora de baixa arrecadação, que é o ITR, de competência federal.

consumidor e produzidos por farmácias de manipulação. Dias Toffoli, j. 5 ago. 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

⁴⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgInt no REsp 1571638 – MG**. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que em se tratando de fato gerador do ISSQN ocorrido na vigência da Lei Complementar n. 116/2003, o sujeito ativo da relação tributária é o município no qual o serviço foi efetivamente prestado. Rel. Min. Og Fernandes, j. 7 fev. 2017. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.. “[...] b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/1968, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/2003, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento – núcleo da operação de *leasing* financeiro e fato gerador do tributo”. Vários precedentes.⁴⁴³

⁴⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 156** – A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS. Primeira Seção: 22 mar. 1996. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

O ITR reserva aos municípios 50% da arrecadação, podendo chegar a 100% por convênio com a Receita Federal do Brasil. Esse imposto incide sobre a propriedade rural, o domínio útil, a posse que não se situe em zona urbana municipal, cabendo ressaltar que não incide sobre pequenas propriedades rurais familiares, de até 25 hectares, quando seu proprietário não possua outro imóvel, nos termos do artigo 153, parágrafo 4º, inciso II, da Constituição Federal.

Como a arrecadação é pequena, os poucos litígios envolvem o ITR. Merece destaque que, no âmbito do STJ, se o proprietário de terras for esbulhado por invasores, fica dispensado de pagar ITR enquanto durar o esbulho⁴⁴⁵.

A Receita Federal, também, aceita o pagamento de 50% do valor do tributo federal devido com abatimento de Títulos da Dívida Agrária (TDAs), conforme as disposições contidas na Instrução Normativa conjunta RFB/STN n. 1.506, de 31 de outubro de 2014. Dessa forma, esta é a moldura do ISS, do ITBI e do ITR. A partir desse referencial, faz-se possível aprofundar um pouco mais, nos próximos itens, a compreensão dos diversos fenômenos da tributação, para o enfrentamento dos problemas, em busca do melhor equacionamento das finanças públicas municipais, para que novas soluções sejam viabilizadas com recursos próprios.

Um aspecto importante da eficiência da gestão tributária é a diminuição de seu custo arrecadatório, fator importante para os municípios, em razão das limitações de recursos para tantas demandas locais. Nos termos do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, é por lei complementar que se estabelece a legislação tributária sobre tributos: espécies, contribuintes, base de cálculo, lançamentos, prescrição e decadência, tratamento diferenciado a pequenas empresas, entre outros. Contudo, a arrecadação deve ser eficiente, o que foi possibilidade com a instituição do protesto do crédito tributário inscrito em dívida ativa.

A Lei n. 9.492, de 10 de setembro de 1997, regula o instituto do protesto tradicionalmente utilizado pelo direito privado para constituir em mora os devedores e como meio de cobrança coercitiva de títulos extrajudiciais. Ocorre que o crédito tributário devidamente inscrito em dívida ativa, não pago, passou a ser protestado com base no artigo 1º da Lei n. 9492/1997, com a alteração promovida pela Lei n. 12.767, de 27 de dezembro de 2012. Assim, passou a ser possível a utilização do protesto relativamente à dívida ativa dos entes federados, para aumentar a recuperação tributária a menor custo.

⁴⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1144982 – PR**. Na invasão do movimento “sem terra”, o direito da recorrida ficou tolhido de praticamente todos seus elementos: não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem; conseqüentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há, a partir dele, qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para a proprietária, logo, afasta a incidência do ITR. Rel. Min. Mauro Campbell, j. 13 out. 2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

Os municípios, agora, podem utilizar-se do protesto tanto para constituir o devedor em mora como instrumento de cobrança efetiva, até mesmo, quanto a decisões judiciais com trânsito em julgado, sendo julgada legal a matéria pelo STJ no REsp 1126515 – PR, sob a lavra do Ministro Herman Benjamin, pois há convergência entre alguns institutos de direito privado com o direito público, com base no princípio da eficiência⁴⁴⁶.

Por esse breve extrato, neste ponto, pode-se observar o quanto a jurisprudência é instada a manifestar-se na realidade municipal, para a compreensão dos fatores operacionais existentes na tributação do ITBI, do IPTU e do ISS. As receitas próprias, como não são vinculadas, permitem o desenvolvimento de algumas políticas públicas em sede municipal, ainda que, no universo atual, esteja menos distante a possibilidade de dar mais fôlego à REURB-S nas cidades pequenas e médias progressivamente.

2.3 EFICIÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DO ITBI E DO IPTU

Esta tese, em parte, firma-se na hipótese de que há necessidade de aumentar as alíquotas do IPTU e de diminuir a incidência do ITBI, para grande parte das transações imobiliárias, desafogando, assim, as classes mais pobres e a classe média, ao diminuir os custos transacionais no setor imobiliário, para que se alcance mais eficiência econômica de interesse social.

2.3.1 Ineficiência e facultatividade do ITBI

A eficiência é um fator de maximização da riqueza na abordagem da análise econômica do direito. No entanto, em direito tributário o princípio da eficiência tributária está ligado à maximização de resultados a menor custo. É um princípio ligado a valores constitucionais de aplicação prática⁴⁴⁷.

Poucas são as transmissões onerosas com incidência do ITBI, considerando-se a base total das propriedades municipais, a merecer investigação. A alíquota normal gira em torno de 2% sobre o valor pago à vista, sendo que essa alíquota, em geral, vem caindo para 0,5% em

⁴⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1126515 – PR**. Trata-se de Recurso Especial que discute, à luz do art. 1º da Lei 9.492/1997, a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial (art. 586, VIII, do CPC) que aparelha a Execução Fiscal, regida pela Lei 6.830/1980. Rel. Min. Herman Benjamin, j. 3 dez. 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

⁴⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Ronovar, 1995, p. 71.

caso de financiamentos habitacionais pelo SFH. Um dos motivos da baixa arrecadação está na informalidade, com muitos imóveis não regularizados no registro imobiliário da forma devida⁴⁴⁸.

Apesar de esse imposto aumentar os custos transacionais das operações imobiliárias, muitos municípios cobram-no, pois a necessidade de caixa é um imperativo. O exercício da competência tributária fixada constitucionalmente tem sido palco de inúmeras divergências e de excessos legislativos. Nesse contexto, Becker aponta que especialistas em finanças públicas confundem a criação da lei tributária com sua interpretação, razão de fazer referência a uma obra de Lello Gangemi, sob o título de Manicômio tributário italiano, chegando à conclusão que o Brasil padece do mesmo “fenômeno patológico-tributário”⁴⁴⁹.

De plano, este tema enfrenta um problema crucial que é a necessidade de aumentar a arrecadação tributária municipal, de forma justa e eficiente, a começar pelo exame da eficiência do ITBI e do IPTU. No entanto, aumentar alíquotas de tributos num regime democrático, com uma carga tributária relativamente elevada, sobretudo, na esfera da União e do ICMS, não é tarefa simples. Conquistar o consentimento torna-se algo um tanto complexo. Mas, o direito não pode pautar-se apenas por critérios econômicos e matemáticos, pois o ideal de justiça implica desafios éticos.

A despeito do princípio da justiça, Carvalho expõe que este implementa outros princípios, logo, figura como sobreprincípio por ocupar lugar proeminente e fundamental “construído pela conjunção eficaz dos demais princípios”⁴⁵⁰. Os princípios que norteiam as limitações constitucionais ao poder de tributar guardam inspiração nos princípios da justiça e da segurança jurídica. Contudo, nesse contexto, será indispensável examinar a eficiência do ITBI. A imposição desse imposto tem sido injusta, uma vez que onera sobremaneira os mais pobres e, também, aqueles que necessitam financiar imóveis pelo SFH, no Brasil, não tendo recursos suficientes para comprar os imóveis à vista.

Parte da doutrina considera obrigatória a exação do ITBI, e outra parte admite a facultatividade da cobrança do ITBI. No entanto, essa análise deve ser precedida pela compreensão da eficiência econômica do ITBI nos aspectos sociais e arrecadatórios, no intento de aferir como alcançar melhores receitas próprias municipais e de forma justa.

⁴⁴⁸ GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil**: estudo comparativo da matriz tributária. São Paulo: Almedina, 2020, p. 193.

⁴⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 6.

⁴⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 159.

O estudo da eficiência, em matéria tributária, envolve vários aspectos em razão de sua interdisciplinaridade, a começar pelo fato de que os indivíduos fazem escolhas e reagem a incentivos nas tomadas de suas decisões. Logo, eficiência não deve ser tomada por um viés ideológico liberal, utilitarista, mas como um critério, uma ferramenta voltada à obtenção de resultados econômicos e sociais⁴⁵¹.

Observando-se a realidade concreta do ITBI, percebe-se que há grande quantidade de imóveis com registro imobiliário desatualizado, devido a “contratos de gaveta”. A situação é grave. No município de Porto Alegre, por exemplo, foi encaminhado o Projeto de Lei Complementar n. 12, de 2021, propondo reduzir 50% da alíquota dos imóveis urbanos, sem regularização no registro de imóveis, em “transações sucessivas de gaveta”, para imóveis com valor de até R\$ 892.040,00⁴⁵². Esse fenômeno tem sido observado em várias prefeituras no Brasil. Logo, há de ser examinada a eficiência do ITBI como fonte de arrecadação e como empecilho à regularidade registral imobiliária.

O ITBI, em geral, arrecada pouco e eleva muito os custos de transação. A questão dos “contratos de gaveta” pela literalidade do artigo 35 do CTN incide sobre qualquer transmissão. O ITBI é um tributo problemático para os pobres. Muitos são os imóveis vendidos que não têm registradas as operações nos cartórios de registro de imóveis.

Se muitos imóveis forem identificados com suas cadeias de sucessão sem registro imobiliário, nos termos do artigo 35, do CPC, seria o caso de os cartórios de registro de imóveis pedirem o pagamento do ITBI a cada transação onerosa, sob pena de serem responsabilizados, solidariamente, nos termos do artigo 134 do CTN. Não se tem como aferir com exatidão a quantidade de “contratos de gaveta”, mas são inúmeros. Notícias presentes na Associação Nacional dos Mutuários (ANM) chegam a estimar que cerca de 40% das ações de mutuários são relativas a “contratos de gaveta”, sendo que a CEF tem 2,3 milhões de financiamentos em curso. Cabe ressaltar que, na pandemia, a retomada de imóveis de inadimplentes aumentou 80%. Assim, sob o risco de cobranças sucessivas, inúmeros debates sobre a incidência do ITBI, a cada venda por “contrato de gaveta”, chegaram ao STF, que reconheceu ser o caso de repercussão geral (Tema 1.124). Por fim, o STF julgou que só se faz legítima a cobrança do

⁴⁵¹ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *E-Commerce, tributação e cultura*: análise juseconômica das imunidades tributárias nas cadeias produtivas de livros e músicas. Curitiba: Juruá, 2016, p. 190.

⁴⁵² CÂMARA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE. **Proposta do Executivo prevê regularização imobiliária com redução do ITBI**. Plenário, 25 ago. 2021. Disponível em: <https://www.camarapoa.rs.gov.br/noticias/proposta-do-executivo-preve-regularizacao-imobiliaria-com-reducao-do-itbi>. Acesso em: 20 abr. 2022.

ITBI no ato do registro imobiliário. Muitos cartórios, depois dessa decisão, já aceitam averbar o “contrato de gaveta”.

Observa-se que há uma atuação marcante junto a prefeituras por parte da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ASBRAAF), que tem prestado um contributo ao aperfeiçoamento da gestão financeira e tributária nos municípios. Há indícios de que essa associação e a Confederação Nacional dos Municípios têm trabalhado para a questão dos códigos tributários municipais, até mesmo, das Capitais Regionais C, ora em estudo. Assim, é possível observar que há crescente harmonização tributária, em marcha, o que revela preocupação com a defesa da autonomia e a eficiência municipal.

Observa-se, em vários códigos tributários locais, a incipiência de aceitar, mesmo palidamente, certa modelagem na configuração da cobrança dos tributos como o ITBI⁴⁵³. Cada município deve aquilatar na sua realidade qual a estratégia tributária melhor vai atendê-lo. O ideal seria deixar a incidência do ITBI com alíquotas mais expressivas para imóveis de valor elevado, como, por exemplo, fazendas e imóveis de luxo, pois imóveis caros atraem mais desejos de proteção jurídica das propriedades. Todavia, considerando o Enunciado de Súmula 656 do STF⁴⁵⁴, que julgou pela inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas dos impostos reais sobre o valor dos imóveis, esse precedente tende a ser superado com a decisão sobre a constitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCD que, também, é um imposto real⁴⁵⁵.

Nesta investigação, porém, tomando-se a experiência do Rio Grande do Sul, defende-se a importância de emagrecer bem a cobrança do ITBI, a aplicar alíquota zero para imóveis com valor de até R\$ 892.040,00, a exemplo da Prefeitura de Porto Alegre⁴⁵⁶.

Em se atualizando a planta de valores imobiliários, a arrecadação já aumenta, se, acima dessa atualização, for aumentado em pelo menos 1% a mais a alíquota do IPTU, seletivamente,

⁴⁵³ JORNAL DA USP. **Na pandemia, contratos de gaveta dificultam a vida dos brasileiros**, 25 fev. 2021. Disponível em: <https://jornal.usp.br/Atualidades/Na-Pandemia-Contratos-De-Gaveta-Dificultam-A-Vida-Dos-Brasileiros/>. Acesso em: 5 maio 2022.

⁴⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 656** – 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. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 24 set. 2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁴⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 562045 – RS**. É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCD. Repercussão Geral. Repercussão Geral. Tema 21. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 6 fev. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

⁴⁵⁶ CÂMARA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE. **Proposta do Executivo prevê regularização imobiliária com redução do ITBI**. Plenário, 25 ago. 2021. Disponível em: <https://www.camarapoa.rs.gov.br/noticias/proposta-do-executivo-preve-regularizacao-imobiliaria-com-reducao-do-itbi>. Acesso em: 20 abr. 2022.

esse imposto terá sua arrecadação eficiente, de forma a sobrar mais recursos para investir em infraestrutura e em regularização urbana, de interesse social. A REURB-S poderá ser implementada mais rapidamente. Todavia, ainda que se mantenha a exação do ITBI para os imóveis mais caros, a fim de aumentar o IPTU, será preciso cidadania fiscal, para que o consentimento seja alcançado, processo que pode ser fomentado no âmbito municipal, a partir do orçamento participativo, com ampla transparência fiscal.

Macapá – AP, por exemplo, é uma capital, mas foi classificada pelo IBGE-IPEA como cidade média. Não existe um consenso quanto ao conceito de cidade média, como já visto. Entretanto, em Macapá, o ITBI tinha alíquota normal de 3,5% sobre o valor do imóvel. Porém, com a reforma do Código Tributário Municipal, esse imposto passou a ser de apenas 2% sobre as transferências de imóveis. Quando o contribuinte adquirir imóvel com o uso do FGTS ou financiá-lo pelo SFH, a alíquota do ITBI cai para 1%⁴⁵⁷. O ideal seria proceder uma isenção ampla no ITBI, e a alíquota não cobrada ser acrescida ao IPTU e sobre os imóveis de luxo sujeitos ao ITBI, mas não há espaço político para isso atualmente.

Na cidade de Macapá, o IPTU dos imóveis residenciais avaliados de R\$ 15 mil a R\$ 30 mil terá a alíquota de 0,65% em cima do valor do bem. Na faixa entre R\$ 30 mil e R\$ 49.999,00, a arrecadação será 0,75% da avaliação do imóvel. Acima de R\$ 49.999,01, o novo Código Tributário fixou o percentual em 0,80%⁴⁵⁸. Também há previsão de mudanças nas faixas de valores do IPTU sobre bens não residenciais. A isenção deixou de compreender os imóveis avaliados somente até R\$ 1.999,00 e passou a abranger os com valores venais (preço comercial de venda) até R\$ 4.999,00, beneficiando mais contribuintes. O IPTU sobre terrenos não edificados vão sofrer mudanças. Existem, atualmente, duas faixas de valores venais na cobrança do imposto⁴⁵⁹.

No município de Rio Branco – AC, também classificado como cidade média, de acordo com o artigo 35 do Código Tributário do Município de Rio Branco, nas transmissões pelo SHF, incidirá alíquota de 0,5% do valor efetivamente financiado e 2% sobre o restante; nas demais transferências de imóveis, incide alíquota de 2% sobre o valor do bem.

⁴⁵⁷ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS. **Macapá**: novo código traz mudanças na arrecadação, 5 jan. 2015. Disponível em: http://www.abrasf.org.br/noticias_detalhes.php?cod_noticia=1744. Acesso em: 28 abr. 2022.

⁴⁵⁸ PREFEITURA MUNICIPAL DE MACAPÁ. **Lei Complementar n. 144, de 30 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Município de Macapá, Estado do Amapá, e dá outras providências. Disponível em: https://macapa.ap.gov.br/wp-content/uploads/2023/03/LEI_COMPLEMENTAR_N_144_2021_PMM_com_alteracoes.pdf. Acesso em 5 ago. 2022.

⁴⁵⁹ REDE GLOBO – G1. **Macapá amplia isenção do IPTU e reduz tributos a microempresas**. Disponível em: <https://g1.globo.com/ap/amapa/noticia/2014/12/macapa-amplia-isencao-do-iptu-e-reduz-tributos-microempresas.html>. Acesso em: 15 out. 2021.

Na cidade de Montes Claros – MG, a alíquota aplicável sobre as transferências de imóveis é de 2,5% sobre o valor de mercado do imóvel. Se o imóvel estiver em ZEIS, a alíquota será de 1,0%; se estiver nessas zonas, com financiamento, cai para 0,5% sobre o valor do imóvel, desde que comprove fazer jus a essa alíquota diferenciada⁴⁶⁰. Imóveis em ZEIS deveriam ser isentos totalmente.

O ITBI na cidade de Campina Grande – PB, nos termos do artigo 45 do Código Tributário Municipal, apurada a base de cálculo, aplica alíquota de 0,5% nas transmissões compreendidas no SFH, sobre o valor financiado, e 2,0% sobre a parte não financiada; nas demais transmissões, a alíquota aplicável é de 2,0%⁴⁶¹. Em Anápolis – GO, a alíquota geral única era de 2%, mas foi reduzida para 1,5% sobre o valor da transmissão do imóvel, com algumas isenções, nos termos do artigo 136 do Código Tributário e de Rendas do Município de Anápolis⁴⁶².

Em Marília – SP, nos termos do artigo 235 do Código Tributário do Município de Marília, nas transmissões pelo SFH, sobre a parte financiada, incide 1% e, sobre as demais transmissões, 2%⁴⁶³. No artigo 15 do Código Tributário do Município de Pelotas – RS, a alíquota do ITBI nos financiamentos imobiliários residenciais, inclusive no consórcio para aquisição de imóvel, concedidos por meio de contrato de financiamento com garantia hipotecária ou por alienação fiduciária e financiamentos no âmbito do SFH, a parte financiada tem alíquota de 0,5%, e o restante, 2% do valor do imóvel ou da parte não financiada⁴⁶⁴.

Essa forma de tributação imobiliária está praticamente padronizada em quase todos esses municípios médios quanto ao ITBI, como já explicado, pois, praticamente, aplicam as mesmas regras tributárias. Muitos reduziram suas alíquotas do ITBI para regularizar os imóveis transmitidos onerosamente por cessões de direitos, procurações, “contratos de gaveta” bem

⁴⁶⁰ SECRETARIA DE FINANÇAS DA PREFEITURA DE MONTES CLAROS. **ITBI – online**. Disponível em: <https://financas.montesclaros.mg.gov.br/perguntas-frequentes-itbi-online>. Acesso em: 30 abr. 2022.

⁴⁶¹ PREFEITURA MUNICIPAL DE CAMPINA GRANDE. **Lei Complementar n. 116, de 14 de dezembro de 2016**. Institui o Novo Código Tributário do Município de Campina Grande e dá outras providências, artigo 45. Disponível em: <https://prgaf.ufcg.edu.br/phocadownload/documentos/CCF/Lei%20Complementar%20116-16.PMCG%20-%20NOVO%20CDIGO%20TRIBUTRIO.pdf>. Acesso em: 10 out. 2022.

⁴⁶² PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Lei Complementar n. 136, de 28 de dezembro de 2006**, artigo 136. Dispõe sobre o Sistema Tributário Municipal e institui o Código Tributário e de Rendas do Município de Anápolis e dá outras providências. Disponível em: https://sapl.anapolis.go.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2006/218/218_texto_integral.pdf. Acesso em: 15 out. 2022.

⁴⁶³ PREFEITURA MUNICIPAL DE MARÍLIA. **Lei Complementar n. 889, de 20 de dezembro de 2019**. Código Tributário do Município de Marília, artigo 235. Disponível em: https://sapl.marilia.sp.leg.br/pysc/download_norma_pysc?cod_norma=39451&texto_original=1. Acesso em: 10. out. 2022.

⁴⁶⁴ PREFEITURA MUNICIPAL DE PELOTAS. **Lei n. 6.202, de 19 de janeiro de 2015**. Dispõe sobre o Imposto de Transmissão “Inter vivos” de Bens imóveis e Direitos a eles Relativos – ITBI, e dá outras providências, artigo 15. Disponível em: https://sapl.pelotas.rs.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2015/2121/2121_texto_integral.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

como por leis voltadas a recuperações fiscais. Essa realidade revela que o modelo tradicional de imposição tributária do ITBI tem sido historicamente ineficiente.

Avançando um pouco mais em profundidade, a partir da noção de excedente do consumidor e do produtor, pode-se “avaliar os efeitos no bem-estar provocados por uma intervenção governamental no mercado [...] determinar quem ganha e quem perde com uma intervenção e quanto se ganha ou se perde”⁴⁶⁵. Se determinada alocação de recursos for capaz de maximizar o excedente total, admite-se que haverá eficiência econômica: “eficiência econômica entre dois ou mais processos de produção é aquela que permite produzir uma mesma quantidade de produto com menor custo de produção”⁴⁶⁶.

Em linha semelhante, quando a sociedade obtém o máximo que pode de seus escassos recursos, segundo Caliendo, citando Buchanan, “eficiência deve estar relacionada a uma alocação dos recursos fundada no consentimento livre, com base em acordos constitucionais, institucionais e normativos”⁴⁶⁷. Na teoria da escolha, em economia, a satisfação é chamada de utilidade, a ser aferida dentro de uma cesta de bens disponíveis. Essa visão pragmática da eficiência não pode ser desprezada sociologicamente, pois, segundo Fisher, as crises econômicas graves conduzem a ditaduras; os funcionários públicos tornam-se extremamente poderosos, o que reduz a liberdade individual, a provocar resistências e, por vezes, levantes revolucionários⁴⁶⁸.

Ocorre, porém, que, diante da globalização, a eficiência econômica tornou-se um princípio jurídico. Posner assegura que a maior parte dos economistas adotam não o critério ótimo de Pareto, mas o critério de eficiência de Kaldor-Hicks, que deduz em cima de determinada decisão legislativa, ou ato de governo, que, ao prejudicar um segmento de mercado, nada impede que, em momento posterior, haja compensação, pois eficiência pauta-se por buscar maximizar a riqueza⁴⁶⁹.

Torres, todavia, comentando Posner, considera que seu conceito de eficiência como maximização da riqueza é utilitarista. A abordagem tributária de Torres firma-se nos direitos humanos. Nesse caso, ele prefere Rawls, ao concordar com esse pensador quanto à forma em

⁴⁶⁵ PINDYCK, Robert; RUBINFELD, Daniel. **Microeconomia**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005, p. 254.

⁴⁶⁶ VASCONCELLOS, Marco Antonio. **Economia micro e macro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 433.

⁴⁶⁷ CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 25.

⁴⁶⁸ FISHER, Antony. **Pequena história dos equívocos econômicos: guia prático para os estadistas modernos**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, Instituto Brasileiro de Estudos e Pesquisas Econômicas e Sociais, 1981, p. 3, 16.

⁴⁶⁹ POSNER, Richard. **Economics analysis of law**. 8. e. New York: Aspen Publisher, 2011, p. 16-20.

que fixou a eficiência como princípio jurídico⁴⁷⁰. Rawls concebe a busca da máxima satisfação dos indivíduos, a partir de seus desejos racionais, observando que o utilitarismo não considera a diferença entre as pessoas⁴⁷¹.

Segundo Machado, “o princípio da eficiência em matéria tributária consiste na realização da atividade de tributação de forma a propiciar o máximo resultado, vale dizer, a maior arrecadação [...] com o mínimo de sacrifício para o contribuinte”⁴⁷². Torres concebe que eficiência é “um critério materialmente vazio”, “de eficácia instrumental”. Em matéria tributária, “eficiência se conceitua como princípio de legitimação de valores e princípios constitucionais vinculados a valores ou, no plano prático, como postulado aplicativo”⁴⁷³.

Uma vez delineada a conceituação de eficiência tributária, pode-se avançar na compreensão da tributação na economia. Tomando-se os estudos de Ronald Coase, dentro da economia do bem-estar, observou-se que os custos das transações são muito elevados na realidade das trocas. Existem consequências concretas em decisões legislativas, ou judiciais, a impactar sobre o efeito total econômico. Conforme os custos de transação, eventual realocação de direitos pode ocorrer.

Em outras palavras, eventual arranjo ótimo de direitos tende a tornar-se inviável caso os custos transacionais forem elevados demais. Nesse contexto, Coase discerniu que a economia fluiria melhor “em um mundo em que o sistema de preços funcionasse sem custos”⁴⁷⁴. O Teorema de Coase, segundo Carvalho e Jobim, pode ser assim resumido: “se os custos de transação forem nulos, a barganha entre as partes necessariamente será bem-sucedida e não terá diferença qual delas tenha direitos de propriedade preponderantes nessa situação”. Esses mesmos autores também explicam simplificadaamente: “Eficiência econômica = Direitos de propriedade definidos e objetivos + Custos de transação nulos”⁴⁷⁵.

Esse ponto é fundamental para analisar-se a eficiência do ITBI, pois a incidência do ITBI nos negócios jurídicos imobiliários eleva os custos de transação dos imóveis. Além disso, inibe a quantidade de imóveis sem a devida regularização cartorária, com abundantes “contratos

⁴⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 72.

⁴⁷¹ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 24-30.

⁴⁷² MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 57.

⁴⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 71.

⁴⁷⁴ COASE, Ronald H. O problema do custo social. **Journal of Law and Economics**, out. 1960. Disponível em: <http://www.pucpr.br/arquivosUpload/5371894291314711916.pdf>. Acesso em: 5 set. 2022.

⁴⁷⁵ CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. O direito tributário e a interpretação econômica do direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In: TIMM, Luciano (org.). **Direito e economia**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 242.

de gaveta”, vendas de imóveis somente por procuração ou cessões de direitos, sem contar os inúmeros litígios envolvendo disputas de posses, pois o mercado ilegal vende, por vezes, o mesmo lote para várias pessoas, e a venda irregular gera infortúnios. O ideal é facilitar a legalidade das transações imobiliárias.

Embates jurídicos surgiram quanto à incidência de ITBI a cada sucessivo “contrato de gaveta” de mutuários do SFH, conforme já comentado, assim, estimativas realizadas pela Associação Brasileira dos Mutuários da Habitação (ABMH), em 2002, revelaram que cerca de 40% dos mutuários tinham “contratos de gaveta”⁴⁷⁶.

No entanto, há estimativa que, pelo menos, metade dos imóveis no Brasil estão irregulares e sem escritura pública atualizada. De 60 milhões de domicílios existentes no Brasil, cerca de 30 milhões estão irregulares⁴⁷⁷, situação que reflete o impacto social da cobrança do ITBI, ainda mais quando incidente a cada “contrato de gaveta”, sucessivamente. Porém, o STF julgou a questão. Agora, só incide o ITBI com registro imobiliário; contudo, ainda subsistem tensões.

Ainda que seja possível averbar um “contrato de gaveta”, após essa decisão do STF, alguns registradores temem ser responsabilizados se não exigirem o pagamento do ITBI antecipado ao registro e, para evitar a responsabilização, muitos tabeliães constituem exigências para averbar os “contratos de gaveta” nas matrículas dos imóveis, até que se faça o recolhimento do tributo, com base no artigo 134, inciso V, do CTN⁴⁷⁸.

O CTN considera viável atribuir responsabilidade a terceira pessoa sempre que se torne impossível ou ineficiente o cumprimento pelo contribuinte de direito, a exemplo da cobrança do ICMS do comerciante quando a exação é suportada pelo consumidor. A obrigação de recolher o imposto corretamente pelo tabelião visa a garantir a arrecadação do ITBI. Os municípios, por vezes, exigem esse recolhimento.

No entanto, a exigência do ITBI não incide em termos de equidade do mesmo jeito sobre todas as pessoas, pois a questão da limitação de renda do brasileiro é significativa nas camadas hipossuficientes. Essa limitação faz com que a inadequação dos imóveis próprios nos diversos municípios seja outro aspecto do problema. O adquirente custa muito a comprar um

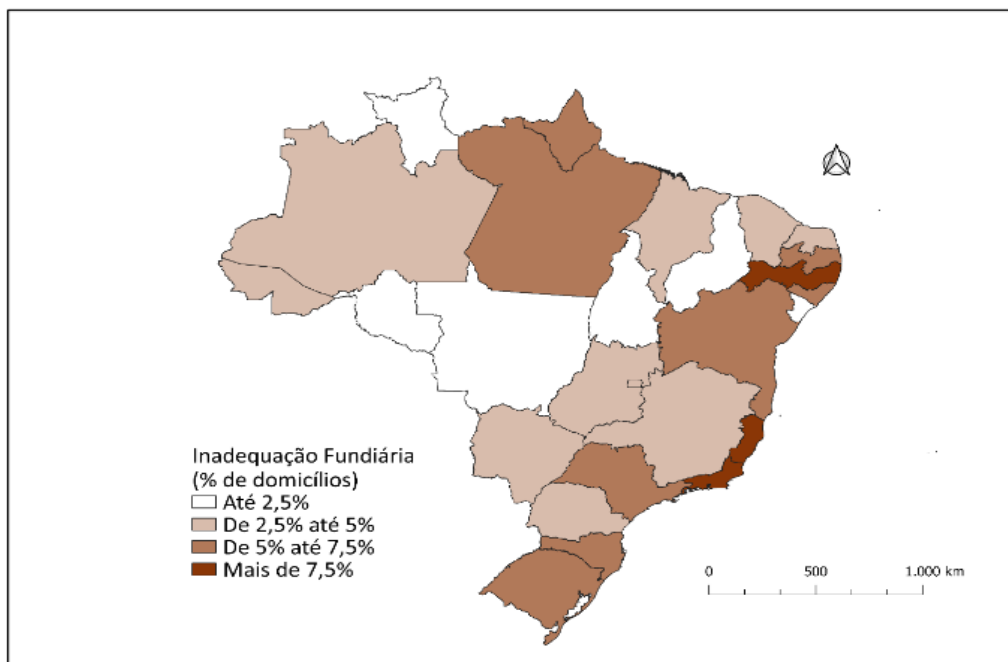
⁴⁷⁶ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS MUTUÁRIOS DA HABITAÇÃO. **Pesquisa revela que 40% dos mutuários têm contratos de gaveta**, 27 nov. 2002. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2002-nov-27/associacao_contrato_gaveta_arriscado. Acesso em: 15 mar. 2022.

⁴⁷⁷ RIBEIRO, Luiz. Metade dos imóveis no país são irregulares. **Correio Braziliense**, 28 jul. 2019. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/brasil/2019/07/28/interna-brasil,774183/imoveis-irregulares-no-brasil.shtml>. Acesso em: 25 abr. 2022.

⁴⁷⁸ TOLENTINO, Ana Lúcia Pereira. É inconstitucional a exigência do ITBI antes da transmissão no Registro de Imóveis. **Revista Consultor Jurídico**, 25 fev. 2022.

imóvel próprio para morar e, mesmo assim, quando consegue comprar, ainda mora mal, pois a residência alcançada, em geral, é pequena para necessidades dele e de sua família, como se pode observar na Figura 4, a seguir.

Figura 4 – Mapa da inadequação fundiária urbana, percentual em relação aos domicílios particulares permanentes duráveis urbanos segundo unidade da Federação – 2019



Fonte: FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO, 2020⁴⁷⁹.

Além do ITBI, os emolumentos cartorários também influem na irregularidade registral, quanto mais elevados forem. Emolumentos são preços públicos afetos à cobertura dos custos cartoriais. No caso da REURB-S, o primeiro registro é isento de emolumentos, a teor do artigo 13 da Lei n. 13.465/2017.

O problema do ITBI é que os efeitos do peso morto incidem diferentemente no seio social sobre as pessoas que participam desigualmente da divisão internacional do trabalho. O ITBI sacrifica mais aos pobres e à classe média que aos ricos, no seio social em favor do Estado. O ITBI é barato para os ricos que buscam segurança jurídica com o registro imobiliário de seus imóveis. Mas, quem não dispõe de renda suficiente fica sobrecarregado e endividado, não conseguindo realizar o registro imobiliário, sem contar as despesas com emolumentos cartoriais. O aumento do preço dos imóveis diminui, também, a quantidade transacionada, além de incentivar o mercado de posses, por intermédio de “contratos de gaveta”. Isto é, quanto mais

⁴⁷⁹ FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO. **Déficit habitacional**: inadequação habitacional no Brasil 2016-2019. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2020.

caro o desencaixe do ITBI, maior a exclusão imobiliária, externalidade negativa que aponta para a ineficiência desse imposto.

Todavia, neste ponto, os efeitos do ITBI é que atraem atenção. Recorrendo-se à obra de Vasconcellos, suponha-se uma economia primária, de bem-estar, sem governo. Nessa economia, a Curva de Oferta e Procura apresenta um equilíbrio natural. Agregando-se o custo do ITBI na transação imobiliária, o preço para o comprador será

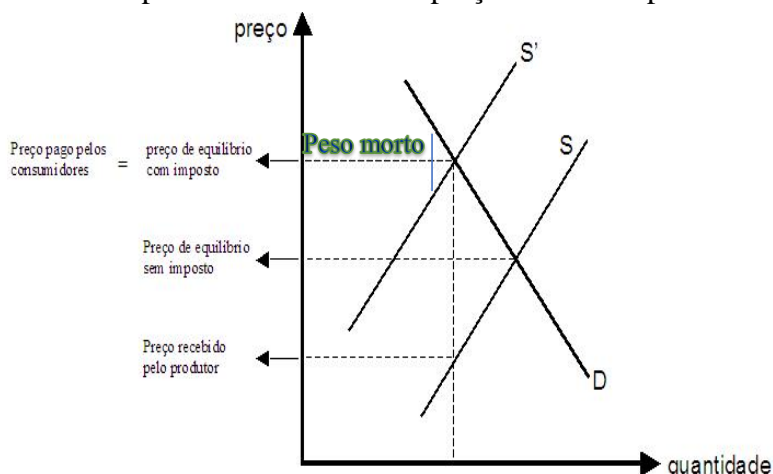
$$P_c = P_m + E_c + ITBI \quad (2)$$

sendo “P_c” o preço de compra, “E_c” os emolumentos cartorários e o imposto: ITBI (adaptação própria). Obtém-se a arrecadação tributária a partir do valor efetivamente arrecadado em cada transmissão ($A = T \cdot q$), sendo “A” a arrecadação, “T” o ITBI e “q” a quantidade.

Considerando que, em mercados livres, há um preço natural, agregando-se o tributo, seu efeito econômico provoca o fenômeno chamado “peso morto”. Esse peso representa o custo social devido à redução da quantidade produzida, ou seja, o preço de mercado acaba ficando acima do preço em concorrência perfeita⁴⁸⁰. Pinho e Vasconcellos explicam que “a decretação do imposto específico vai elevar o preço de mercado e reduzir a quantidade de equilíbrio”⁴⁸¹

No Gráfico 5, a seguir, é possível verificar o impacto do custo do ITBI sobre o preço para o comprador, com o deslocamento da curva S, para S’, ou seja, pode-se verificar o aumento dos preços e, também, pode-se observar a redução das quantidades compradas no mercado.

Gráfico 5 – Impacto do ITBI sobre o preço do imóvel para o comprador



Fonte: VASCONCELLOS, 2011⁴⁸². Adaptação própria quanto ao peso morto.

⁴⁸⁰ VASCONCELLOS, Marco Antônio. **Economia micro e macro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 89-97.

⁴⁸¹ PINHO, Diva Benevides; VASCONCELLOS, Marco Antônio. **Manual de economia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 155.

⁴⁸² VASCONCELLOS, Marco Antônio. **Economia micro e macro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 89-97

Nesse caso, aumentando o preço, os pobres têm menos acesso à compra de imóveis. O ITBI não sacrifica tanto as classes sociais mais ricas, mas sobrecarrega os mais pobres que, via de regra, mal conseguem comprar os imóveis, o que faz crescer a irregularidade registral, por meio de “contratos de gaveta”, posses com meros recibos ou procurações em causa própria, sem transcrição adequada, a abarrotar o Poder Judiciário de mazelas supervenientes. O ITBI não é eficiente como instrumento arrecadatório e tem gerado externalidades negativas de elevado impacto social.

Assim, pode-se buscar uma saída extrafiscal para remediar o problema da baixa regularização cartorária. Nas lições de Nabais, as normas fiscais também podem ser utilizadas com finalidades econômicas à margem da constituição tributária. Nabais fornece um conceito técnico sobre a extrafiscalidade, como um instrumento de obtenção de resultados econômicos e sociais e não propriamente receitas tributárias⁴⁸³.

Na ótica do viés extrafiscal, mesmo reduzindo o ITBI para quem financia seus imóveis pelo SFH, para uma alíquota de 0,5% sobre o valor financiado e de 1% ou 2% sobre o valor da entrada à vista, essa imposição tributária ainda pode ser um tanto mais gravosa, sobretudo, para as camadas mais empobrecidas da sociedade, de baixa renda e, até mesmo, para a classe média, pois o índice de inadequação residencial no Brasil é elevado e o esforço para trocar de imóvel é bem árduo. Em geral, as pessoas ficam endividadas para comprar um imóvel e não sobra recursos para pagar o ITBI. O ideal, conforme a faixa de renda da pessoa, seria extinguir, isentar ou aplicar alíquota zero. Dessa forma, há de se concluir que o ITBI como vem sendo cobrado não tem sido eficiente.

Entretanto, as municipalidades não podem perder receita. Tal realidade nas cidades médias conduz que o IPTU deva ser o principal tributo imobiliário e o mais gravoso, até por ser mais justo e eficiente. Em termos de arrecadação, as alíquotas do IPTU podem ser seletivas

⁴⁸³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Lisboa: Almedina, 2015, p. 629 e 654. “A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem a finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às receitas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar diretamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, de normas de contêm medidas de política económica e social. [...] Ora bem, o direito económico dum estado fiscal, ou mais amplamente dum estado não proprietário ou produtor, não constitui um direito supraestatal aos outros ramos de direito, funcionalizando estes aos seus objetivos, nem se apresenta como um ramo de direito que, como tem sido tradicionalmente a regra dos novos ramos do direito, se justaponha horizontalmente aos ramos já existentes. Antes intercepta obliquamente estes, modificando-os no concernente a seus objetivos e finalidades, configurando-se assim como uma mediana que corta a generalidade do ordenamento jurídico, mobilizando-o para a realização dos objetivos de conformação social através da intervenção do estado na economia”.

e progressivas mesmo ordinariamente. Se a progressividade for pouco utilizada não é bom para a cidade.

O IPTU exerce importante finalidade fiscal, de competência municipal, por meio da tributação sobre a propriedade, da posse com ânimo de dono, do direito de superfície e domínio útil. Observando-se as 61 cidades intermediárias em estudo, a arrecadação média do ITBI representa 22,97% do que é arrecadado de IPTU. Ainda que, em alguma cidade, um programa ou outro de parcelamento de solo provoque alguma diferença, a média é esta. O IPTU arrecada mais e melhor que o ITBI.

Todavia, a questão não é simples em relação ao ITBI, pois, pelo teor do artigo 11 da LRF⁴⁸⁴, o ente público tem o dever de promover eficiente gestão fiscal. Então, surge a questão: o artigo 11 da LRF obriga a municipalidade a impor ITBI a todos os contribuintes indistintamente? Essa resposta atrai detida análise.

Inicialmente, há de se compreender que o artigo 8º do CTN dispõe que “o não exercício da competência tributária não defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”. Ou seja, o poder de legislar de um ente federado não pode, em princípio, ser exercido por outro, e, mesmo na municipalidade, esse poder de legislar pode ser uma faculdade⁴⁸⁵. A doutrina diverge, uma vez que para uns é faculdade, para outros, um dever objetivo de tributar.

Detendo-se sobre a questão de ser uma faculdade ou não o poder de legislar quanto aos tributos de competência municipal, Carvalho faz remissão a Carrazza, a respeito das qualidades do tributo, com base na competência tributária ativa, para fazer suas digressões.

Nesse contexto, ressaltam-se as seguintes qualidades dos tributos, com base na competência ativa: privatividade do ente público, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício. Contudo, entre essas qualidades, Carvalho tece críticas à indelegabilidade, à irrenunciabilidade e à incaducabilidade, uma vez que as duas primeiras esbarram na rigidez constitucional, que veda a delegabilidade, e a irrenunciabilidade é prerrogativa inafastável de competência tributária. Quanto à incaducabilidade, a Constituição foi feita para durar. A privatividade esbarra na competência

⁴⁸⁴ Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto na *caput*, no que se refere aos impostos.

⁴⁸⁵ SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira. **Código Tributário Nacional**: Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966: comentado e anotado. 3. ed. Campinas: CS Edições, 2003, p. 19.

da União, quando em estado de guerra; a União tem a prerrogativa de impor impostos extraordinários, além da competência plena em territórios, entre outros aspectos.

Entretanto, Carvalho entende que o constituinte derivado pode modificar o rol de competências. Quanto à facultatividade se faz factível, a exemplo da União, que tem competência para criar um IGF, embora não o crie. Assim, também há municípios que não cobram o ISS de sua competência. Esse mesmo autor, entretanto, reconhece que a imposição tributária do ICMS é obrigatória, sob pena de ferir o pacto federativo e gerar “guerra fiscal” em eventual concessão de isenção estadual, sem submeter à concordância interestadual no âmbito do CONFAZ⁴⁸⁶.

Sabe-se, todavia, que eventuais manobras isentivas no âmbito do ISS também podem provocar “guerra fiscal” entre municípios, como, vez por outra, ocorre, em razão de eventuais vícios patrimonialistas e eleitorais. Mas, o ISS também tornou-se obrigatório. A partir da fixação de alíquotas máximas de 5% e mínimas de 2%, pela Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002, essa cobrança passou a ser obrigatória. Logo, as cobranças dos dois impostos – ICMS e ISS – são obrigatórias. No caso, Mangieri defende que o poder de legislar não é uma faculdade. Esse autor entende que há obrigatoriedade na cobrança do ITBI também, ao considerar que o artigo 11 da LRF inibe a prática de ações políticas sorrateiras e mesquinhas.

Contudo, Mangieri, citando seu coautor Melo, que diverge de si na mesma obra, não vislumbra obrigatoriedade impositiva em relação ao ITBI, ao explicar que o artigo 11 da LRF é uma norma de finanças públicas, a qual visa à boa gestão para o equilíbrio das contas públicas e é voltada ao cumprimento de metas fiscais preestabelecidas, isto é, ao controle de gastos. Por isso, segundo Mangieri, Melo considera que o exercício da competência tributária do ITBI é uma faculdade.

Mesmo que haja eventual sanção impeditiva ao provimento de transferências voluntárias para o município, caso não exerça boa gestão tributária, isso não lhe retira a competência tributária plena sobre esse tributo, a ser cobrado ou não. Possivelmente, a compreensão do artigo 11 da LRF não pode ultrapassar os marcos dos artigos 145 e 146 da Constituição Federal, que dispõem que os entes públicos poderão instituir os tributos de sua competência; logo, essa faculdade é um preceito constitucional⁴⁸⁷. No caso, nesta pesquisa, considera-se que a exação é uma faculdade, pois a lei não deve dizer mais do que os citados artigos constitucionais.

⁴⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 220-225.

⁴⁸⁷ MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. **ITBI: Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis**. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2015, p. 194 e 197.

Dessa forma, também, em caso de isenção, por exemplo, a lei pode fixar um limite, conforme sua base de dados sobre os imóveis. Pela concepção de não ser obrigatória a cobrança do ITBI ou de ser possível aplicar alíquota zero para imóveis, pode-se aquilatar a viabilidade, por exemplo, da isenção de ITBI em transações com valor de até R\$ 892.040,00, como em Porto Alegre⁴⁸⁸. Assim, ampliar a faixa isentiva, possivelmente, seja recomendável em municípios pequenos e médios.

O município de Porto Alegre, que é bem próspero em relação a uma Capital C, reduziu a alíquota do ITBI em 50%, e muitas Capitais Regionais C reduziram a imposição do ITBI para 0,5% para imóveis financiados pelo SFH, logo, estender a isenção e reforçar a alíquota do IPTU, seletivamente, em termos extrafiscais mostra-se razoável. A exação sobre fazendas e imóveis acima de R\$ 892.040,00, eventualmente, deva ser mantida, de tal modo que, em tese, a municipalidade não perca receita relativa a imóveis de alto valor, cuja capacidade econômica de pagamento dos contribuintes é maior, de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

A questão da boa gestão fiscal, porém, exige a complementação a seguir. Considerando que o ITBI apresenta ineficiência em relação aos mais pobres, em face de quem financia seus imóveis pelo SFH ou está sobrecarregado, como a classe média que, muitas vezes, recorre à compra de imóveis irregulares para morar, a exemplo dos condomínios em Brasília, a cobrança do ITBI e também a isenção desse imposto como uma faculdade atraem mais análises.

Com base neste tópico, pode-se concluir que o IPTU é eficiente e que a forma com que vem sendo feita a cobrança do ITBI não é eficiente, pois a quantidade de “contratos de gaveta” revela a irregularidade registral e fundiária da classe média, a recomendar a ampliação da faixa de isenção, a exemplo da experiência de Porto Alegre, até transações na ordem de R\$ 900.000,00, com a compensação seletiva na cobrança do ITBI de imóveis de luxo, fazendas, imóveis comerciais de valor, entre outros, bem como, seletivamente, se possível, agregando progressividade e seletividade no IPTU, como será investigado a seguir.

2.3.2 A progressividade ordinária do IPTU e o resgate de locais precários

O IPTU é um imposto justo e tem viés solidário visível se bem aplicados seus recursos; além disso, não ilude o contribuinte, pois o valor cobrado é evidente. Os gestores tributários

⁴⁸⁸ CÂMARA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE. **Proposta do Executivo prevê regularização imobiliária com redução do ITBI.** Plenário, 25 ago. 2021. Disponível em: <https://www.camarapoa.rs.gov.br/noticias/proposta-do-executivo-preve-regularizacao-imobiliaria-com-reducao-do-itbi>. Acesso em: 20 abr. 2022.

municipais não vislumbram possibilidade política para aumento de alíquota de IPTU no quadro atual brasileiro. Contudo, a progressividade ordinária é constitucional. Esse imposto pode ser ordinariamente cobrado, até mesmo, com progressividade se o terreno for construído, em construção, ou subutilizado⁴⁸⁹. No entanto, existe também sua função extrafiscal, no caso do IPTU progressivo no tempo, que alguns chamam de sancionatório, para forçar que os proprietários de imóveis e de terrenos subutilizados construam ou vendam a propriedade, o que pouco tem sido utilizado no Brasil.

Dentro dessa conjuntura, destaca-se que a planta de valores imobiliários costuma ficar muito depreciada e desatualizada no tempo. Esse fenômeno, como visto, não é só no Brasil. Assim, entre as primeiras medidas de saneamento financeiro nos municípios, está a atualização da base de cálculo, por intermédio da atualização dos valores de mercado na planta geral de valores do município. Contudo, atualizar os valores das plantas não significa aumentar alíquota, mas conduzir a base de cálculo à realidade do valor dos imóveis no mercado.

Gassen e Valadão explicam que, enquanto os tributos indiretos são “anestésiantes”, embutidos nos preços dos bens de consumo, os tributos diretos são “irritantes”, pois são percebidos oticamente⁴⁹⁰. Atualmente, raras são as verbas disponíveis para regularizações fundiárias e para moradias em municípios médios. Algumas exceções existem, porém, poucas, a exemplo de Marília – SP, em que há um esforço em desfavelizar a cidade. Muitos municípios apenas removem os pobres. Os municípios, via de regra, ficam à espera de programas federais, como o Minha Casa Minha Vida, para fazerem algum programa habitacional. Em geral, há certa invisibilidade em relação às demandas dos bairros pobres e dos assentamentos precários, fato que tem sido lamentável.

No Estado democrático de direito, a tributação deve ser consentida, e só se pode aumentar ou transformar os tributos mediante lei, observadas as limitações constitucionais ao poder de tributar. Como visto, o IPTU é um tributo justo, que arrecada bem e atende a inúmeras demandas sociais. A questão é que, diante dos graves problemas das cidades, há necessidade de se aumentar a arrecadação própria no âmbito municipal, sobretudo, do IPTU, em cidades

⁴⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **AgRg no RE 422592 – RJ**. A diversidade de alíquotas de IPTU no caso de imóvel residencial, não-residencial, edificado ou não-edificado, não viola a Constituição Federal. Rel. Min. Dias Toffoli, j. 31 maio 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022. “Agravo regimental no recurso extraordinário. IPTU. Município do Rio de Janeiro. Alíquotas diferenciadas conforme a destinação do imóvel. Constitucionalidade. 1. A diversidade de alíquotas de IPTU no caso de imóvel residencial, não residencial, edificado ou não edificado, não viola a Constituição Federal. Precedentes. 2. Não se admite no agravo regimental a inovação de fundamentos. 3. Agravo regimental não provido”.

⁴⁹⁰ GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil**: estudo comparativo da matriz tributária. São Paulo: Almedina, 2020, p. 201.

médias, observando-se, também, a progressividade, para inibir a especulação imobiliária, como será aprofundado mais à frente. Entretanto, o ideal desposado nesta tese é que seja tributado menos o ITBI e haja mais gravame seletivo no IPTU, a fim de aumentar a arrecadação tributária nos municípios médios. Não é um processo fácil, mas, neste trabalho, admite-se que o IPTU Solidário possa sensibilizar essa acomodação de demandas, como será examinado posteriormente.

Uma situação ainda em julgamento deu-se em razão do novo Código Tributário da Cidade de Goiânia. No artigo 168 da Lei Complementar municipal n. 344, de 30 de setembro de 2021, além da atualização dos valores dos imóveis pelo valor venal real, há previsão de tributação progressiva, com base no valor dos imóveis por metro quadrado e localização. Alguns imóveis tiveram aumentos bem significativos, pois a defasagem estava muito expressiva na planta de valores imobiliários do município, o que provocou a reação da população, sobretudo, dos proprietários de imóveis e de construções com valores mais elevados, sem prejuízo da atualização anual da planta de valores imobiliários pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), do IBGE, como, até então, de costume.

Há notícias na imprensa goiana que, em determinados casos, o valor em cobrança do IPTU chegou a majorar até 55%. Obviamente, há possibilidade de revisão do valor cobrado em processo administrativo. No entanto, o conflito instaurou-se, e foi movida uma ação direta de inconstitucionalidade contra essa lei municipal, em curso no Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (TJGO), questionando a constitucionalidade do artigo 168 da Lei Complementar municipal n. 344/2021. No parágrafo 4º desse artigo, é disposto que, para 2022, o valor do IPTU não poderá superar 45% do valor lançado em 2021. Assim, a batalha judicial promete ser intensa, mas deve esbarrar nesse teto. O problema é que o Ministério Público de Goiás (MPGO) ofertou parecer para reduzir a exação a 10% sobre o valor do ano anterior⁴⁹¹, percentual que reflete apenas a inflação do ano anterior. Logo, a questão é sensível, principalmente, considerando a saída de uma pandemia, que durou dois anos e vem causando bastante desemprego. Tudo indica, em princípio, que os especuladores imobiliários reclamam mais.

Nesse aspecto, o desafio é fazer com que todos os envolvidos tenham um objetivo comum: construir uma cidade com elevada qualidade de vida, sem assentamentos precários e sem violências. A competição tributária, em todos os níveis, ou seja, a tributação nacional, como um todo, deveria voltar-se para a solução dos graves problemas das cidades. Observa-se,

⁴⁹¹ DIÁRIO GOIÁS EM DESTAQUE. **Pedido de vista adia julgamento sobre IPTU de Goiânia no TJ-GO**, 11 maio 2022. Disponível em: <https://jornalgoias.com.br/pedido-de-vista-adia-julgamento-sobre-iptu-de-goiania-no-tj-go/>. Acesso em: 11 maio 2022.

nas duas décadas recentes, grande movimento pela descentralização da governabilidade, em todo o mundo, visando a melhorar o bem-estar geral e a fortalecer as instituições democráticas, mas essa descentralização requer autonomia de receita em nível regional e local. Dessa forma, pode-se verificar que o IPTU deve ser o pilar na arrecadação do ente local⁴⁹².

Todavia, a imposição tributária no Brasil ainda é tímida. Há de ser feito um esforço na direção correta para que seja possível dotar as cidades médias brasileiras de padrões mais elevados, a começar, paulatinamente, pela revisão da imposição tributária sobre a propriedade. Na Tabela 7, a seguir, observe-se a participação da tributação imobiliária no cenário internacional.

Tabela 7 – Tributos sobre a propriedade versus PIB – 2020

País	Percentual
Estados Unidos	11,94%
Reino Unido	11,76
França	8,75
Japão	8,18
Nova Zelândia	5,90
Itália	5,73
OCDE	5,5
Dinamarca	4,21
Alemanha	3,29
Brasil	0,55

Fonte: OECD, 2020⁴⁹³.

Os recursos disponíveis no Brasil estão quantitativamente ao largo das necessidades de onde a população reside. Contudo, quando se fala em aumentar alíquotas de impostos sobre a propriedade no Brasil, abre-se um frenesi de argumentos desfavoráveis. É preciso conectar tributo como dádiva, em solidariedade social, um contributo em prol da qualidade de vida para todos.

Os proprietários mais ricos, em geral, membros de associações de comércio e de indústria, acumulam grande poder local, mas têm resistência ao aumento de alíquota de qualquer imposto, inclusive, do IPTU. Uma experiência internacional, no entanto, merece nota

⁴⁹² BAHL, Roy; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. **The property tax in developing countries: current practice and prospects**, jan. 2007. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/228652506>. Acesso em: 25 abr. 2022.

⁴⁹³ ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Tax on property**, 2020. Disponível em: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>. Acesso em: 3 fev. 2022.

e pode contribuir para um novo paradigma sobre a questão local e do IPTU. Há de se observar que a tributação pode viabilizar inúmeras soluções urbanas, a exemplo do IPTU da cidade de Plano, no Texas – Estados Unidos, a desmitificar, em parte, o medo de alíquota um pouco mais elevada seletivamente de IPTU, pela progressividade ordinária.

Plano é uma cidade média ao lado da cidade de Dallas, que tem um histórico de imposto predial elevado, no entanto, atrai muitos moradores que preferem a cidade de Plano, em relação a Dallas ou a outras cidades próximas. A cidade de Plano tem sido eleita como a melhor cidade para morar nos Estados Unidos; o seu modelo tem sido copiado, mas ainda figura entre as melhores cidades da América do Norte para se residir. Assim, merece análise a razão desse sucesso.

Segundo o Censo de 2010, a cidade de Plano tinha 269.776 habitantes. Em 2013, essa cidade foi reconhecida como a melhor cidade pontuada, por algoritmo criado pela AreaVibes.com, de Toronto, no Canadá, e também, figurou em primeiro lugar na Tabela Best Places, para se viver nos Estados Unidos, entre vários outros reconhecimentos. Plano é a única cidade do Texas a reunir títulos na classificação de riscos AAA e foi reconhecida, pela United States Census Bureau, como a cidade mais rica de 2008.

A economia da cidade de Plano é próspera, os parques são espaçosos, o meio ambiente é bem cuidado, as bibliotecas são muito bem equipadas, há escolas premiadas, e a cidade conta com serviços públicos de elevada qualidade. É interessante observar que Plano fica apenas a 32 quilômetros de Dallas, que é uma das cidades mais populosas dos Estados Unidos. Plano é uma cidade governada por um Conselho Municipal composto por apenas oito pessoas, além do prefeito, todos eleitos pela população da cidade.

O sucesso dessa cidade está no elevadíssimo padrão educacional das escolas públicas. A cidade de Plano editou uma lei, chamada por alguns de Lei Robin Hood, ao fixar que os distritos escolares mais ricos devem destinar um percentual do imposto predial para distritos mais pobres, mesmo circunvizinhos fora do condado. Assim, por essa lei, já foram doados US\$ 1,2 bilhão de dólares para diversos distritos escolares mais pobres. A raiz do sucesso dessa cidade está na educação e no enfoque solidário com os distritos pobres.

Houve falhas em determinados distritos quanto à alocação de recursos, especialmente em relação a salários de professores em um primeiro momento, o que atraiu ajustes. No entanto, o foco na destinação de parte do imposto predial para a educação, com franco viés solidário, foi capaz de manter a aceitação e a mobilização da população da cidade na mesma direção, o que revelou a pujança e o sucesso da cidade de Plano, a dispor para seus cidadãos uma cidade

excelente para se viver nos Estados Unidos⁴⁹⁴. Essa experiência joga luz na potencialidade do fato dádiva para o IPTU Solidário, o qual será examinado mais à frente.

Não se deve temer eventual aumento de alíquota se o retorno social for proporcional e razoável e otimizar bem-estar geral da população. Existem importantes potencialidades solidárias a serem exploradas por meio de tributação, que já mereceram e ainda merecem atenção nesta e em futuras pesquisas. Solidariedade também é justiça. A experiência de solidariedade na tributação sobre a propriedade na cidade de Plano, realmente, é muito interessante.

O seu sucesso está na forma com que pratica o imposto sobre a propriedade. Na composição da alíquota, há previsão de percentuais com destinação certa de recursos, uma parte vai para o financiamento municipal e escolar, havendo, até mesmo, destinação de recursos para manter uma faculdade pública local. A avaliação dos imóveis acontece a cada três anos, havendo uma escala de isenções. Há previsão de algumas deduções em torno de 20% sobre o valor do imóvel, mas a alíquota gira em torno de 8%. Essas deduções geralmente beneficiam pessoas com mais de 65 anos de idade e, também, deficientes físicos. Plano é a única cidade no Condado de Collin a oferecer isenção de 20% na avaliação da casa até US\$ 40.000,00, de desconto, em caso de invalidez e de isenções, a pessoas com mais de 65 anos. Cada distrito participa com um percentual na formação da alíquota que, com adaptações próprias, reflete a equação a seguir:

$$IPT = \frac{(PM + ISD + PD) \times VAC}{100} \quad (3)$$

sendo IPT = alíquota do Imposto Predial Total; PM = parte da alíquota destinada à manutenção municipal; percentual da alíquota para o ISD = Independet School District (financiamento escolar independente); PD = Percentual para os Distritos; VAC = Valor Avaliado para a Casa.

Plano é uma cidade inteligente, que vem mantendo uma gestão pública de excelência. O modelo de tributação predial tem contribuído para o sucesso dessa cidade, que é toda voltada à educação. O Departamento de Parques e Recreações de Plano já ganhou três vezes a Medalha de Ouro Nacional, por Excelência, pela Tree City USA. No entanto, não é só isso, há 80 parques, 40 milhas de trilhas para recreação, dois campos de golfe municipais, um centro para idosos, cinco piscinas públicas, excelentes instalações atléticas, centro de convenções, com

⁴⁹⁴ ART GALLERY. **Plano, Texas**. Disponível em: <http://www.hellenicaworld.com/USA/Geo/en/PlanoTexas.html>. Acesso em: 7 abr. 2022.

86.400 pés quadrados; ótimo sistema de bibliotecas, sendo cinco públicas, com acesso à internet, faculdade pública, mais de 2,5 milhões de caixas eletrônicas, abastecimento de água e US\$ 1,09 bilhão em ativos de infraestrutura no município, coleta semanal de resíduos sólidos. Em Plano, não tem assentamentos precários, há reciclagem automatizada, a cidade é sustentável, com local de compostagem e de reutilização de produtos químicos domésticos. Enfim, é uma cidade fantástica, a revelar as grandes potencialidades do imposto real sobre a propriedade residencial⁴⁹⁵.

Depois de criar o conceito de cidades inteligentes (primeira fase), veio a fase da inovação; a partir de agora, na terceira fase das cidades inteligentes, o foco volta-se a dotar as cidades de serviços eficientes. Woods e Citron observam que o desafio é desenvolver a cidade com aportes tecnológicos e garantir equidade social, integrando os ecossistemas das esferas públicas e privadas com Internet das Coisas, do inglês *Internet of Things* (IoT), reduzindo a exclusão digital bem como contornando os efeitos disruptivos da Quarta Revolução Industrial⁴⁹⁶. Plano busca ser uma cidade inteligente, no sentido de superar os desafios locais: segurança, transporte, construção de confiança na cidade, entre outros aspectos.

A empresa japonesa NTT Data instalou um Centro de Inovação Norte-Americano na cidade de Plano, para desenvolver planejamento urbano inteligente, com tecnologia 5G, inclusive, para usos médicos. Essa unidade coordenará mais cinco centros de inovação no Japão, Itália, Alemanha, China e Índia⁴⁹⁷. Essa situação reflete o quanto essa cidade média dos Estados Unidos é estratégica para os negócios da Quarta Revolução Industrial.

Verizon e a Cidade de San Diego também estão implantando com a tecnologia 5G infraestruturas e equipamentos para monitoramento de tráfego e estão transformando-se em cidades inteligentes. As universidades estão movimentando-se em pesquisas voltadas à evolução para cidades inteligentes nos Estados Unidos. No entanto, vários elementos são necessários para criar ou transformar uma cidade em inteligente. Além de tecnologia, financiamento e inovação flexível também são aspectos importantes⁴⁹⁸. Mais à frente, serão abordadas outras cidades inteligentes, sobretudo, a experiência de Barcelona: uma cidade inteligente totalmente voltada à educação.

⁴⁹⁵ PLANO CITY NEWS. Plano Municipal Center. **Plano city of excellence**. Disponível em: <https://www.plano.gov/1756/Municipal-Codes-Ordinances>. Acesso em: 7 abr. 2022.

⁴⁹⁶ WOODS, Eric; CITRON, Ryan. The evolution of smart cities: delivering on the promise. **Navigant Reserach**, Verizon, 1 Q., 2020.

⁴⁹⁷ DALLAS INNOVATES. **NTT Data opens North American Innovation Center in Plano**. Staff Report, 25 Aug. 2022.

⁴⁹⁸ WOODS, Eric; CITRON, Ryan. The evolution of smart cities: delivering on the promise. **Navigant Reserach**, Verizon, 1 Q., 2020.

A forma de exercer a tributação real tornou a cidade de Plano mais solidária, economicamente mais atrativa e viável, socialmente agradável, com várias corporações de grande porte nela instaladas. Um detalhe importante é que os recursos têm endereços certos. A condução da cidade é transparente, e o resultado só poderia ser a conquista de uma excepcional qualidade de vida para todos os habitantes.

No Brasil, por sua vez, o modelo de baixas alíquotas de IPTU torna-se bem favorável aos especuladores imobiliários, o que viabiliza a acumulação de propriedades, pois esses proprietários deixam os terrenos sem construção, visando à valorização com o passar do tempo. Cabe ressaltar que, neste ponto, não se examinará a importância de estabelecer a progressividade da exação do IPTU nem será discutido o assunto a respeito do IPTU progressivo no tempo, pois já foram abordados em tópicos anteriores.

No entanto, a ideia é fazer um simples exercício e verificar qual o impacto de se agregar à alíquota do IPTU o acréscimo de 1%, esvaziando parte do peso morto da alíquota do ITBI, em favor das camadas sociais mais pobres e da classe média, mantendo a carga normal sobre os imóveis mais caros.

A cidade média de Marília – SP, por exemplo, ainda apresenta seis mil famílias morando em assentamentos precários, mesmo após algumas remoções⁴⁹⁹. Alterar essa realidade com infraestrutura plena, em princípio, diante da rigidez das transferências intergovernamentais e da exuberância de gastos locais, exige aumento de receitas próprias. O artigo 157-B do Código Tributário Municipal dispõe como apura-se o valor venal do imóvel, para efeito de cobrança do IPTU, conforme a equação a seguir:

$$VVi = (VVp + VVt) \times Fc \quad (4)$$

sendo VVi = Valor Venal do imóvel, VVp = Valor Venal predial; VVt = Valor Venal territorial; Fc = Fator de comercialização.

Fixada a planta genérica de valores imobiliários, em seu Código Tributário Municipal, pode-se empreender os cálculos do IPTU e do ITBI a partir do VVp. Embute-se a multiplicação da área construída pelo valor do metro quadrado, conforme o tipo, o uso e o padrão da construção, e pelo fator de depreciação, de acordo com estipulações fixadas em seu Código Tributário. Observados os fatores de homogeneização, calcula-se o VVt, multiplicando-se a área do terreno pelo valor do metro quadrado, conforme a faixa e a fórmula prescrita na lei. O

⁴⁹⁹ JORNAL O GLOBO – G1. **Seis mil famílias de Marília, SP, vivem em favelas e áreas de risco**, 28 jul. 2012. Disponível em: <https://g1.globo.com/sp/bauru-marilia/noticia/2012/07/seis-mil-familias-de-marilia-sp-vivem-em-favelas-e-areas-de-risco.html>. Acesso em: 3 maio 2022.

fator de comercialização estimado é de 50%. Os imóveis não cadastrados ou que não estejam na planta de valores imobiliários do município fazem com que o fisco tenha que estimar o valor da exação do IPTU. Os valores fixados em lei estão sujeitos ao IGP-M desde 2014. A cobrança do IPTU observa a seguinte fórmula:

$$VVi (x) \text{ Alíquota (-) Redutor} \quad (5)$$

sendo a alíquota e o fator redutor (em reais), para adequação de valores, conforme a realidade for alterada, como definidos no Código Tributário Municipal. Obviamente, a gradação do imposto é realizada seletivamente, de acordo com o local e o padrão de construção, se a finalidade é comercial ou industrial, entre outros fatores.

A partir desses aspectos, pode-se observar, comparativamente, como estão as arrecadações imobiliárias no seio municipal nas cidades médias, a partir das somas de todas as arrecadações imobiliárias das Capitais Regionais C, de ITBI, de IPTU e de ITR, para se ter uma ideia da situação atual, pode-se observar o Gráfico 6, a seguir.

Gráfico 6 – Comparativo do ITBI, IPTU e ITR nas Capitais Regionais C



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁰⁰. Adaptação própria.

A questão é que o pequeno número de transações imobiliárias urbanas e rurais no município, em relação à gama de imóveis existentes numa cidade sujeita ao IPTU (a base imponible é maior), torna-se um diferencial. Entretanto, o problema é que o ITBI não é

⁵⁰⁰ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

eficiente, pois, como visto anteriormente, aumenta os custos transacionais dos mais pobres e não arrecada bem. Pergunta-se, o que ocorre se for reduzida a alíquota média do ITBI em 1% e se for aumentada a alíquota média do IPTU em 1%?

Observando-se os dados harmonizados coletados na pesquisa do IPEA-IBGE, a arrecadação total do ITBI em Marília, no ano de 2018, foi R\$ 13.309.300,39. A arrecadação do IPTU em 2018 foi R\$ 85.960.949,04. A arrecadação do ITBI em Marília é de apenas 15,48% da arrecadação de IPTU. Supõe-se que a alíquota média do IPTU em Marília seja 1,67%, gerando a receita de R\$ 85.960.949,04.

A alíquota normal do ITBI, em Marília, é 2%, sendo reduzida em casos de financiamento de imóveis pelo SFH, para alíquota de 1% sobre o valor efetivamente financiado, ou seja, há redução de 50% se o valor do imóvel for inferior a R\$ 50.000,00. Supondo-se que o valor médio da alíquota do ITBI figure em torno de 1,5%, o valor arrecadado foi de R\$ 13.309.300,39.

Supondo-se, ainda, que a planta de valores imobiliários seja uniforme em Marília, tanto para o ITBI como para o IPTU, se fosse diminuída a carga do ITBI em 1% da alíquota média e aumentada a carga do IPTU em 1% sobre a alíquota média, em escala de progressividade tributária ordinária, *coeteris paribus*, o que ocorreria? Sobre esse assunto, observe-se o Quadro 3, a seguir.

Quadro 3 – Projeção da transposição de alíquotas ITBI – IPTU, em Marília – SP

IPTU e ITBI atual	Reforma do IPTU e do ITBI alterado
IPTU – alíquota média: 1,67%	IPTU – se a alíquota média for 2,67%
Receita 1 = R\$ 85.960.949,04	Receita 2 = R\$ 137.434.571,21
ITBI – alíquota média: 1,7%	ITBI – se a alíquota média for 0,7%
Receita 1 = R\$ 13.309.300,39	Receita 2 = R\$ 5.480.300,16
TOTAL = R\$ 99.270.249,43	TOTAL = R\$ 142.914.871,37

Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁰¹. Elaboração própria.

Com base no Quadro 3, verifica-se que receita do ITBI cairia aproximadamente 40%, a receita do IPTU subiria em torno de 59%, e a receita total subiria próximo a 43%. Nesse exemplo de Marília, com a remodelação da exação desses dois impostos, pela nova alíquota do IPTU e pela redução na alíquota do ITBI, seria possível um aumento de receita, em tese, de R\$ 43.644.621,87. Tal evidência possibilitaria que fossem aumentados os registros nos cartórios

⁵⁰¹ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. *Carta de Conjuntura*, n. 48, IPEA, jul. 2020.

de imóveis sucessivamente, com a redução do ITBI, o que poderia ser replicado em outros municípios.

Dessa forma, pode-se estimar que a tributação municipal com foco no IPTU é mais eficiente e benéfica à população que o ITBI cobrado tradicionalmente. A redução da alíquota média do ITBI confere certa neutralidade tributária, diminuindo os custos transacionais para os mais pobres no molde acima. Mesmo que, constitucionalmente, das receitas próprias líquidas municipais 25% devam ser aplicados em educação e 15%, em saúde, obrigatoriamente, por força dos artigos 198 e 212 da Constituição Federal e do artigo 7º da Lei Complementar n. 141, de 13 de janeiro de 2012, ainda sobra, em tese, para a municipalidade, algo em torno de R\$ 26.186.773,12. Nesse caso, haveria possibilidade real de iniciar-se uma política pública de REURB-S integral sustentável.

A ideia de remanejar alíquotas pode, a princípio, não ser agradável para alguns proprietários, mas, a exemplo da cidade de Plano, no Texas, o bem-estar geral que se pode alcançar com essa medida certamente faz valer a pena. Acredita-se, nesta tese, que a chave para abrir a compreensão popular esteja no fator dádiva, por meio do IPTU Solidário, como será examinado mais adiante. Além disso, a miséria urbana também é geradora de violências, e a paz social é uma conquista desejável por toda sociedade.

Os terrenos e os imóveis subutilizados poderiam receber uma carga mais pesada, pelo IPTU ordinário, se o Plano Diretor e lei específica possibilitarem, obviamente, essa situação. A progressividade deve ser adotada com seletividade. O IPTU progressivo no tempo é uma alternativa também interessante. Cabe ressaltar, no entanto, que a progressividade ordinária do IPTU também é uma via promissora, só exigindo previsão legal alinhada com o Plano Diretor. Nos termos do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, a progressividade do IPTU foi estabelecida com a edição da Emenda Constitucional n. 29/2000.

Não é justo que especuladores imobiliários sacrifiquem toda a população da cidade a seus interesses. Por esse motivo, essa transformação desenvolvimentista exigirá um novo perfil de prefeitos e de vereadores, significando mais cidadania. Afinal, todo desenvolvimento tem um custo político, econômico e social. Aplicar a progressividade ao IPTU também é uma medida de justiça fiscal importante que não vem sendo aplicada. A progressividade de caráter arrecadatório não tem viés extrafiscal, mas de justiça tributária.

E como fica o peso morto? Tomando-se a Lei da Oferta e da Procura, aumentando-se o peso morto (custo tributário) anual sobre terrenos ociosos, haverá estímulo para o surgimento de novas construções ou desmembramentos de terrenos ociosos, o que pode provocar o aumento da oferta de imóveis à venda como fuga do IPTU progressivo. Quanto aos imóveis de aluguel,

nem todos os custos de IPTU poderão ser repassados aos inquilinos, uma vez que parte dos imóveis demoram a serem alugados. O aumento dos custos de acumulação dos imóveis pode favorecer o aumento da quantidade de imóveis oferecidos no mercado, sobretudo, se forem menores os custos transacionais de ITBI.

Em certo decurso temporal, os preços dos ágios especulativos podem desinflar e deflacionar, a ponto de serem progressivamente diluídos, pois quem estiver com seu imóvel fechado e gerando custos terá de vendê-lo para não perder dinheiro. Nessa lógica, a queda no preço dos imóveis possibilitará o acesso a mais pessoas ao direito de propriedade. O acesso dos mais pobres à aquisição de imóveis melhor localizados, dessa maneira, pode ir ampliando.

Além desse importante efeito econômico, há também a questão de sobrar mais recursos para a REURB-S integral, ou para implementação gradual de infraestrutura e regularização fundiária. Nesse caso, os imóveis com registros desatualizados nos cartórios imobiliários poderão ser regularizados com mais facilidade, até mesmo, em modestas prestações, para não sobrecarregar os custos transacionais, em prol do desenvolvimento econômico e social.

O desafio é fazer uma reforma tributária de modo consensual, pois as partes que se virem afetadas com o aumento da carga do IPTU certamente vão reagir. Não basta a boa intenção legislativa dos prefeitos e dos vereadores, há de se fomentar uma base de apoio calcada em cidadania para a construção da solidariedade e do bem-estar no direito à cidade. Nesse contexto, Carvalho, citando Becker, já diagnosticava que uma saída para “curar a demência jurídica tributária e sair do manicômio em que todos se encontram – é sujeitar-se ao trabalho de reeducar os reflexos condicionados na atitude mental jurídica tributária”⁵⁰².

Como bem expõe Stiglitz, ainda está em tempo salvar o capitalismo de si próprio. Nesse aspecto, há de se pedir que as grandes corporações e pessoas ricas paguem mais impostos para mudar o sistema regressivo da tributação, a começar taxando ganhos de capital com terras e arrendamentos (propriedades), de forma a “gerar alguns trilhões de dólares em dez anos. Isso envolveria não somente aumentar as alíquotas, mas também eliminar brechas legais que os lobistas dos interesses especiais inseriram em nosso código tributário”⁵⁰³.

Pela ótica da solidariedade social, o desafio de criar cidades humanas é atrativo. Santiago, citando Charles Taylor, revela a importância de se resgatar o senso comunitário, pois sua ausência “fragmenta a sociedade e causa impotência política”; revela, ainda, que Taylor

⁵⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 43.

⁵⁰³ STIGLITZ, Joseph E. **Povo, poder e lucro: capitalismo progressista para uma época de descontentamento**. Rio de Janeiro: Record, 2020, p. 227.

“defende a proliferação dos movimentos de defesa e que não tenham relação com a luta partidária, para que se equilibre a influência entre o sistema político e a esfera pública”⁵⁰⁴.

Construir o consentimento atrai uma boa parte da atenção desta investigação. Como visto nesta parte da pesquisa, realmente, o IPTU mostra ser eficiente em termos arrecadatários e em termos sociais. A exemplo da cidade de Plano, o IPTU, se conduzido com um viés de construção de cidades inteligentes, prósperas, sem assentamentos precários, sustentáveis, a ponto de desencadear o desenvolvimento urbano, educacional e industrial das cidades intermediárias, garante um elevado padrão de vida para os cidadãos. A seguir, será estudada a razão pela qual a contribuição de melhoria não tem sido eficiente no Brasil, apesar de ser um imposto justo e reprodutivo de novos investimentos.

2.4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E INFRAESTRUTURA

A contribuição de melhoria figura entre os tributos mais justos, pois as pessoas beneficiadas com a valorização de suas propriedades, ao pagarem suas contribuições, financiam novas obras, gerando um ciclo virtuoso de progresso na cidade. Esse tributo possibilita que os pobres beneficiem-se de obras públicas que, tradicionalmente, beneficiariam somente uma seleta camada da população mais rica da cidade, repartindo os custos das obras públicas com os beneficiados. No entanto, pergunta-se: por que esse tributo mostra-se tão pouco aplicado no Brasil? A contribuição de melhoria envelheceu na “prateleira tributária”? São questões cruciais a desafiar compreensão mais profunda nesta investigação.

2.4.1 Ineficiência da contribuição de melhoria: o caso de Maringá

As elites nacionais e municipais ainda não se interessaram pelo aperfeiçoamento da contribuição de melhoria, mesmo sendo um tributo justo e altamente reprodutivo de bem-estar social. Nesta investigação, busca-se compreender a razão de tamanho desprezo para com esse tributo, que tanto tem dado certo em outras nações.

Bilac Pinto, nos primórdios do século XX, auxiliou na compreensão das origens do instituto da contribuição de melhorias no Brasil. Seus estudos foram capazes de influenciar a Assembleia Nacional Constituinte, que promulgou a Constituição de 1934. Trouxe a lume uma vasta análise das origens da contribuição de melhoria na Europa, a partir dos escritos de Edwin

⁵⁰⁴ SANTIAGO, Júlio Cesar. **Solidariedade**: como legitimar a tributação? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 32-33.

Seligman e Victor Rosewater, que deram origem aos primeiros marcos legais, em 1662 e 1667, sobre a *special assesment*, que, na versão inglesa, é denominada *betterment tax*.

Para Bilac Pinto, esse tributo possibilita a correção de imensas injustiças quanto à realização de obras públicas custeadas por todos os contribuintes em benefício de um pequeno grupo, em geral, melhor aquinhado de riquezas. Esse mesmo autor teceu severa crítica ao enriquecimento injusto. A contribuição de melhoria possibilita que os indivíduos que se beneficiarem da obra pública paguem na proporção do benefício alcançado, reproduzindo parte da plusvalia. No Brasil, a contribuição de melhoria segue os mesmos fundamentos genéricos das *special assessments* criadas em Nova York e irradiou-se de cidade em cidade. Depois, chegou à Inglaterra, entre outras nações, com as devidas adaptações regionais e locais, para melhoramentos e construções públicas, sobretudo, de imóveis frontais à obra, mas beneficiando, proporcionalmente, a localidade como um todo.

É interessante observar que Bilac Pinto faz remissão ao urbanista Alfred Agache quando este tentou evitar a expansão desordenada das cidades brasileiras sob o risco de um desenvolvimento caótico no princípio do século XX. Com base nos seus estudos quanto à realidade brasileira, pretendia que o desenvolvimento urbano ocorresse de modo regulado, por leis especiais, federais e estaduais, para obrigar os municípios (não autônomos na época) a criarem plantas de remodelações urbanísticas, regulamento de bairros, construções, loteamentos, desapropriação, compartilhamentos financeiros para as obras, com cláusulas modelos, entre outros, prevendo uma espécie de contribuição de melhoria para as obras.

Com esse formato de contribuição de melhoria, a municipalidade poderia impor uma taxa de valorização no perímetro beneficiado, por exemplo, em razão da construção do Parque Nacional no Rio de Janeiro, o que chamou de taxa de valorização. Na Inglaterra, o instituto foi chamado de *betterment tax*, contudo, a partir de 1973, a mais-valia foi tributada pelo imposto de renda inglês; a mesma situação acabou acontecendo na Itália⁵⁰⁵.

Contudo, historicamente, esse esforço de contrapartida existe no Brasil desde o Império. Há notícias antigas da existência de compartilhamento de despesas em razão de obras públicas até chegar ao formato atual. Pellini fez um levantamento da evolução legislativa da contribuição de melhoria, que aparece no ordenamento jurídico desde o Império no Brasil, e,

⁵⁰⁵ PINTO, Bilac. **Contribuição de melhoria**. Atualizada por Firly Nascimento Filho. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 2-56.

também, com previsão nas Constituições dos anos de 1934, 1937, 1946, 1967 e 1988 bem como em legislações infraconstitucionais⁵⁰⁶.

Considerando a abordagem da escola da bipartição, os tributos seriam classificados, basicamente, em dois tipos: não vinculados (impostos) e vinculados (taxas). Assim, para esta vertente teórica, a contribuição de melhoria, por ser vinculada à realização de obra específica, tem natureza de taxa. Todavia, o Código Tributário Nacional adotou a teoria tripartite: os tributos podem ser não vinculados (impostos) e vinculados (taxas e contribuições de melhorias). Como visto anteriormente, hoje, a teoria pentapartite prevalece, ao conceber existirem cinco espécies de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

A competência para fixação de contribuição de melhoria é concorrente nos termos do artigo 145, inciso III, da Constituição Federal de 1988, do artigo 81 e seguintes do CTN e do Decreto-lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967, sendo limite o acréscimo individualizado da obra na propriedade afetada e, também, o limite total da obra; ou seja, todos os entes públicos brasileiros podem instituí-la. Esse tributo tem a finalidade de recuperar a mais-valia gerada pelo advento de obras públicas que provocam valorização dos imóveis localizados onde as obras são realizadas. Se pouco aplicado, significa que há alguma ineficiência na sua formatação, a merecer estudos.

Massardi *et al* elencam alguns fatores que prejudicam a aplicação desse instituto no Brasil: eventuais desgastes políticos, com nova imposição tributária; complexidade do procedimento; postura dos políticos, que estabelecem um círculo vicioso comportamental; aumento de gastos nas épocas eleitorais, entre outros, porém, esses autores analisaram, também, qual a influência da Teoria dos Ciclos Político-Econômicos, que estuda o aumento das despesas públicas em épocas eleitorais, com aplicação na realidade dos municípios. Nesse estudo,

⁵⁰⁶ PELLINI, Fabíola Costa Acácio. **Contribuição de melhoria**: aspectos controvertidos. Disponível em: https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=1289. Acesso em: 17 mar. 2022. “A primeira manifestação da contribuição de melhoria no Brasil ocorreu na época do Império, quando eram exigidas as chamadas fintas para custear obras públicas nos estados de Minas Gerais e Bahia. No século XX, o tributo foi previsto em algumas leis locais, tendo, entretanto, pequena aplicação. A Constituição de 1934 foi a primeira a prever a instituição e exigência deste tributo, por conta da realização de obras que valorizassem imóveis adjacentes às mesmas. Esquecida na Carta de 1937, a contribuição de melhoria é reintegrada à ordem jurídica na Constituição de 1946, desta vez sob a competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Em 10 de outubro de 1949, foi promulgada a Lei n. 854, que tratou da matéria, em âmbito nacional. Mais tarde, não obstante a reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, feita à Constituição de 1946, o tributo continuou sendo previsto, desta vez com novos elementos, como o fator valorização, e a previsão dos limites total individual. A Constituição de 1967 recepcionou o Código Tributário Nacional, que havia entrado em vigor no ano anterior, por intermédio da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Posteriormente, foi promulgado o Decreto-lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967, que estabeleceu normas específicas sobre a contribuição de melhoria, muitas das quais já previstas anteriormente na Lei n. 854/1949, que fora revogada expressamente pelo art. 19 do dito Decreto”.

selecionou-se uma amostra de 304 municípios, de 2004 a 2012. De um lado, a municipalidade que menos implementou contribuição de melhoria foi Franca, em São Paulo; por outro lado, o município que mais arrecadou foi Campo Grande no Mato Grosso do Sul, em 2011. Entre as conclusões, estão: a) a baixa implantação de contribuições de melhorias, sobretudo, em municípios pequenos; b) a baixa utilização deste tributo em períodos pós-eleitorais: somente 8,88% dos municípios brasileiros arrecadam contribuições de melhorias e, em geral, com valores muito baixos⁵⁰⁷.

Há carência de investimentos em infraestrutura e pequena aplicação da contribuição de melhoria mesmo sendo um tributo importante e justo. Dantas explica que a capacidade de investimentos municipais em infraestrutura é limitada. Em geral, as obras são subsidiadas pelos estados, lentamente, de forma inicialmente gratuita. Porém, depois, concessionárias são instaladas e passam a cobrar taxas e tarifas para dar continuidade aos serviços públicos⁵⁰⁸. Esse modelo nem sempre é transparente, sobretudo, quanto às taxas e às tarifas.

Carrazza explica, em linhas gerais, que qualquer obra pública que venha provocar valorização imobiliária autoriza a tributação por meio de contribuição de melhoria, até mesmo, no caso de obras interligadas a serviços públicos desde que comprovadamente valorizem os imóveis a elas adjacentes. A fixação da contribuição de melhoria exige lei e não pode ter caráter confiscatório. Se da obra pública resultar desvalorização, obviamente, o prejudicado poderá acionar o Poder Judiciário contra o ente público para reclamar o prejuízo sofrido.

Esse mesmo autor pondera que não basta existir obra pública, há de existir valorização imobiliária para que a contribuição de melhoria seja cobrável. A moldura legal na atualidade brasileira não admite presumir potencial de valorização. Nos países em que a contribuição de melhoria é regularmente cobrada, inibe-se bastante a especulação imobiliária, pois não será possível locupletar-se do esforço da comunidade como um todo, em razão de eventuais futuras obras públicas. A contribuição de melhoria aumenta muito o potencial arrecadatório para financiar novas obras. Citando Geraldo Ataliba, Carrazza revela que o princípio da proporcionalidade ao benefício especial recebido em decorrência da obra pública é que rege a contribuição de melhoria⁵⁰⁹.

⁵⁰⁷ MASSARDI, Wellington de Oliveira *et al.* Influência do ciclo político na arrecadação da contribuição de melhoria. **Revista Pretexto**, Belo Horizonte, v. 17, n. 3, p. 75-89, jul./set., 2016.

⁵⁰⁸ DANTAS, Lucas Rodrigues. **Contribuição de melhoria como ferramenta de desenvolvimento socioespacial**: aplicabilidade à cidade de Palmas-To. 2018. 162 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Regional) – Universidade Federal de Tocantins, 2018, p. 16.

⁵⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2003, p. 496-502.

Velloso, estudando o princípio da igualdade tributária, ressalta que alguns contribuintes, beneficiados por determinada obra, de igual modo, deverão corresponder à valorização imobiliária na mesma quantia correspondente, o que qualificou como igualdade horizontal. Mas, se determinados beneficiados com a obra obtiveram valorizações díspares, devem pagar quantias diferentes – igualdade vertical. O fato de toda a população, em princípio, beneficiar-se com as obras públicas revela, todavia, citando Valdés Costa, que o custo da obra não deve ser financiado, exclusivamente, com a contribuição de melhoria; logo, essa proporcionalidade vertical impõe dificuldade adicional a essa exação. Entretanto, a contribuição de melhoria deve ficar vinculada à valorização experimentada na propriedade imobiliária.

Nesse aspecto, Velloso cita uma decisão da Corte Costituzionale italiana (*Sentenza* n. 54/1980), que julgou inconstitucional cobrar contribuição de melhoria não vinculada ao benefício econômico da obra pública⁵¹⁰. O Ministro Célio Borja, em julgamento no STF, decidiu que, sem valorização imobiliária, não há fato gerador de contribuição de melhoria; atualmente, são vários os precedentes nessa linha⁵¹¹.

Houve um julgamento questionando a revogação do artigo 81 do CTN⁵¹² e do artigo 1º do Decreto-lei n. 195/1967, em face da Emenda Constitucional n. 23, de 1º de dezembro de 1983, perante o STJ, bem como suscitando ausência de previsão para base de cálculo de contribuição de melhoria no artigo 145, inciso III, da Constituição Federal de 1988. Apesar de o REsp 1698570 – PR não sobreviver ao exame de admissibilidade, o ministro relator registrou que a valorização imobiliária deve ser comprovada e não presumida, para legitimar a cobrança de contribuição de melhoria⁵¹³.

O Brasil adotou a contribuição de melhoria a partir da valorização dos imóveis, tendo como limite o custo total da obra, o que foi convalidado na jurisprudência. Contudo, se a contribuição de melhoria é um tributo justo, capaz de gerar prosperidade para a população mais

⁵¹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 208.

⁵¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **RE 116147 – SP**. Não obstante alterada a redação do inciso II do art. 18 pela Emenda Constitucional n. 23/1983, a valorização imobiliária decorrente de obra pública – requisito ínsito a contribuição de melhoria – persiste como fato gerador dessa espécie tributária. Rel. Min. Célio Borja, j. 29 out. 1991. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

⁵¹² Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

⁵¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1698570 – PR**. Na contribuição de melhoria o fato gerador do tributo em análise é a valorização imobiliária decorrente da obra pública, a qual deve ser comprovada, não se podendo falar nem mesmo em presunção. Rel. Min. Herman Benjamin, j. 21 nov. 2017. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

pobre, qual a razão de essa contribuição justa sobre a valorização imobiliária não ser tão popular no Brasil?

Inicialmente, há de ser observado que a implementação da contribuição de melhoria vê-se regradada pelos artigos 81 e 82 do CTN. O artigo 82 dispõe sobre os seguintes requisitos: a) publicação prévia do memorial descritivo, orçamento da obra, parcela da obra financiada, zona beneficiada previamente fixada e estimativa de fator de absorção da valorização por zona e faixa territorial afetada; b) fixação de prazo para impugnações de 30 dias, que, segundo Harada, não deve ter efeito suspensivo para não retardar a obra⁵¹⁴; c) descrição das formalidades do processo administrativo e seu julgamento, entre outros detalhes. Observe-se que o artigo 82 do Código Tributário Nacional dificulta o exercício da competência municipal; é burocrático, exigindo requisitos diversos e tornando a utilização custosa: memorial descritivo, orçamento do custo da obra, processo administrativo⁵¹⁵.

Machado Segundo, depois de discorrer sobre tributos muito mais complexos, inferiu que, possivelmente, o problema esteja no prazo para as impugnações. Esse mesmo autor acredita que muitos políticos brasileiros não queiram ser controlados. Com argúcia interessante, compara o seguinte quadro: há uma placa na cidade com o valor de uma obra em construção, a custo de milhões, as pessoas passam olham, mas, com pressa, seguem os seus destinos. Contudo, se, em razão da obra, forem levantados todos os proprietários de imóveis beneficiados, e todos estes receberem uma notificação de que haverá o compartilhamento dos custos de milhões, por meio de contribuição de melhoria, os proprietários serão tentados a questionar cada centavo no prazo fixado de 30 dias, conforme disposto no artigo 82, inciso I, alínea “b”, e inciso II do CTN, de acordo com o que Machado Segundo aponta: “os governantes talvez não queiram centenas ou mesmo milhares de atentos fiscais de contas, a esquadrihar suas despesas com infraestrutura”⁵¹⁶.

⁵¹⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário municipal**: sistema tributário municipal. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 353.

⁵¹⁵ Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos: I – publicação prévia dos seguintes elementos: a) memorial descritivo do projeto; b) orçamento do custo da obra; c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; d) delimitação da zona beneficiada; e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas; II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior; III – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

⁵¹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Por que não se cobra contribuição de melhoria no Brasil? **Revista Consultor Jurídico**, 11 de março de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-11/consultor-tributario-nao-cobra-contribuicao-melhoria-brasil? =1>. Acesso em: 17 mar. 2022.

Nesse contexto, cabe ressaltar que a gestão pública deve ser transparente. Sabe-se, desde os fundamentos dos atos administrativos, da necessidade de revestirem-se da noção de justiça e equidade, proporcionalidade, primazia do interesse público, no sentido de efetivar os direitos fundamentais que, se inobservados ou violados, afetam a presunção de legalidade do ato administrativo, entre outros aspectos. A boa-fé é uma cláusula geral paradigmática no direito administrativo; é regra de direito procedimental e de direito material; é um limite constitucional autônomo no exercício do poder discricionário, é critério de avaliação; é critério integrativo e interpretativo de juridicidade e de aferição do comportamento de correção da Administração – regra de conduta. Não cabe *venire contra factum proprium*, devendo ser observados, também, os princípios gerais de direito na gestão pública⁵¹⁷.

Em outra perspectiva, apesar de a jurisprudência enrijecer a necessidade de valorização imobiliária para fixar a contribuição de melhoria, Martins diverge desse posicionamento dominante. Nesse sentido, o autor tece críticas ao Decreto-lei n. 195/1967, que deve ser considerado revogado totalmente, juntamente com a revogação parcial dos artigos 81 e 82 do CTN, pois a regra de recepção contida no artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) excepciona o que não estiver de acordo com a Constituição Federal de 1988. A Emenda Constitucional n. 23/1983 substituiu a expressão valorização imobiliária por benefício imobiliário, para desvincular-se da valorização, e esse detalhe não vem sendo observado a contento no Brasil.

Em lastro à sua crítica, Martins cita um comentário de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que observou, desde os idos de 1967, que a intenção clara de fixar a contribuição de melhoria pelo custo da obra e não pela valorização, e, no caso, manter vigente o Decreto-lei n. 195/1967, seria uma forma de repristinação atípica; assim, até que viesse uma lei complementar, disciplinando adequadamente o artigo 145, inciso III, da CF/88, os entes federados poderiam editar por lei própria, no seu raio de competência, a forma de regular a contribuição de melhoria.

Citando vários códigos tributários municipais, Martins destaca que, nos artigos 72 e 74 do Código Tributário Municipal de Curitiba, leva-se em conta o benefício e o custo parcial ou total da obra. Esse mesmo autor cita um exemplo emblemático ocorrido em Maringá, cuja contribuição de melhoria no rebaixamento da linha férrea, para abrir ampla avenida comercial na cidade, em benefício de lojas, da cidade e de um shopping center, como a exação deu-se pelo custo da obra, a municipalidade não conseguiu executar os inadimplentes, sendo também difícil medir a valorização imobiliária extraordinária experimentada, que também poderia ter sido

⁵¹⁷ DROMI, Roberto. **Sistemas jurídicos e valores administrativos**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2007, p. 112-115.

judicializada de toda forma, em face da inadimplência. Martins ainda junta acórdãos do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJRS – AC 599.162.161), julgando ser válida a contribuição de melhoria pelo custo da obra, não se pautando pela valorização imobiliária⁵¹⁸.

O impasse jurídico é real, mas também há um viés político no desajuste do instituto da contribuição de melhoria. Leal demonstrou que o fenômeno do coronelismo no Brasil é complexo e situa-se, também, nos governos locais, sobretudo, são evidentes em municípios com prevalências rurais. Por essa razão, a falta de autonomia legal dos municípios, via-se compensada por autonomias extralegais e conchavos, sendo que o fortalecimento do poder público nem sempre diminui a influência do coronelismo, em razão das barganhas eleitorais, o que dificulta a superação do patrimonialismo e a expansão do mercado interno e “falseia a representação política e desacredita o regime democrático”⁵¹⁹.

Bilac Pinto cita a Exposição de Motivos feita na Assembleia Nacional Constituinte, em 1933, retirada da obra *Elaborando a Constituição Nacional, de 1933*, de José Affonso Mendonça Azevedo, com a íntegra das manifestações de Oswaldo Aranha e demais parlamentares sobre a valorização imerecida, razão de ter sido adotada a feição de *special assesment* no Brasil, denominada contribuição de melhoria. O debate foi memorável⁵²⁰.

⁵¹⁸ MARTINS, César Augusto Coradini. Contribuição de melhoria: um estudo histórico sobre a hipótese de incidência e uma reflexão crítica sobre a aplicação no âmbito municipal do fato gerador valor da obra pública. In: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler (coord.). **Tributos municipais em debate**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 215-218.

⁵¹⁹ LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil**. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012, p. 329.

⁵²⁰ PINTO, Bilac. **Contribuição de melhoria**. Atualizada por Firly Nascimento Filho. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 59-60. Nota 2 (em Português arcaico). “O Sr. Oswaldo Aranha passa a ler o art. 23, por já se ter cogitado do art. 22: “A valorização decorrente de serviços publicos ou do progresso social, sem que o proprietário do immovel para isso tenha concorrido, pertence, pelo menos, em dois terços, á Fazenda Pública”. Aqui se entende que é Fazenda Pública Federal, Estadual e Municipal, por que, quando se diz Fazenda Pública, na technica, é em geral. Mas pode-se detalhar: Fazenda Pública, em geral. Acha que este artigo não precisa de maiores esclarecimentos, como, aliás, não precisaria mesmo. Deve apenas chamar atenção dos collegas para a situação creada no Brasil pelos trabalhos de obras publicas de toda natureza que trazem uma valorização immensa á propriedade e da qual o Estado não se beneficia. Não é possível se continue nesse regimen. De toda valorização, não resultando do trabalho do individuo, mas da iniciativa publica, deve participar o Estado. O que se verifica antigamente – e dhai o mal da velha política – era que os Estados, os políticos e até mesmo os homens poderosos obtinham obras publicas nas suas terras e propriedades. Era o que e observava na Camara; uma continua disputa, que se traduzia em projectos e emendas de toda natureza, no sentido de estender uma estrada de ferro, abrir uma estrada de rodagem, construir uma determinada ponte, inaugurar uma linha de navegação para alguma região, da qual se iam se beneficiar os eleitores desses deputados, ou mesmo o seu proprio patrimonio e o de sua familia. O dispositivo vem corrigir esse mal e fazer com que todas as obras sejam effectivamente orientadas pelas necessidades do paiz, e nunca pela de determinado individuo ou zona. Dahi a suggestão que submete a opinião dos demais membros da Sub-Commissão. O sr. João Mangabeira está de acôrdo. O sr. Castro Nunes aceita o artigo, que lhe parece muito justo, pelos motivos já apontados e consubstância um principio incorporado a quase todas as legislações estrangeiras. Como, entretanto, nos termos finaes do dispositivo, fica desde logo estabelecido que a valorização ha de pertencer, pelo menos, em dois terços á Fazenda Pública, preferiria que se dissesse assim: “A valorização decorrente do serviço publico ou do progresso social reverterpa para a collectividade, pela forma que a lei estabelecer”. Essa cobrança poderá ser

Bilac Pinto explica que, nesse viés, foi adotado um princípio social de origem inglesa, o *unearned increment*. Esse princípio não é fiscal, pois surgiu contra os benefícios injustos alcançados pelos latifundiários ingleses que arrendavam suas terras e recebiam pagamentos sem trabalhar, jamais perdiam a propriedade da terra e, ainda, ao final, ficavam com todas as benfeitorias e culturas realizadas, o que contrariou liberais, como James Mill e Stuart Mill. No entanto, Bilac Pinto, citando Roger Lefebvre, revela sua crítica quando, em 1910, a Alemanha adotou o princípio do *unearned increment* no *Finance Act* de 1910, como se fosse uma campanha dos liberais contra os grandes proprietários. No Brasil, esse princípio não foi adotado, pois, à época, os produtores rurais estavam sendo socorridos pelo Tesouro Nacional, não havendo espaço político para um “gravame insuportável”⁵²¹.

Nesse contexto, Arruda e Tabak realizaram uma pesquisa empírica com a ponderação de dados sobre idade e gênero para discernir em que ponto está o problema da pouca utilização da contribuição de melhoria, utilizando-se de regressões múltiplas e de referenciais econômicos, o que revelou que há um elevado grau de suspeição quanto às atividades dos políticos, a dificultar que esse instituto seja implementado massivamente⁵²².

effectuada sob a forma de imposto proporcional ao benefício recebido pela propriedade. O que deseja é dar forma mais elástica. A lei é de que determinará como reverterá á collectividade a valorização da propriedade particular. O sr. *Oswaldo Aranha* declara que o artigo, como está redigido, apenas consagra uma situação. Delle advirão fatalmente as leis que não precisam ser declaradas si da União, do Estado ou do Município, determinando a forma pela qual se deva fazer a arrecadação. O sr. *Castro Nunes* observa que, em certos casos, pôde ser em mais de dois terços. A lei franceza, em muitos casos, permite a arrecadação em sua totalidade, tal seja o benefício local obtido. O sr. *Góes Monteiro* accentua que o artigo diz “pelo menos”. O sr. *João Mangabeira* concorda com o sr. Góes Monteiro. O sr. *Castro Nunes* também o reconhece, mas entende que sua emenda deixa maior elasterio para a lei geral. O sr. *Oswaldo Aranha* sugere outra redação. “Toda vez que fôr feita uma determinada obra ou um determinado serviço publico, ao ser o mesmo contractado, será publicada a lei que determinará a parte da valorização decorrente da mesma obra, que pertencerá ao Poder Publico”. O sr. *João Mangabeira* pensa que a vantagem do artigo tal, como está que elle entre em vigor immediatamente, com a Constituição, ao passo que, pela emenda, só entrará depois que se votar essa lei. O sr. *Oswaldo Aranha* accentua que a medida é muito necessária e lembra o exemplo a estrada Rio-Petropolis. O sr. *Castro Nunes* nota que, de qualquer maneira, a applicação do dispositivo constitucional terá de depender sempre de uma lei. E interroga: como pôr em execução um preceito nesses termos? O sr. *João Mangabeira* retruca que é perfeitamente possível. O sr. *Castro Nunes* nega tal possibilidade e affirma que será preciso uma lei, determinando o critério para a avaliação da valorização, a forma da arrecadação, seu prazo etc. O sr. *Oswaldo Aranha* declara que o direito estará immediatamente creado; a lei apenas tratará da forma de arrecadação. O dispositivo não dispensa a lei, mas crêa desde logo esse direito para a União. Os demais membros da Comissão votam pelo texto do projeto, que é approved contra o voto do sr. *Castro Nunes*”.

⁵²¹ PINTO, Bilac. **Contribuição de melhoria**. Atualizada por Firly Nascimento Filho. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 62-67.

⁵²² ARRUDA, Diogo Rafael; TABAK, Benjamin Miranda. **Contribuição de melhoria**: uma investigação empírica sobre o comportamento do potencial contribuinte. Florianópolis: CONPEDI, p. 62-82, 2017. Disponível em: <http://conpedi.daniloir.info/publicacoes/27ixgmd9/y800859o/anq13ac8z61RIo7y.pdf>. Acesso em: 19 mar. 2022. “A questão da implementação massiva da contribuição de melhoria às obras que sejam passíveis de incidência tributária vai de encontro a fatores político – administrativos e, principalmente, na perspectiva de aceitação popular que resultaria da notícia de sua efetivação. Fatores como a elevada carga tributária e a desconfiança cidadã quanto ao correto emprego dos recursos públicos podem, ao invés de gerar a sensação da justa tributação, incutir na população a ideia de verdadeiros “roubos legais” praticados por atos de governo. [...] Nota-se pelo investigado que uma hipotética insatisfação popular não se associa em maiores

Em geral, uma decisão de investimento privado pauta-se pela aferição da Taxa Interna de Retorno (TIR) ou pelo Valor Presente Líquido (VPL), por meio do fluxo de caixa, entre outros fatores. Contudo, os investimentos públicos, em geral, não se fazem calculáveis, a exemplo dos investimentos privados. No entanto, os investimentos públicos voltam-se a suprir as necessidades da população e a proporcionar soluções ambientais, entre outras, nem sempre mensuráveis aos moldes privados.

Na periferia de São Bento do Sul – SC, também foi realizada pesquisa de campo, com utilização do método de preços hedônicos, voltados para aferição da valorização imobiliária, em caso de saneamento básico. Algumas observações foram colhidas dos estudos econométricos e das funções logarítmicas. Nos bairros pobres, a existência de fossas sépticas na maioria das casas revelou que obras de esgotamento sanitário não afetariam a valorização dos imóveis. A partir desse estudo, foram observadas algumas inferências: “a) a presença de rede pública de esgoto não afeta os preços dos imóveis; b) a presença de alagamentos reduz os preços dos imóveis em 15%; e c) a presença de asfalto aumenta, em média, 10% os preços desses imóveis”⁵²³. Assim, cada local espelhará uma expectativa de valorização em razão de obras públicas.

Quanto à pavimentação asfáltica, foi editada a Lei municipal n. 10.212, 11 de dezembro de 1986, instituindo contribuição de melhoria em vias e em logradouros públicos de obras realizadas pela Prefeitura da Cidade de São Paulo, fixando o fato gerador na conclusão da obra. Nos termos do artigo 4º dessa lei, o sujeito passivo é o proprietário do imóvel, o possuidor a qualquer título, o titular do domínio útil, de bem imóvel limero à via ou ao logradouro público beneficiado. Não incide contribuição de melhoria, em caso de recapeamento, para imóvel localizado em zona rural ou que a própria comunidade tenha aderido ao Plano de Pavimentação Urbana Comunitária (PPUC), pois, nesse caso, a comunidade paga a execução diretamente a empresas privadas. A lei regulará o limite de participação dos proprietários nas áreas beneficiadas.

A Lei municipal n. 10.212/1986 foi alterada e, nos termos do artigo 9º, inciso I, da Lei municipal n. 10.558, de 17 de junho de 1988, que instituiu o PPUC, a ser contratado pela prefeitura, por licitação, desde que haja adesão de 2/3 dos proprietários ou possuidores dos lotes

implicações com a espécie tributária propriamente dita, ou mesmo com uma sensação de injustiça e sobrecarga tributária, mas de modo contrário, indica que as manifestações aversivas ponderam a desconfiança cidadã sobre os agentes políticos, variável esta que induz o surgimento de interpretações distorcidas à promoção de uma sociedade livre, justa e solidária”.

⁵²³ DE FARIA, Ricardo Coelho *et al.* Uma aplicação do método de preços hedônicos no setor saneamento: o projeto de São Bento do Sul-SC. **Planejamento e políticas públicas**, v. 1, n. 31, 2009.

lindeiros ou do logradouro beneficiável, podendo-se implementar, também, a contribuição de melhoria para não aderentes. Os aderentes pagam diretamente à empresa contratada; os não aderentes pagarão a contribuição de melhoria nos termos do artigo 2º, da Lei municipal n. 10.212/1986.

De acordo com o artigo 3º dessa mesma lei, o poder público municipal fixará regulamento e preço único por metro quadrado para cada tipo de pavimento adotado no PPUC com o acréscimo de 23% a título de despesas administrativas e comerciais independentemente da infraestrutura empregada na fixação de guias e de sarjetas, das áreas comuns entre outros fatores com atualizações legais. Quanto à parcela de não aderentes, nesse caso, essa parte da obra de infraestrutura será arcada integralmente pela prefeitura, sendo as parcelas pagas pelos proprietários não aderentes, com o limite máximo de 30% do valor total da possível adesão.

Logo, há de ter a concordância de, no mínimo, 2/3 dos beneficiados; nesse caso, os beneficiados devem responsabilizar-se pela diferença apurada, e a empreiteira, pela diferença do custo, prevendo futuras adesões de retardatários, por sua conta e risco; a prefeitura, por sua vez, assume responsabilidade pela diferença entre o custo total e o montante devido pelos aderentes, conforme dispõe os artigos 3º e 4º da Lei municipal n. 10.558/1988. Essa lei traz uma tabela com as especificações técnicas dos serviços autorizáveis para ser efetivado o PPUC.

Sobre esse assunto, Harada defende que, já há algum tempo, deveria ser extirpável o artigo 81 do CTN, que fixava o limite global da despesa como limite individual, pois, apesar de essa configuração estar presente na Constituição a partir de 1934, a contribuição de melhoria não tem natureza remuneratória, pois só incide sobre a mais-valia a que o proprietário beneficiasse. Na Constituição Federal de 1988, não mais incide o limite global relativo ao custo da obra.

Crítico à burocracia do artigo 82 do CTN, por tornar essa implementação onerosa e complexa, Harada explica ser esta a razão de muitos municípios no passado terem adotado a cobrança de alguma taxa específica para simplificar a intervenção, o que ocorreu até 1985; no entanto, o STF declarou serem inconstitucionais essas taxas (RTJ 116/1057). Todavia, o critério de rateio entre os imóveis valorizados dá-se pela medida linear da testada e na proporção da valorização experimentada.

A contribuição de melhoria legitima-se com base no princípio da equidade, dada a importância da recuperação de parte da valorização imobiliária: “não é justo que toda comunidade arque com o custo de uma obra pública que traz benefício direto e específico a certas pessoas [...] a contribuição de melhoria é o mais justo dos tributos”⁵²⁴.

⁵²⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário municipal**: sistema tributário municipal. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 347 e 348.

Bilac Pinto preocupou-se em deixar clara a diferença entre taxa e contribuição de melhoria, pois, no Brasil e na literatura estrangeira, muitos doutrinadores, como Dalla Volta, Fabrizio Natoli, Carl Plenh, Francisco Campos, Pontes de Miranda, entre outros, consideram a natureza jurídica da contribuição de melhoria como taxa. Há semelhanças, no entanto, tomando Seligman, as contribuições de melhoria visam a financiar melhoramentos específicos e de imóveis locais e estão condicionadas à valorização em razão de uma obra pública; já as taxas voltam-se a remunerar qualquer serviço público divisível. O atualizador do livro de Bilac Pinto, citando Ricardo Lobo Torres, explica a finalidade das taxas para pagamento de “serviços públicos essenciais: justiça, polícia, ensino, calçamento de ruas. Não seriam essenciais: transporte, fornecimento de água, correios e coleta de lixo”⁵²⁵.

A propósito, Carvalho Filho, após citar vários conceitos, define serviço público como “toda atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade”⁵²⁶. Di Prieto, por sua vez, define serviço público “como toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente por meio de delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente as necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público”⁵²⁷. Nesse aspecto, chegou a ser complicado o enquadramento da natureza jurídica da remuneração do serviço de iluminação pública. Foi inicialmente considerada a taxa de iluminação pública para cobrar dos beneficiados o valor de instalação desse serviço público e cobrança da conta mensal.

Os debates judiciais foram acalorados a ponto de o STJ editar o Enunciado de Súmula 670⁵²⁸, o qual especifica que “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”. A razão desse enunciado está no fato de esse serviço ser indivisível, fator decisivo para fixação de taxa. Foi preciso ser editada a Emenda Constitucional n. 39/2002, criando o artigo 149-A na Carta da República, de forma a gerar uma contribuição especial de competência municipal e para o Distrito Federal devido à sua competência municipal cumulada: a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP). Polêmicas à parte, o STF julgou constitucional essa exação no julgamento do RE 573675 – SC, sob a lavra do

⁵²⁵ PINTO, Bilac. **Contribuição de melhoria**. Atualizada por Firly Nascimento Filho. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 87.

⁵²⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 11. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 271.

⁵²⁷ DI PRIETO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 98.

⁵²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 670** – O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 24 set. 2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

Ministro Ricardo Lewandowski, até mesmo, quanto à progressividade da alíquota no rateio dos custos entre os consumidores⁵²⁹.

O STF julgou, também, que essa cobrança tem um grau de complexidade, por isso, podem ser incluídas eventuais despesas de expansão da rede, em razão do crescimento urbano, bem como eventuais atualizações tecnológicas necessárias a bem servir a população, no julgamento do RE 666.404 – SP, tendo como relator o Ministro Marco Aurélio. Foi fixada a seguinte repercussão geral: “É constitucional a aplicação dos recursos arrecadados por meio de contribuição para o custeio da iluminação pública na expansão e aprimoramento da rede”⁵³⁰.

Como observado, a simplificação do procedimento da contribuição de melhoria pode ampliar a sua utilização. Há uma deficiência normativa a atrair reforma. As prefeituras não querem ampliar litígios e conflitos municipais, mas, no raio de suas competências, devem ter autonomia para dar a formatação mais simples desse importante e justo tributo, de forma a prover financiamento para obras de infraestrutura.

2.4.2 O financiamento de obras de infraestrutura

A escassez de recursos para investimentos em obras públicas da qual padece a maioria expressiva dos municípios brasileiros, muito dependentes de transferências intergovernamentais, poderia ser remediada pela utilização massiva da contribuição de melhoria.

Esse tributo, também, pode financiar parte da infraestrutura nas cidades e bairros pobres. O conceito de infraestrutura, segundo Rodrigues, figura como o “quadro de elementos

⁵²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 573675 – SC**. Contribuição de iluminação pública, tendo destinação para expansão da rede de iluminação da cidade é constitucional; matéria cuja repercussão geral foi reconhecida no julgamento do RE 573.675-RG/SC. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25 mar. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022. “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO [...]. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. I – Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II – A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III – Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV – Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V – Recurso extraordinário conhecido e improvido”.

⁵³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 666404 – SP**. É legítimo que a contribuição destinada ao custeio da iluminação pública inclua também as despesas relativas à expansão da rede, a fim de atender as novas demandas oriundas do crescimento urbano, melhoramento e para ajustar-se às necessidades da população local Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18 ago. 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

que suportam a estrutura que molda o desenvolvimento humano, social e econômico de um país, região ou território, afirma a soberania e provê o bem-estar da população”⁵³¹. A Lei n. 13.465/2017 dispõe que faz parte da infraestrutura essencial, entre outros, o sistema de abastecimento de água, o esgotamento sanitário, a produção e a distribuição de energia elétrica, a drenagem e os equipamentos públicos.

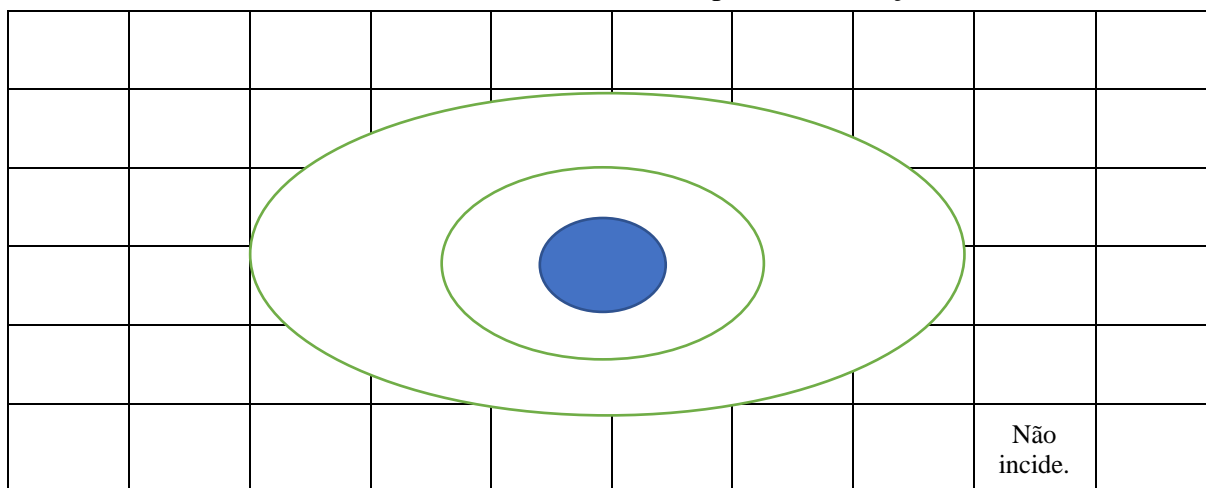
Embora seja um tributo justo e interessante, é pouco aplicado no Brasil, o que significa que há alguma ineficiência na sua formatação e oportunidade, a merecer estudos, como já demonstrado. Uma forma de calcular a contribuição de melhoria é representada a seguir:

$$CM = \frac{Co \cdot Vi}{\sum Vi} \quad (6)$$

ou seja, multiplica-se o Custo da obra (Co) pela Valorização individual (Vi) apurada e divide-se pelo somatório das Valorizações individuais ($\sum Vi$). O artigo 5º do Decreto-lei n. 195/1967 prevê que, no edital, devem ser especificadas as áreas beneficiadas direta e indiretamente com a obra; é necessário fazer um memorial descritivo da obra, especificar o plano de rateio, entre outras ações.

No Gráfico 7, a seguir, pode-se observar que há um raio de beneficiamento. O ponto azul refere-se ao local da obra com mais benefícios; em seguida, destacam-se as zonas beneficiadas subsequentes; depois, as áreas gerais beneficiadas.

Gráfico 7 – Zonas de influência e de benefício da obra para contribuição de melhoria



Fonte: ARRUDA, 2016⁵³². Adaptação própria.

⁵³¹ RODRIGUES, Carlos Alexandre. **Regularização fundiária rural, urbana e direito de laje**. São Paulo: Imperium, 2019, p. 208.

⁵³² ARRUDA, Diogo Rafael de. **Análise jus econômica da contribuição de melhoria**. 2016. 136 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2016.

No formato simplificado, a municipalidade poderia impor percentual de valorização no perímetro beneficiado⁵³³. No caso, a municipalidade poderia, simplesmente, taxar as valorizações estimadas, o que seria mais simples do que o atual formato, mais complexo e pouco usado. A contribuição de melhoria possibilita a correção de imensas injustiças quanto à realização de obras públicas custeadas por todos os contribuintes em benefício de um pequeno grupo. Como já demonstrado, esse tributo possibilita que os indivíduos que se beneficiarem da obra pública paguem na proporção do benefício alcançado.

Dantas explica que a capacidade de investimentos municipais em infraestrutura é limitada. Em geral, as obras são subsidiadas pelos estados, gradativamente, por meio de transferências. Porém, depois de tudo viabilizado, como já comentado, comparecem as concessionárias e cobram taxas para a continuidade dos serviços⁵³⁴.

Obviamente, há carência de investimentos em infraestrutura. A pequena aplicação da contribuição de melhoria precisa ser remediada. Assim, há de ser empreendida maior utilização da contribuição de melhorias nos municípios, possivelmente, simplificando o modelo atual, para financiar outras obras. A contribuição de melhoria pode contribuir para a reprodução da urbanificação de bairros pobres já regulares, sem asfalto, energia elétrica, água e esgoto; a contribuição de melhoria em aglomerados subnormais pode não alcançar coparticipação suficiente por parte da população local devido à escassez de renda. No entanto, há um campo de alternativas a ser explorado, por intermédio de PPPs.

Entre os principais problemas da América Latina, destacam-se a falta de recursos para financiar obras públicas e, sobretudo, o transporte de massa e melhorias urbanas. As cidades crescem, e, da mesma maneira, a infraestrutura urbana deve crescer, por mais escassos que sejam os recursos para financiá-la. Na experiência colombiana, nas cidades de Medellín e de Bogotá, tem-se também a “contribución de mejoras”. Essa exação vincula o benefício desejado pela comunidade ao custo e o benefício da obra. Na Colômbia, utilizam-se as plusvalias geradas pelas obras públicas realizadas como fonte de financiamento para as obras seguintes, de forma a promover o bem-estar dos cidadãos. Uma obra cuja contribuição de melhoras é recuperada contribuirá para a realização de uma nova obra. Ochoa e Ruiz, citando palavras do Alcaide de Bogotá Antanas Mockus, registram: “No hay municipio pobre sino mal administrado”⁵³⁵.

⁵³³ PINTO, Bilac. **Contribuição de melhoria**. Atualizada por Firly Nascimento Filho. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 2-56.

⁵³⁴ DANTAS, Lucas Rodrigues. **Contribuição de melhoria como ferramenta de desenvolvimento socioespacial: aplicabilidade à cidade de Palmas-To**. 2018. 162 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Regional) – Universidade Federal de Tocantins, 2018, p. 16.

⁵³⁵ OCHOA, Óscar Armando Borrero; RUIZ, Julieth Katterine Rojas. **Contribución de mejoras em América Latina: experiencias, desafios y oportunidades**. Lincoln Institute of Land Policy, Enfoque em Políticas de

Entre os instrumentos de recuperação de plusvalias mais usados na América Latina, destacam-se: a) imposto predial; b) contribuição de “melhoras”; c) outorgas onerosas, para que os proprietários participem com o solo das plusvalias alcançadas com o melhor aproveitamento deste; d) cessões de solo, com a intenção de construir ou edificar; e) trocas de benefícios ou de aproveitamento do uso do solo; e) transferências de direito de construir para pagamento com direitos sobre as construções. Todos esses instrumentos são encontrados no Brasil, e a contribuição de melhoria tem *status* constitucional, pode ser instituída por todos os entes públicos e tem regramento infraconstitucional, ainda que com aspectos diferentes em relação à legislação colombiana.

A contribuição de melhoras na Colômbia também tem *status* constitucional, conforme o artigo 317 e regramento infraconstitucional desde a Ley n. 25, de 3 de noviembre de 1921, com as alterações supervenientes. Na aferição do custo da obra, computam-se todos os custos diretos e indiretos, além dos custos administrativos, definem-se o benefício local e geral da obra bem como o impacto de bem-estar na população. Além disso, determina-se a área de influência da obra, com informações geográficas, distâncias, ganho de tempo, qualidade do transporte nos prédios beneficiados, de forma eficaz.

A lei colombiana exige que se meça qual o valor econômico do solo o qual se vê gerado com as obras, não se presumindo, dessa forma, valorização como ocorre com a contribuição de melhoria no Brasil. Na Colômbia, a Lei n. 388, de 18 de julio de 1997 – Ley de Ordenamiento Territorial – permite cobrar até 50% do maior valor do solo, a ser pago no momento da venda da propriedade ou quando se busca a obtenção da licença para construir ou para urbanizar, pois não se vende nada sem pagar a contribuição de melhoras dentro do raio de influência de todas as propriedades.

Na cidade de Medellín, há, também, o método de dupla avaliação, que não é o cálculo antes e depois da obra, mas é o cálculo do impacto do valor do solo com o projeto e sem o projeto, por comparação, fator renda, reflexo residual sobre os lotes, quanto se espera que a obra valorize o solo e que se expanda a área beneficiada em seu plusvalor. O instituto de valorização de Medellín, da mesma forma, pode utilizar-se do método *ex ante* e *ex post*, para aperfeiçoar as práticas nas obras seguintes⁵³⁶.

Suelo, jul. 2020. Disponível em: <https://www.lincolninst.edu/publications/policy-focus-reports/contribucion-mejoras-en-america-latina>. Acesso: 14 out. 2022.

⁵³⁶ OCHOA, Óscar Armando Borrero; RUIZ, Julieth Katterine Rojas. **Contribución de mejoras em America Latina: experiencias, desafíos y oportunidades**. Lincoln Institute of Land Policy, Enfoque em Políticas de Suelo, jul. 2020. Disponível em: <https://www.lincolninst.edu/publications/policy-focus-reports/contribucion-mejoras-en-america-latina>. Acesso: 14 out. 2022.

O artigo 58 da Constituição Colombiana de 1991 dispõe que “a propriedade é uma função social que implica obrigações”. Esse dispositivo foi julgado constitucional pela Suprema Corte Colombiana, e, fugindo à lógica capitalista, o município de Bogotá, pelo Decreto n. 266, de 28 de agosto de 2003, congelou o preço dos terrenos envolvidos na operação urbanística, para evitar a apropriação da valorização deles, em razão das obras públicas a serem realizadas (plusvalias). Criou-se, então, gestão compartilhada, para um conjunto de terrenos, com seus proprietários vinculados, em condições de equidade, e passou-se a fazer os aportes dos solos, para instalação de equipamentos públicos; o reajuste das terras deu-se por escritura pública dos terrenos aportados e resultantes dos reajustes, após as devidas doações ao poder público; depois, cada proprietário beneficiou-se do *quantum* reajustado na proporção original.

Os proprietários encarregam-se de financiar a urbanização, por etapas, podendo fazer os aportes ao município em terrenos e em dinheiro; nesse caso, o plano de reajuste deve ser aprovado por, pelo menos, 51% dos proprietários de terras envolvidos na operação urbanística. O mecanismo de repartição constitui um instrumento para compartilhar os custos da urbanização sob pena de não se obter licença de construção; a valorização dos terrenos é que se faz atrativa aos proprietários, em viés capitalista. Em vez de a Administração desapropriar, a gestão é confiada a uma entidade fiduciária, em gestão compartilhada, por regras de contratação públicas; cada parte interessada contrata suas contrapartidas, depois de pagas as cargas pertinentes.

Devido à importância das ações do poder público, a Colômbia tem uma espécie de contribuição de melhoria, em que os proprietários financiam a obra e recuperam a valorização imobiliária, a chamada “contribuição de valorização”, experiência que deve completar cem anos nesse país. O montante total a ser recuperado não podia exceder os custos do investimento, nos termos da Lei n. 48, de 1968, mas, com o amadurecimento institucional, surgiu a Lei n. 388/1997, para complementar a contribuição de valorização, chamada Participação Municipal das Plusvalias Urbanas, instrumento mais completo que o anterior, uma vez que: a) modifica o zoneamento de áreas para incremento dos preços dos imóveis, incorporando solos rurais a solos urbanos; b) fomenta maior edificação; c) prevê a execução de obras pelo poder público para aumentar os preços dos terrenos.

O poder público pode receber as mais-valias em terrenos, em dinheiro ou em infraestrutura; aos poucos, a sociedade colombiana vai compreendendo que a propriedade individual pode exercer a função social e, até mesmo, ser beneficiada com isso. Essa situação tem possibilitado o surgimento de obras sofisticadas em bairros pobres e sem infraestrutura, o que agrega valor social e econômico às áreas de população de baixa renda.

Como já visto, poucos são os financiamentos bancários para tantas demandas. No entanto, a comunidade também pode agir em conjunto com o poder público local. Se a comunidade contratar uma estimativa de custo para instalação de saneamento básico, abertura de praças, calçadas e ruas, nada impede que possa ser negociado algum rateio de determinado investimento público com a comunidade, por exemplo, o asfaltamento de uma rua. Uma parte da população pode aderir a pagar a obra, e outra parte, aderir a uma contribuição de melhoria, a exemplo da experiência paulista: os aderentes pagam diretamente à empresa contratada; os não aderentes pagarão a contribuição de melhoria nos termos do artigo 2º da Lei municipal n. 10.212/1986.

Há de se conceber, também, que a moldura dos artigos 81 e 82 do CTN torna a contribuição de melhoria muito complexa, dando saudade à implantação de uma taxa em seu lugar. A complexidade da contribuição de melhoria, o seu potencial litigioso e o seu formato legal-burocrático têm engessado o instituto no Brasil. Há de dar-se mais liberdade à comunidade para requerer e para contratar a obra, mesmo que em parte. A adesão da maioria deve ter força obrigatória para vincular a todos, ou uma parte da comunidade, em um assentamento subnormal. Eventual transação imobiliária deve exigir quitação da contribuição de melhoria em aberto.

Outra fonte de financiamento possível seria a União, em sua competência residual, criar uma contribuição social para os municípios voltada à erradicação de assentamentos precários e suas transformações em bairros, havendo, nesse caso, aumento da carga tributária. Assim, os municípios poderiam ter uma fonte sustentável para implementar urbanizações progressivas. As demandas sociais são enormes, e a superação desses grilhões pode conduzir a nação brasileira ao desenvolvimento mais rápido.

O saneamento ambiental pode impactar, significativamente, a melhoria da saúde pública da população brasileira. Para tal, nos termos da Lei n. 9.984, de 17 de julho de 2000, com as alterações da Lei n. 14.026, de 15 de julho de 2020, foi atualizado o marco legal do saneamento básico, ficando a cargo da Agência Nacional de Águas regular não somente a gestão de recursos hídricos como a gestão do saneamento básico no Brasil.

No ideal de buscar um desenvolvimento sustentável, essa autarquia tem a missão de ampliar os serviços de abastecimento de água e a cobertura de saneamento básico, aumentando o atendimento desses serviços pelos municípios, para cobertura de 99% da população em acesso à água e 90% de coleta e de tratamento de esgoto, até 2033, de forma coordenada e interfederativa. Está previsto amplo programa de concessões em andamento no Brasil. A

expectativa é que as concessionárias vencedoras dos leilões invistam R\$ 47,3 bilhões em 30 anos⁵³⁷.

Nesse quadrante, diante da carência de recursos por parte do Estado, a estratégia é trazer a iniciativa privada para tais empreendimentos, por meio de operações consorciadas urbanas e concessões de serviços públicos, previstas na Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, além de prover obras por sociedades de propósitos específicos, estabelecer PPPs – Lei n. 11.079, de 30 de dezembro de 2004 e Lei n. 12.766, de 27 de dezembro de 2012. Pode-se, até mesmo, viabilizar incentivos fiscais, para tal finalidade, com base na Instrução Normativa n. 1.342, de 14 de fevereiro de 2013, da Receita Federal do Brasil (essa IN foi revogada pela IN n. 2.097, de 18 de julho de 2022). O Estado, por *longa manus*, desenvolve políticas públicas, recorrendo a delegação a instituições privadas, ampliando, desse modo, contratações de longo prazo.

Essas contratações exigem critérios de governança democrática, licitações pela nova Lei n. 14.133, de 1º de 2021, adoção de uma nova postura de *accountability*, monitoramento da viabilidade econômico-financeira de forma transparente, planejamento para conferir certeza da contrapartida pública, eleição de arbitragem e gestão pela eficiência. Essa nova realidade poderá ser um grande desafio para entes locais, pequenos e médios, a curto e médio prazos, sobretudo, quanto ao aprendizado e à implementação do saneamento básico, conforme as disposições da Lei n. 14.026/2020.

Menezes, tomando o Plano Nacional de Saneamento Básico (PLANSAB), estima que os investimentos em esgotamento sanitário, até 2033, vão exigir aportes na ordem de R\$ 181,8 bilhões. No entanto, somente 30% dos municípios têm planos locais de saneamento básico. No entanto, com a edição da Lei n. 11.445, de 5 de janeiro de 2007, uma série de subsídios foram disponibilizados na intenção de universalizar o acesso a saneamento básico a populações carentes. Essa política ambiental é relevante diante do déficit urbano brasileiro de abastecimento de água e de esgotamento sanitário. Esses subsídios podem ser diretos a usuários, indiretos aos prestadores, tarifários ou fiscais, para prestação regional e associada, nos termos do artigo 31 da Lei n. 11.445/2007⁵³⁸.

⁵³⁷ BRASIL. Ministério da Integração e do Desenvolvimento Regional. Marco Legal do Saneamento completa dois anos nesta sexta-feira (15). **Últimas Notícias**, 15 jul. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/mdr/pt-br/ultimas-noticias/marco-legal-do-saneamento-completa-dois-anos-nesta-sexta-feira-15>. Acesso em: 2 out. 2022.

⁵³⁸ MENEZES, Monique. Governança das PPPs no âmbito dos municípios brasileiros: um estudo de caso de Teresina. **Revista Iberoamericana de Estudios Municipales**, Santiago, n. 24, p. 119-139, ago. 2021.

Todo aprendizado negocial deve considerar os riscos para o erário e para o serviço à população. De forma cautelosa, os municípios devem analisar o tipo de proposta mais vantajosa para o interesse público: a) *Designing-Build-Finance-Operate* (DBFO) – o setor privado projeta, executa e não tem obrigação de transferir os bens para o governo ao final; b) *Buy-Build-Operate* (BBO) – há transferência temporária do bem público para o setor privado, e o setor público controla o contrato; c) *Build-Own-Operate* (BOO) – o parceiro privado constrói e financia e mantém o serviço por tempo indeterminado, cabendo ao ente apenas medidas regulatórias; d) *Build-Own-Operate-Transfer* (BOOT) – o setor privado recebe uma espécie de franquia do setor público, para construir e operar por tempo determinado, e, depois, o bem é devolvido ao setor público; e) *Build-Operate-Transfer* (BOT) – o poder público modela e faz a concessão por tempo determinado, ao final, o bem volta para o poder público – modelo mais comum no Brasil; f) *Build-Lease-Operate-Transfer* (BLOT) – o setor privado desenha e constrói como se fosse um *leasing*, com a opção de o bem voltar ao poder público ao final⁵³⁹.

O maior desafio é garantir que os recursos de responsabilidade do ente público sejam mantidos regularmente mesmo diante das alternâncias eleitorais, a exigir um consenso suprapartidário para estabilizar esses contratos, a exemplo da intervenção do Estado do Piauí, em um programa desenvolvido na cidade de Teresina, cuja robustez do arranjo negocial tem favorecido o desenvolvimento da PPP⁵⁴⁰. Essa fonte de financiamento de infraestrutura para a REURB-S é importante. Entretanto, como esta pesquisa tem um viés tributário, foge a seu objeto aprofundar esse instigante tema, que deve desafiar pesquisa específica.

Por outro lado, cabe ressaltar que fazer negócios com o governo também tem sido desafiante no Brasil e, por vezes, frustrante. Nóbrega, citando Yescombe, observa alguns aspectos desse tipo de parceria, que não deve ser considerada como a saída para todas as dificuldades estatais quanto às PPPs, uma vez que: a) apenas agregam recursos privados aos recursos públicos; b) os custos financeiros são elevados; c) a transferência de riscos pode superar os custos financeiros; d) há de ser feita uma análise custo-benefício criteriosa; e) as PPPs funcionam como privatizações de atividades; f) investimentos de longo prazo exigem segurança nas atividades econômicas, entre outros fatores, fornecendo algum alívio imediato aos cofres públicos; g) exigem gerenciamento de riscos para ambas as partes e, para o governo, há impactos quanto à LRF; h) no cômputo do *Value of Money* (VOM), o investidor é criterioso

⁵³⁹ NÓBREGA, Marcos. **Direito da infraestrutura**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 58-59.

⁵⁴⁰ MENEZES, Monique. Governança das PPPs no âmbito dos municípios brasileiros: um estudo de caso de Teresina. **Revista Iberoamericana de Estudios Municipales**, Santiago, n. 24, p. 119-139, ago. 2021.

quanto ao valor do projeto, transferência do risco público, duração do contrato e do serviço prestado, o que deve figurar já no processo licitatório⁵⁴¹.

Não se pode esquecer de que a empresa ou o consórcio empresarial é especialista nesse tipo de operação e, possivelmente, a municipalidade não tem o *know how* suficiente para negociar um bom contrato. Assim, o sucesso de uma operação dessa natureza começa com um planejamento detalhado e na busca da plena capacitação dos eventuais gestores do projeto.

Considerando todos os apontamentos feitos, o aperfeiçoamento da contribuição de melhoria é um instrumento justo para a recuperação de bairros pobres, mas seu desenvolvimento esbarra na moldura legal-burocrática, quase em desuso; logo, como visto, há de ser simplificada para dar mais liberdade para contratações híbridas, sendo uma parte da obra por contribuição de melhoria e outra parte com pagamento direto da obra pelos interessados. As PPPs podem contribuir bastante na implementação da infraestrutura. Os assentamentos precários devem ser transformados em bairros. No próximo capítulo, serão examinadas as realidades das receitas próprias nas cidades intermediárias, por região, bem como a evolução das despesas de saneamento básico e habitação, como *proxy* ao exame da potencialidade da REURB-S, nas cidades intermediárias.

⁵⁴¹ NÓBREGA, Marcos. **Direito da infraestrutura**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 7 e 10.

CAPÍTULO 3. ANÁLISE DAS RECEITAS PRÓPRIAS DE ISS, DE IPTU E DE ITBI E DAS DESPESAS SOCIAIS NOS MUNICÍPIOS MÉDIOS

As informações reunidas neste capítulo, conforme dados planilhados, fornecem elementos para uma análise mais segura quanto à necessidade de se ter a política pública da REURB-S desenvolvida com base em recursos próprios; obras de infraestrutura são fundamentais para qualquer planejamento urbanístico, sobretudo, para a formação de novos bairros.

3.1 ANÁLISE DAS RECEITAS PRÓPRIAS DE ISS, DE IPTU E DE ITBI

Somando-se as receitas das 61 cidades médias em análise, com dados coletados pelo IPEA junto a bancos de dados públicos, em 2018⁵⁴², tem-se o valor de R\$ 7.328.733.164,31 de receitas próprias e de R\$ 49.868.170.603,23 de receitas totais; logo, as receitas próprias contribuem com, aproximadamente, 13% da receita total. Nesse contexto, as transferências intergovernamentais são importantes e decisivas na composição dos recursos necessários à manutenção dessas cidades.

A realidade atual demonstra, cabalmente, ser indispensável desenvolver receitas próprias, para que políticas públicas includentes sejam implementadas sustentavelmente. Dessa forma, a redistribuição das receitas, sobretudo federais, é indispensável à integração nacional e permite que muitos municípios em locais distantes continuem a existir bem como favorece a que o agronegócio continue pulsante e, até mesmo, fazendo expandir as fronteiras agrícolas.

Os municípios menores não dispõem de recursos para promover infraestrutura. Ferreira e Nascimento estimaram que, em municípios pequenos, o custo médio, “conforme o tipo de infraestrutura, pode superar a 1 milhão de dólares por hectare urbanizado”⁵⁴³. Os custos de infraestrutura são altíssimos. A reunião de vários municípios próximos em ações conjuntas

⁵⁴² SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020 (ano-base 2018).

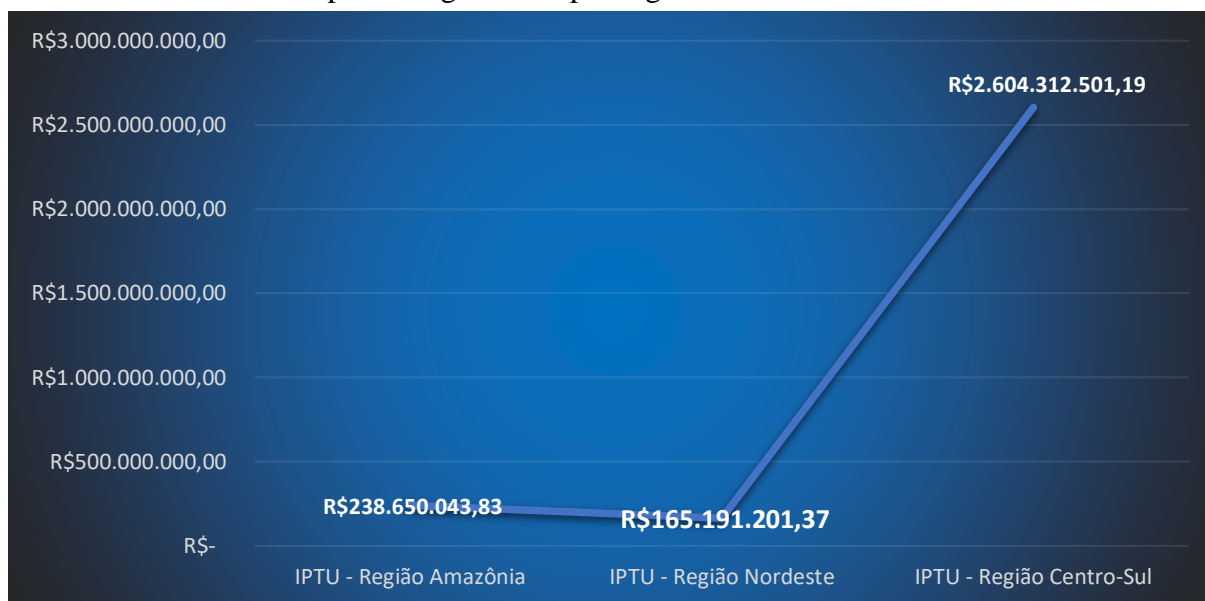
⁵⁴³ FERREIRA, Anderson Saccol; NASCIMENTO, Diogo Rafael do. O custo da infraestrutura urbana: um delineamento para o desenvolvimento de pequenos municípios. **Engineering Sciences**, v. 8, n. 1, 2020, p. 75. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/339836333_O_custo_da_infraestrutura_urbana_um_delineamento_para_o_desenvolvimento_de_pequenos_municipios. Acesso em: 18 set. 2022.

para a realização de obras de infraestrutura de água e esgoto, preservação ambiental e hídrica, por consórcios intermunicipais, torna-se uma boa opção⁵⁴⁴.

Cada cidade tem sua característica. Por vezes, tributa-se melhor um imposto que outro. A questão da atualização da planta genérica de valores imobiliários, para a tributação real, é muito importante e nem sempre é observada. Algumas cidades definem, por lei simples, atualização da inflação quanto ao IPTU e ao ITBI. Nesse caso, os municípios não prosperam, não desenvolvem políticas sociais e, sem recursos, não alcançam progresso. Uma boa parte da população desassistida migra de cidade em cidade, buscando sobreviver. Esta é a realidade que dá origem aos assentamentos precários no Brasil.

Como se pode observar no Gráfico 8, a seguir, o IPTU apresenta melhor arrecadação na Região Centro-Sul, de forma eficiente; a Região Amazônica tem apresentado resultados melhores, em termos de arrecadação, em relação à Região Nordeste.

Gráfico 8 – IPTU das Capitais Regionais C por região



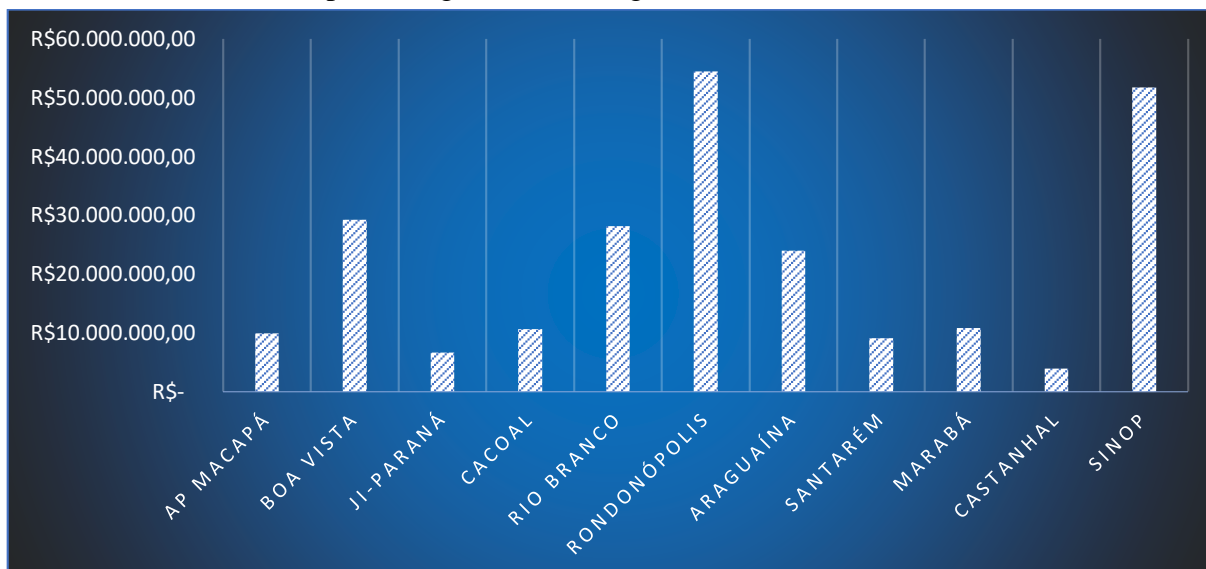
Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁴⁵. Adaptação própria.

No entanto, pode-se observar, também, que, em algumas cidades da Amazônia, a cobrança do IPTU mostra-se melhor arrecadada, como em Rondonópolis, Sinop, Boa Vista e Rio Branco, o que revela existir potencial a ser explorado. Essas cidades demonstram elevado dinamismo e ampliam as potencialidades regionais, sobretudo Rondonópolis e Sinop, de acordo com o Gráfico 9, a seguir.

⁵⁴⁴ RODRIGUES, Hugo Thami; RETTENMAIER, Priscilla. Convênios e consórcios municipais: instrumento de harmonização de políticas públicas tributárias. In: REIS, Jorge Renato; LEAL, Rogério Gesta. **Direitos sociais: desafios contemporâneos**. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, Tomo 8, 2008, p. 2508.

⁵⁴⁵ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

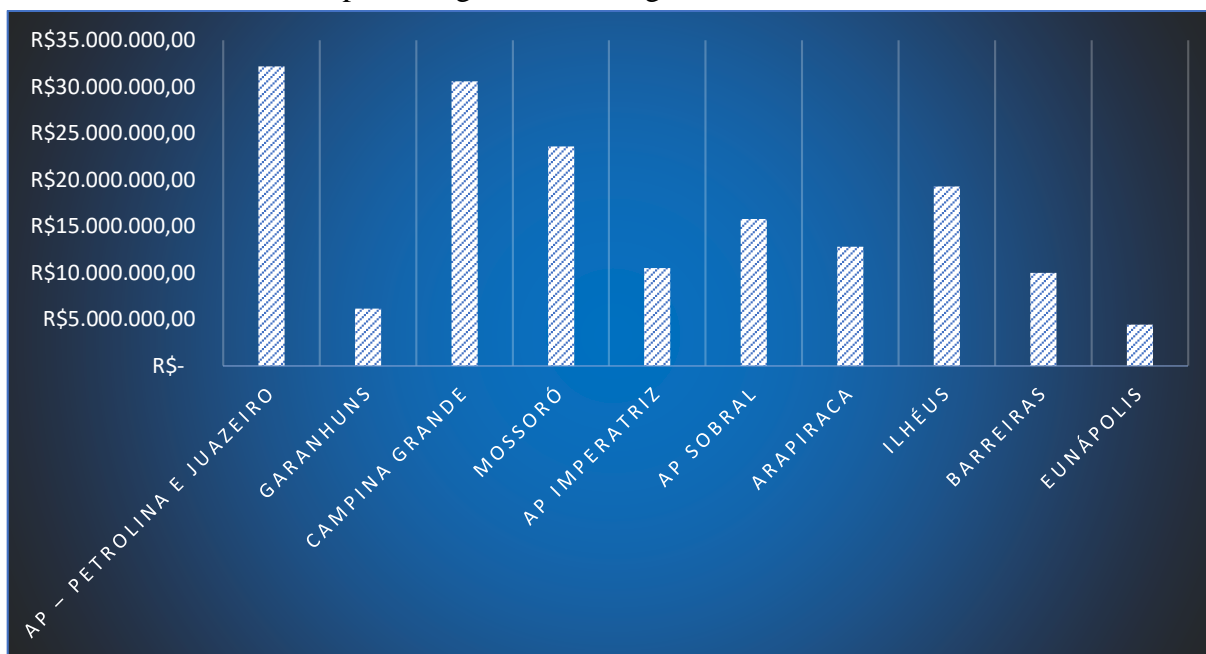
Gráfico 9 – IPTU das Capitais Regionais C – Região Amazônica



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁴⁶. Adaptação própria.

O Gráfico 10, a seguir, demonstra que as cidades de Petrolina, Campina Grande, Mossoró e Ilhéus destacam-se na arrecadação do IPTU.

Gráfico 10 – IPTU das Capitais Regionais C – Região Nordeste



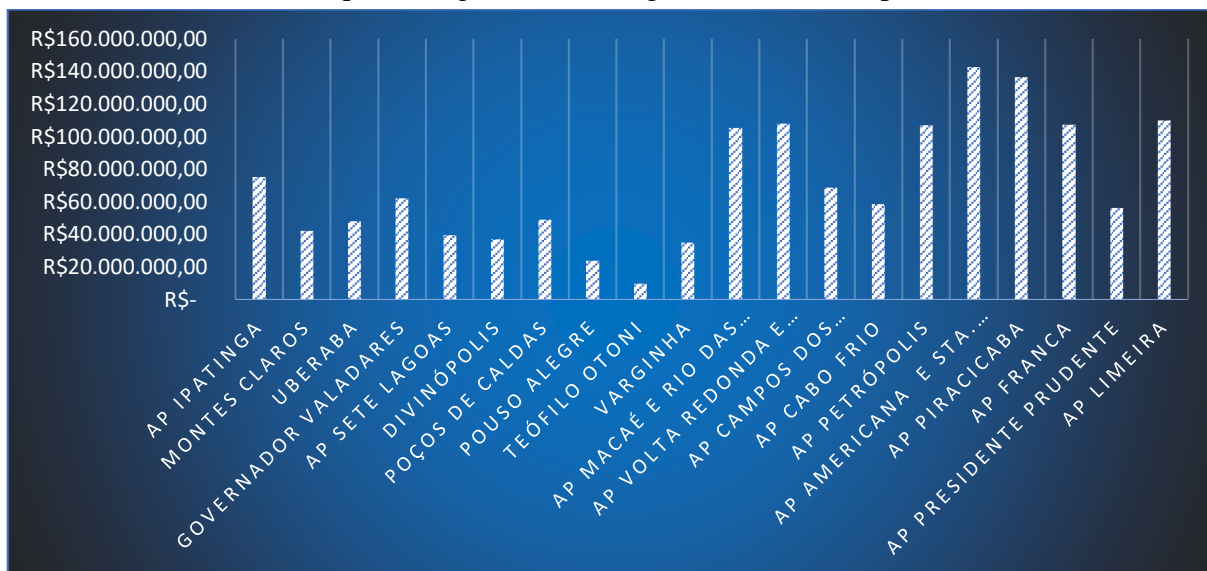
Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁴⁷. Adaptação própria.

⁵⁴⁶ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁴⁷ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

A base impositiva do IPTU, mesmo por estimativa, tem força de lei⁵⁴⁸. No Gráfico 11, a seguir, pode-se observar que o IPTU arrecada muito bem nas cidades médias do Rio de Janeiro e de São Paulo, sobretudo, em Americana e Santa Bárbara do Oeste.

Gráfico 11 – IPTU das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 1



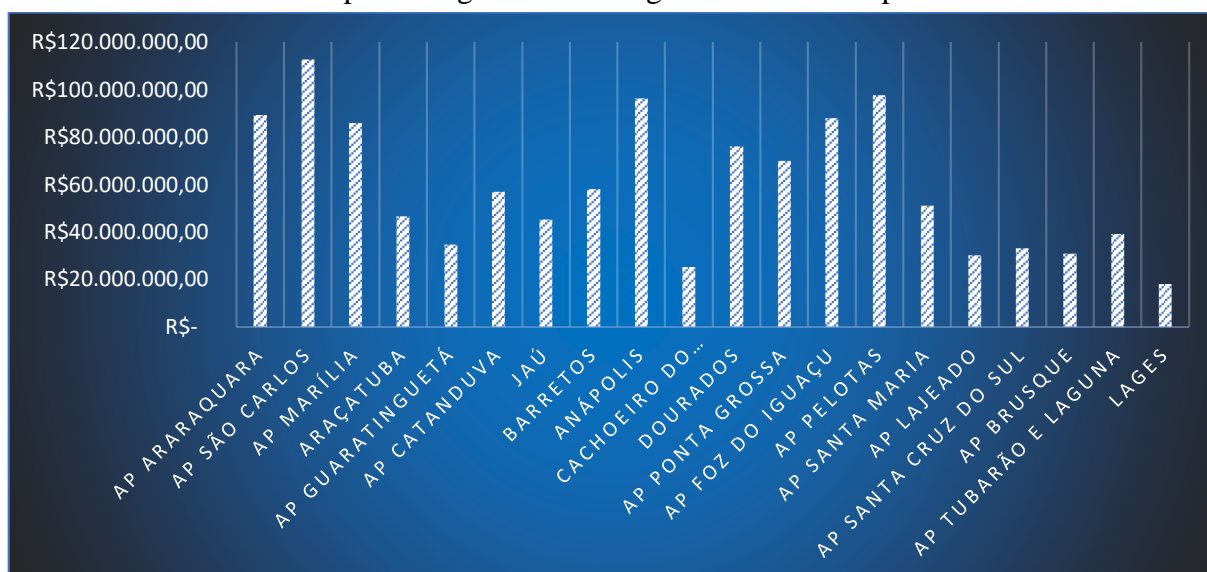
Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁴⁹. Adaptação própria.

Observando-se as demais cidades da Região Centro-Sul apresentadas no Gráfico 12, a seguir, pode-se verificar que há destaque para São Carlos, juntamente com Anápolis, Marília, Araraquara e Pelotas.

⁵⁴⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 525.

⁵⁴⁹ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

Gráfico 12 – IPTU das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 2



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁵⁰. Adaptação própria.

O somatório da arrecadação do IPTU nas cidades médias estudadas totalizou R\$ 3.008.153.746,39. Somando-se os recolhimentos de ITBI, chegou-se ao valor de R\$ 691.016.725,58. A arrecadação de ITBI em Anápolis foi de R\$ 20.773.782,52, e a de IPTU somou R\$ 96.293.227,32; ou seja, o ITBI representa 21,57% do IPTU⁵⁵¹. Basta existir um vínculo de propriedade para que se torne possível a cobrança do IPTU⁵⁵². Todavia, cabe ressaltar que, nessa análise, os bens patrimoniais dos entes públicos não são considerados imponíveis, se vinculados às suas finalidades essenciais públicas⁵⁵³.

O Gráfico 13, a seguir, destaca novamente as Capitais Regionais C de Rondonópolis e Sinop, na Região Amazônica, com boa arrecadação quanto ao ITBI. Além disso, pode-se observar que, na maioria das cidades da Região Amazônica, essa arrecadação é ineficiente.

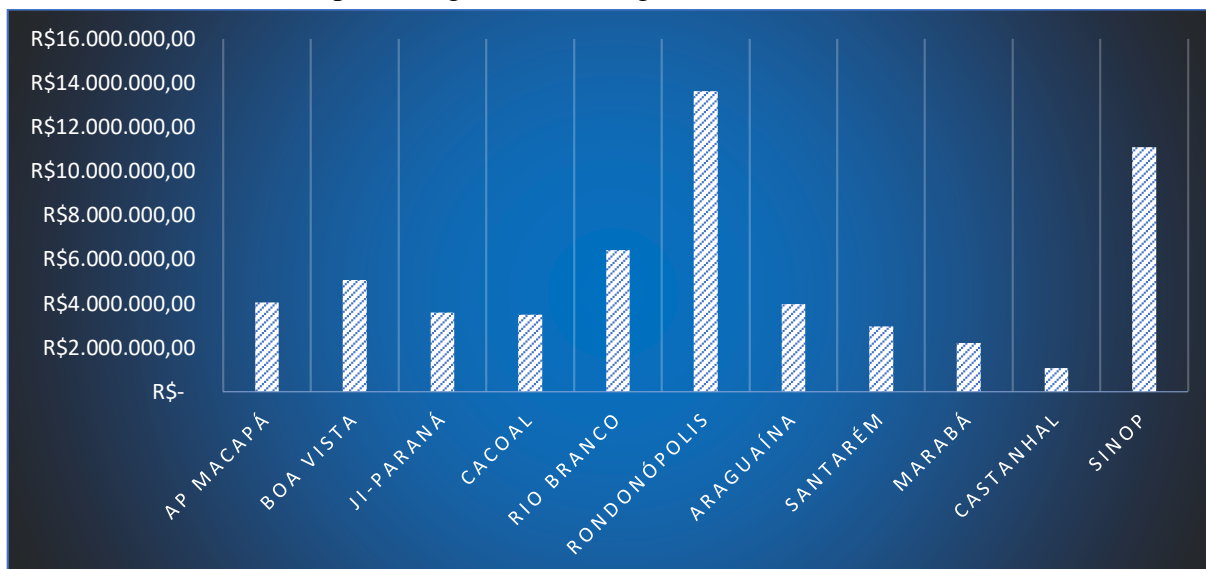
⁵⁵⁰ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁵¹ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁵² VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 523.

⁵⁵³ HABLE, José. A cobrança de IPTU sobre imóveis públicos. In: PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José (coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin, v. III, 2013, p. 312.

Gráfico 13 – ITBI das Capitais Regionais C – Região Amazônica



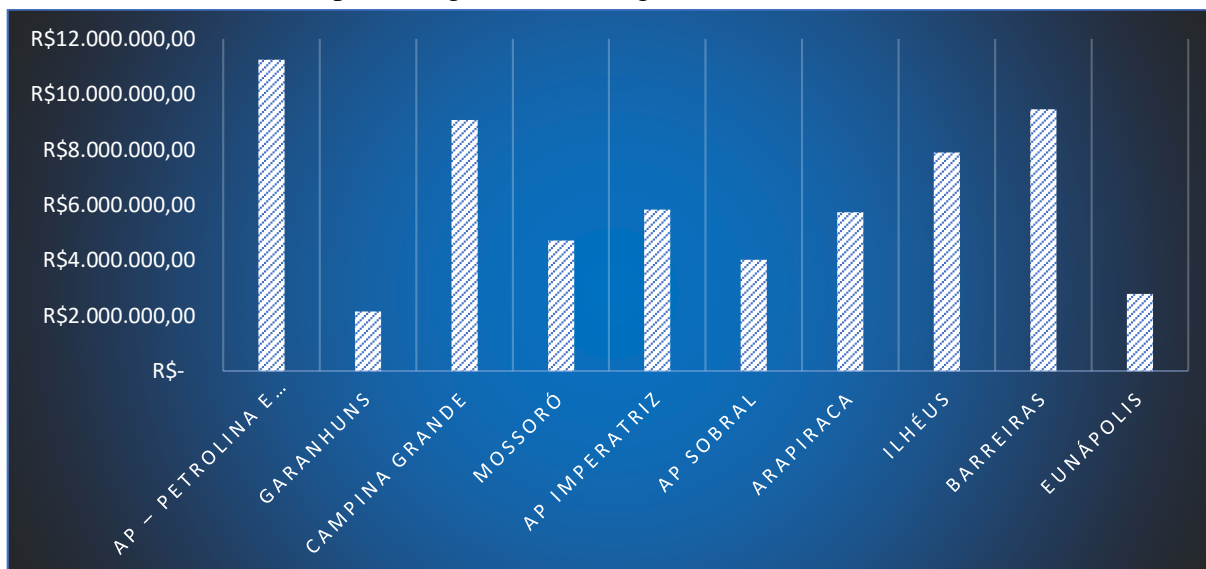
Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁵⁴. Adaptação própria.

Há um inconveniente em não receber o ITBI no ato da promessa de compra e venda, “contratos de gavetas”, dando ensejo a elisão fiscal, mas, como visto, esse imposto só incide na lavratura da escritura pública⁵⁵⁵. Todavia, Petrolina, Campina Grande, Mossoró, Imperatriz, Ilhéus e Barreiras são as Capitais Regionais C da Região Nordeste que se destacam quanto ao ITBI, conforme Gráfico 14, a seguir. Pode-se observar, no mesmo gráfico, a ineficiência da arrecadação do ITBI em, pelo menos, metade das cidades médias nordestinas.

⁵⁵⁴ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁵⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 528.

Gráfico 14 – ITBI das Capitais Regionais C – Região Nordeste



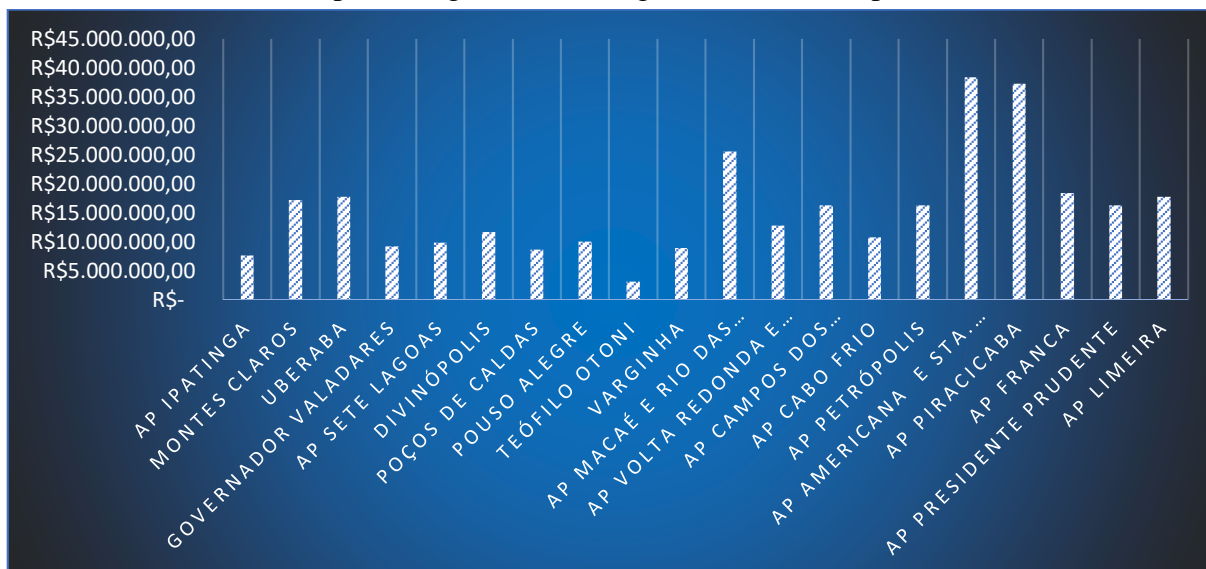
Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁵⁶. Adaptação própria.

A base de cálculo do ITBI deve abranger total ou parcialmente o valor da transmissão⁵⁵⁷. Pode-se perceber que, pela diversidade de municípios nas Capitais Regionais C – Região Centro-Sul, algumas cidades destacam-se quanto à arrecadação do ITBI, especialmente, em Americana e em Piracicaba, conforme demonstrado no Gráfico 15, a seguir. Cabe ressaltar que a arrecadação do ITBI é bem ineficiente em quase todas as cidades da Região Centro-Sul – parte 1.

⁵⁵⁶ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁵⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 530.

Gráfico 15 – ITBI das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 1

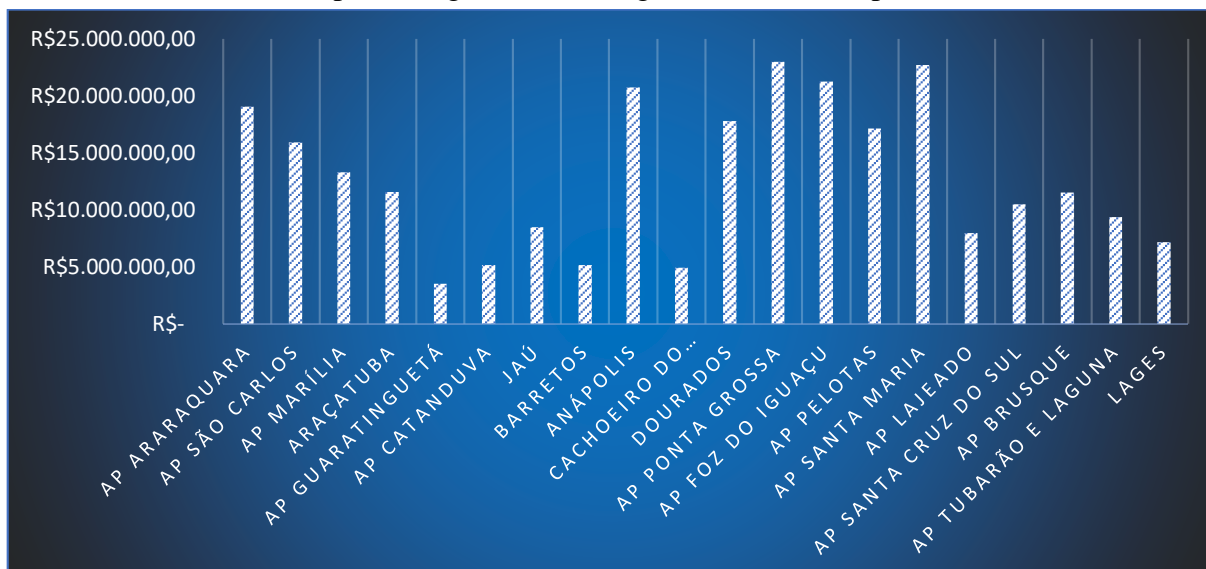


Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁵⁸. Adaptação própria.

Em continuidade à análise do ITBI das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul, como demonstrado no Gráfico 16, a seguir, a quantidade de cidades com melhor arrecadação desse imposto é maior, como em Araraquara, Anápolis, Dourados, Ponta Grossa e Santa Maria. Vale destacar que a arrecadação do ITBI é um pouco melhor nas cidades da Região Centro-Sul – parte 2.

⁵⁵⁸ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. *Carta de Conjuntura*, n. 48, IPEA, jul. 2020.

Gráfico 16 – ITBI das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 2



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁵⁹. Adaptação própria.

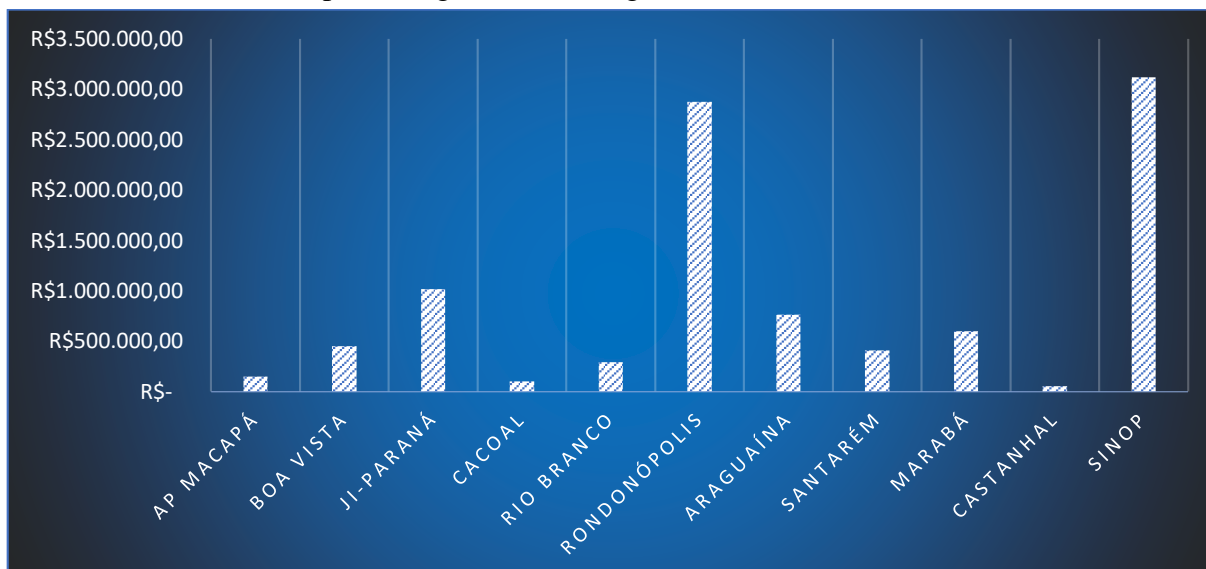
O ITR é um imposto federal, mas sua base tributária encontra-se nos municípios. Trata-se de um imposto pouco arrecadado no Brasil. O ITR incide sobre o domínio útil também⁵⁶⁰. A maior parte dos municípios brasileiros são rurais. A base tributária calcada em ITBI, em ISS e em IPTU, em cidades em torno de 5 mil habitantes, não oferece sustentação arrecadatória. A tributação municipal no Brasil tem nítida feição urbana.

Na Região Amazônica, as Capitais Regionais C de Rondonópolis e de Sinop destacam-se entre as demais cidades em relação ao ITR arrecadado. Logo, os municípios com pujança em agropecuária demonstraram resultados mais satisfatórios, conforme pode ser visualizado no Gráfico 17, a seguir.

⁵⁵⁹ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁶⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 393.

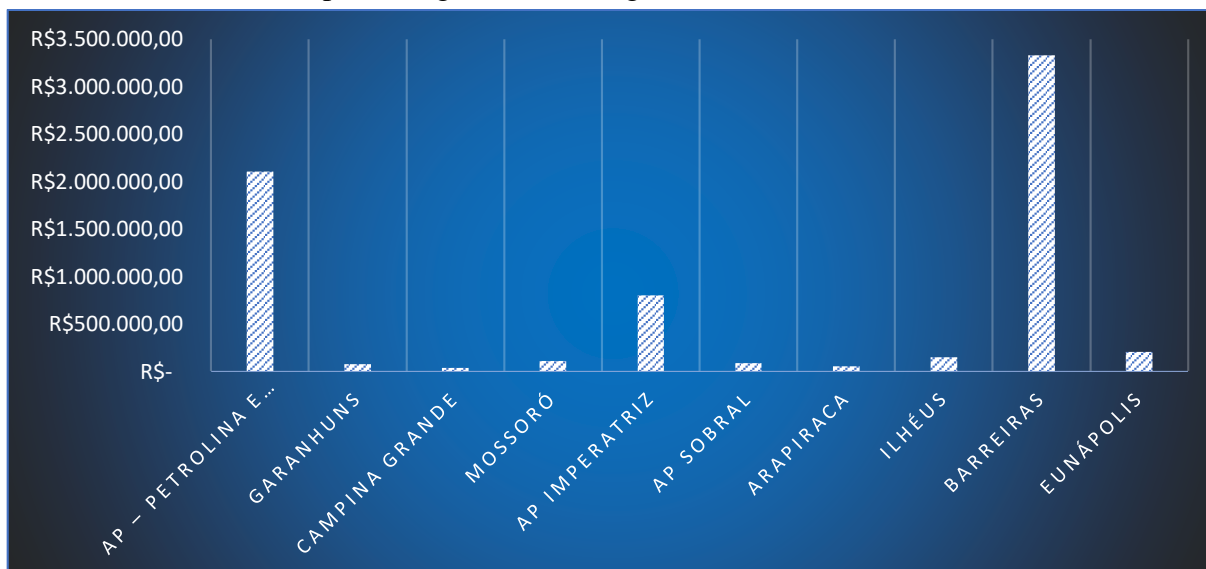
Gráfico 17 – ITR das Capitais Regionais C – Região Amazônica



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁶¹. Adaptação própria.

A Região Nordeste também aponta Capitais Regionais C de destaque em boa arrecadação de ITR, entre elas, Petrolina e Barreiras, de acordo com o Gráfico 18, a seguir.

Gráfico 15 – ITR das Capitais Regionais C – Região Nordeste



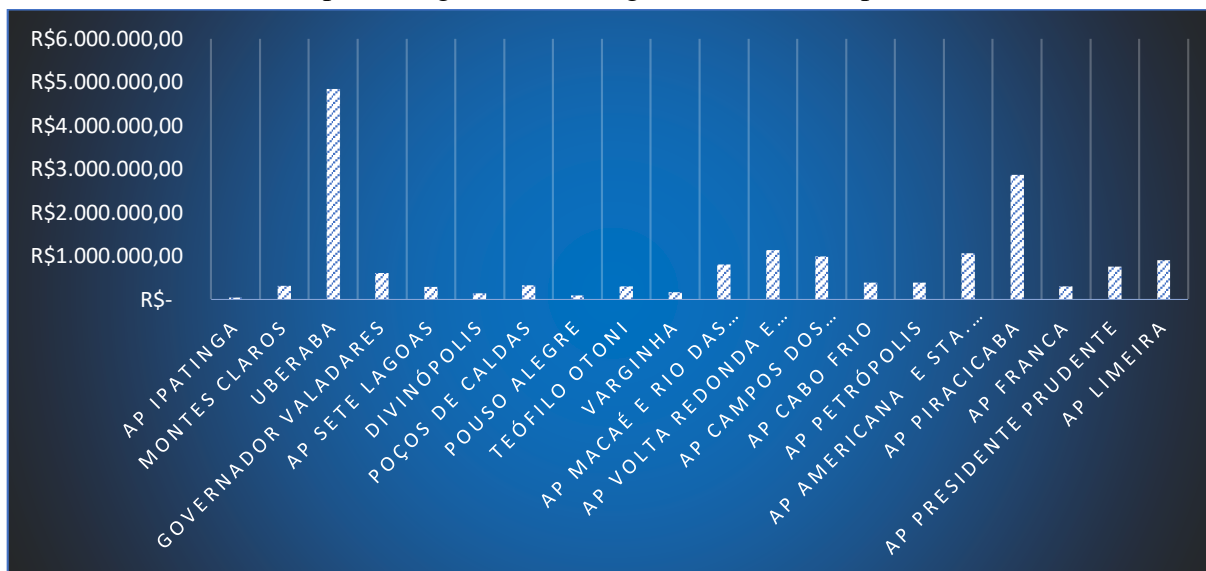
Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁶². Adaptação própria.

⁵⁶¹ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁶² SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

A cobrança do ITR não abrange a propriedade predial, só a territorial⁵⁶³. Na Região Centro-Sul – parte 1, de acordo com o Gráfico 19, a seguir, chama a atenção a arrecadação de ITR das Capitais Regionais C de Uberaba e de Piracicaba.

Gráfico 19 – ITR nas Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 1



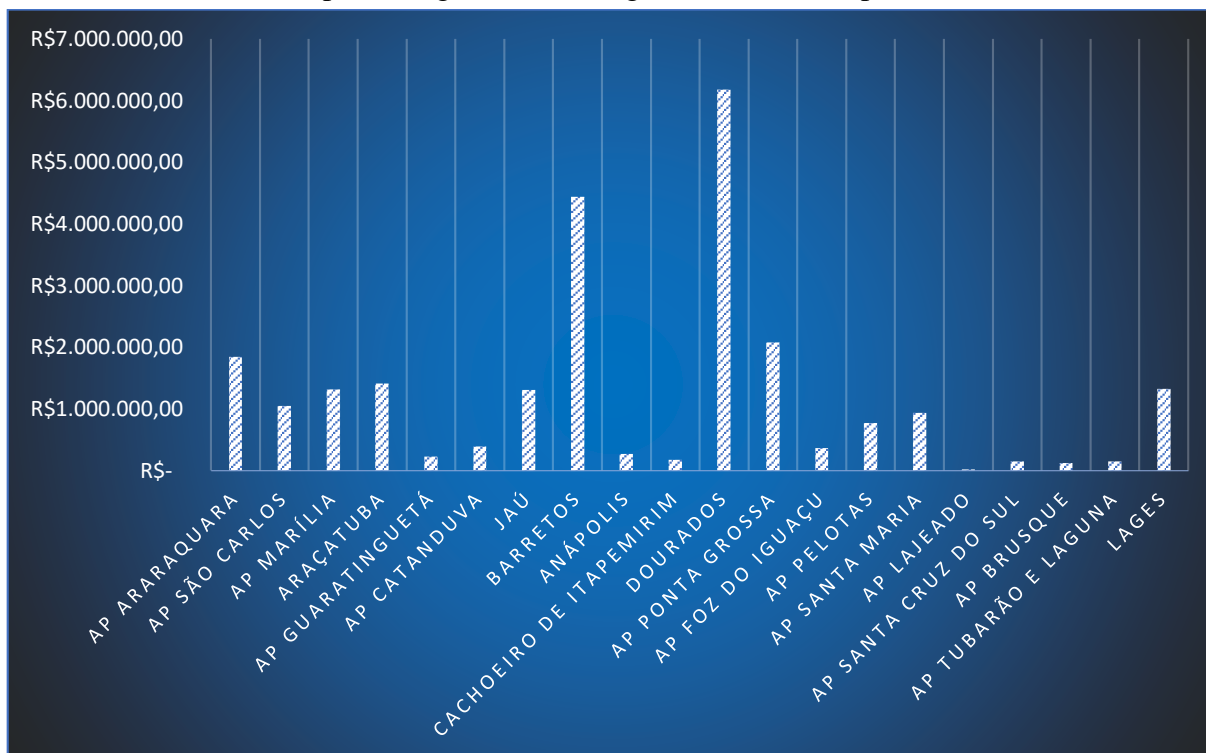
Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁶⁴. Adaptação própria.

Já na Região Centro-Sul – parte 2, as Capitais Regionais C de Araraquara, Barretos, Dourados e Ponta Grossa sobressaem quanto à arrecadação do ITR, conforme Gráfico 20, a seguir.

⁵⁶³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 393.

⁵⁶⁴ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

Gráfico 20 – ITR nas Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 2



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁶⁵. Adaptação própria.

O ITR incide apenas pelo valor fundiário da terra nua⁵⁶⁶. O Gráfico 21, a seguir, demonstra a disparidade da arrecadação de ITR da Região Centro-Sul em relação às demais regiões estudadas. Há de se destacar que a Região Amazônica arrecada um pouco mais do que a Região Nordeste.

⁵⁶⁵ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁶⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 394.

Gráfico 21 – Comparação da arrecadação do ITR das Capitais Regionais C – Regiões Amazônica, Nordeste e Centro-Sul



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁶⁷. Adaptação própria.

Na Tabela 8, a seguir, pode-se observar que a arrecadação total brasileira, composta por todos os entes federados, somou R\$ 2.283.685 milhões, em torno de R\$ 2,83 trilhões. Desse “bolo”, os municípios ficaram com apenas R\$ 150.623 milhões, o valor de R\$ 150,6 bilhões, cerca de 6,57% da receita total, para cuidar de, aproximadamente, 215 milhões de pessoas que moram nessas cidades.

Tabela 8 – Carga tributária bruta por esfera de governo – 2018-2019

	R\$ Milhões		% PIB		Variação	Variação
	2018	2019	2018	2019	R\$ Milhões	PIB
Governo central	1.546.017	1613.670	22,44%	22,24%	67.654	- 0,20
Governos estaduais	587.046	629.125	8,52%	8,67%	42.079	0,16
Governos municipais	150.623	164.531	2,19%	2,27%	13.908	0,08
Governo geral	2.283.685	2.407.326	33,15%	33,17%	123.641	0,02

Fonte: BRASIL, 2020⁵⁶⁸.

⁵⁶⁷ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁶⁸ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Estimativa da carga tributária bruta no Brasil – 2019**. Brasília, 2020. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076. Acesso em: 17 nov. 2022.

É importante ressaltar que os dados coletados nos gráficos e nas planilhas, em apreço, são anteriores à pandemia de Covid-19; logo, os números foram agravados entre 2020 e 2022. De toda sorte, servem como parâmetro de análise. O Brasil encontra-se muito envolvido com a exportação de *commodities*, mas precisa dar mais atenção ao desenvolvimento interno, sobretudo, a partir dos municípios médios, pois cabe a estes descongestionar as dificuldades dos grandes centros, diante do êxodo rural ostensivo experimentado no país. Aliás, com a pandemia de Covid-19, estudos no âmbito da OCDE foram esclarecidos quando deduziram que o *boom* de *commodities* no Brasil dificultava a visibilidade do déficit fiscal⁵⁶⁹.

A pandemia de Covid-19 agravou ainda mais as vulnerabilidades brasileiras, sem contar o fato da Guerra entre a Rússia e a Ucrânia. Assim, reforçar as finanças municipais é um fator de segurança indispensável. Prover as políticas públicas com recursos próprios significa um desafio imenso, a merecer atenção, pois a realidade é desafiadora e a concentração de propriedades e de rendas no Brasil dificulta o desenvolvimento social. Essa realidade revela que, apesar de todos os esforços municipalistas, ainda persiste uma tutela sobre a municipalidade, possivelmente, para manter forte o poder dos estados e da União. Esse fenômeno ocorre até em países unitários como a China⁵⁷⁰, mas em descentralização crescente. Revela, também, que as municipalidades precisam trabalhar bastante para conquistarem maior autonomia financeira no Brasil.

Como visto neste ponto, a geração de receitas é um tema importante para a segurança da população em qualquer cidade, sobretudo, em cidades que apresentem grandes oportunidades negociais e demandas sociais crescentes. Em continuação à análise proposta nesta tese, a seguir, serão examinados os gastos com saneamento e habitação nas Capitais Regionais C.

⁵⁶⁹ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Retrato econômico do Brasil – 2018**. Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2022. “Diversas fraquezas estruturais que haviam sido mascaradas pelo boom das commodities agora já se tornaram visíveis. Ao mesmo tempo, o espaço fiscal mais limitado dificultará a obtenção de consenso no sistema político fragmentado em relação às reformas, pois o consenso anterior foi obtido principalmente às custas de ineficiências significativas nos gastos governamentais [...] o déficit fiscal de 7,8% do PIB e a dívida pública de 74% do PIB em dezembro de 2017 corre o risco de se tornar insustentável”.

⁵⁷⁰ HE, Alex Jingwei; SHI, Yuda; LIU, Hongdou Liu. Crisis governance, chinese style: distinctive features of china’s response to the Covid-19 pandemic. **Policy Design and Practice**, v. 3, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/25741292.2020.1799911>. Acesso em: 21 abr. 2022.

3.2 OS GASTOS COM SANEAMENTO E HABITAÇÃO NAS CAPITAIS REGIONAIS C

Os gastos com saneamento e habitação nas Capitais Regionais C têm sido pouco expressivos. As transferências federais e estaduais são “carimbadas”, ou seja, vinculadas a despesas obrigatórias. Não sobram recursos para obras de saneamento básico e habitação, em regra geral, na realidade dos municípios médios. As receitas próprias, como já visto, são absorvidas, em parte, com os gastos das áreas de educação e de saúde. Contudo, aos poucos, alguns projetos ainda são implementados.

Obras importantes foram realizadas por intermédio do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), nos governos Lula e Dilma. O Programa Minha Casa, Minha Vida foi o mais arrojado até o momento, em termos de habitação popular. Apesar de algumas críticas, foram financiadas cerca de 4 milhões de novas moradias, que se espalharam por todo território nacional. Pode-se perceber que algumas cidades médias já iniciam estudos e os primeiros passos em prol de programas de desfavelização, de investimentos em infraestrutura e, realmente, este é o caminho. Para isso, o desenvolvimento econômico e social deve ser gestado no presente.

É interessante observar que os estados disputaram as questões de saneamento e infraestrutura com os municípios, em sede de controle concentrado. A Constituição Federal de 1988 reserva aos municípios a competência para estabelecer e prestar diretamente, ou sob regime de concessão ou de permissão, os serviços públicos de interesse local, tendo em vista a realidade enfrentada em seu território, conforme depreende-se do artigo 30, inciso V, da CF/88 competência que foi reconhecida pelo STF, ao julgar a ADI 2340 – SC⁵⁷¹.

A decisão, proferida por maioria, sinaliza o entendimento do STF no sentido de que: i) as atividades de saneamento são mesmo de competência municipal; ii) às vezes, a função de saneamento pode extrapolar o interesse exclusivo de um único município, em uma dada localidade; iii) nesses casos, pode-se instituir uma região metropolitana; iv) porém, o poder decisório nessas regiões não pode ser exclusivo ou preponderante do respectivo Estado, sob pena de se ferir a autonomia política dos municípios – autonomia essa protegida pela Constituição.

⁵⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **ADI 2340 – SC**. Fornecimento de água potável. Os Estados-membros não podem interferir na esfera das relações jurídico-contratuais municipais, ainda que a concessionária esteja sob o controle acionário estadual. Min. Rel. Ricardo Lewandowski, j. 6 mar. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 13 jul. 2022.

Fortalecendo o entendimento de vários autores e do STF, a Medida Provisória n. 844, de 6 de julho de 2018, veio resolver a situação, por meio da inclusão, na Lei Geral de Saneamento Básico, do artigo 8º-A, segundo o qual “os municípios e o Distrito Federal são os titulares dos serviços públicos de saneamento básico”, adstritos à respectiva área geográfica, conforme parágrafo 1º, dessa lei. Ademais, em caso de interesse comum, o parágrafo 2º da mesma lei estabelece que o exercício da titularidade dos serviços de saneamento básico será realizado por meio: i) de colegiado interfederativo formado a partir da instituição de região metropolitana, aglomeração urbana ou microrregião; ou ii) de instrumentos de gestão associada, por meio de consórcios públicos ou de convênios de cooperação, nos termos estabelecidos no artigo 241 da Constituição Federal. No entanto, com o término de sua vigência, houve o retorno à solução da questão com a decisão do STF. Por fim, veio a lume a Lei n. 14.026/2020, atualizando a Lei n. 11.445/2007, que fixou o novo marco legal para o saneamento básico, água e resíduos sólidos. Cabe ressaltar mais uma vez que implementar a REURB-S integral é uma necessidade que perpassa por obras de infraestrutura.

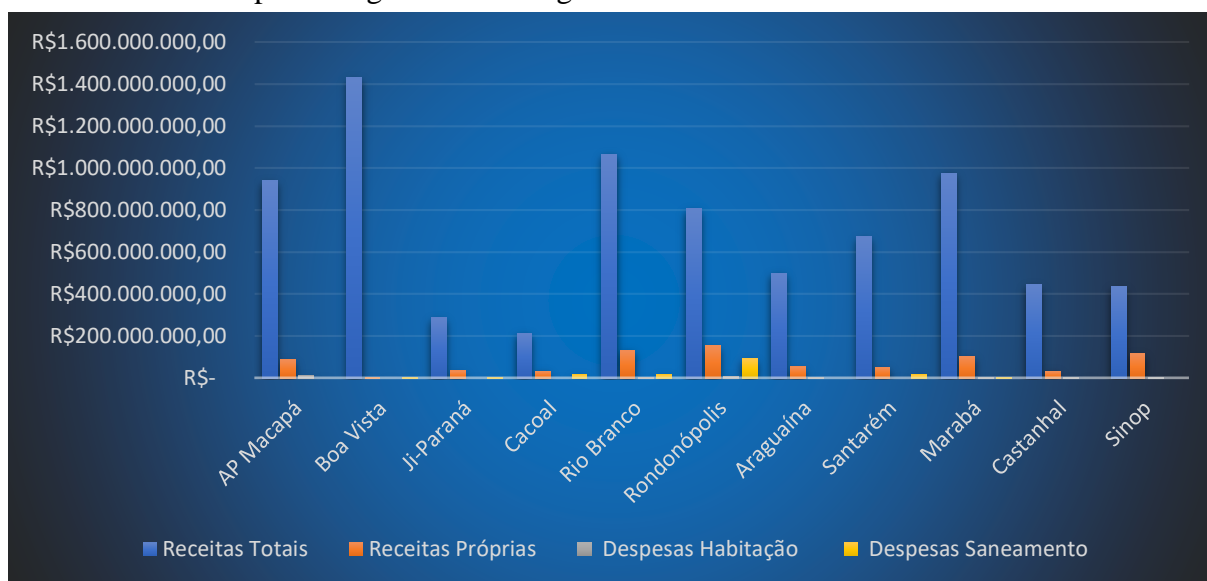
Rolnik *et al* explicam que, desde o Programa das Nações Unidas para os Assentamentos Humanos (UN-HABITAT), criado em 1978, a segurança da posse tem sido incentivada pela ONU. Todavia, a compreensão de como ocorrem os processos socioeconômicos, jurídicos e políticos, de forma interdisciplinar, pode contribuir bastante para a solução da regularização fundiária plena, a partir da democratização ao acesso à terra urbana, rompendo, dessa maneira, as vias de exclusão e de clientelismo político. As políticas públicas do Estado não devem ser prejudicadas ou neutralizadas pelo narcotráfico nos aglomerados subnormais. A exemplo de Medellín e Bogotá, as políticas sociais devem ser acompanhadas de políticas de segurança pública. Não basta dar o título imobiliário. É preciso fixar as pessoas onde moram, emancipá-las com cidadania, fomentando plena integração socioespacial.

Essa conquista, porém, desafia várias áreas e informações no planejamento urbano, sendo fundamental a mobilização social em prol dos valores de uma cidade saudável. É preciso conseguir financiar regularizações, pois os moradores das cidades reproduzem-se e as cidades crescem. Todos os setores públicos e privados devem ser chamados a colaborar; além disso, o sistema de crédito deve ser mais acessível aos pobres.

Os assentamentos urbanos informais devem entrar no planejamento da cidade, na fixação de ZEIS, mesmo que haja alguma resistência em contrário do mercado imobiliário, por vezes, ávido de lucros rápidos, ante uma necessária revisão das normas urbanas locais; a cidade precisa tornar-se um local melhor. Um aspecto importante é que se pode negociar a transferência do direito de construir para outros locais, de forma a viabilizar implementações

específicas de REURB-S. Assim, são necessárias transparência, governança e participação popular digital nesse processo. O direito à cidade deve ser uma construção comunitária, para se consolidar a “ordem jurídico-urbanística de natureza social”⁵⁷². Contudo, devem ser vinculadas dotações orçamentárias para a renovação do espaço urbano. Como se pode observar no Gráfico 22, a seguir, os gastos com infraestrutura urbana e habitação nas cidades médias do Amazonas deixam muito a desejar.

Gráfico 22 – Comparativo de receitas totais e próprias com despesas de habitação e saneamento das Capitais Regionais C – Região Amazônica



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁷³. Adaptação própria.

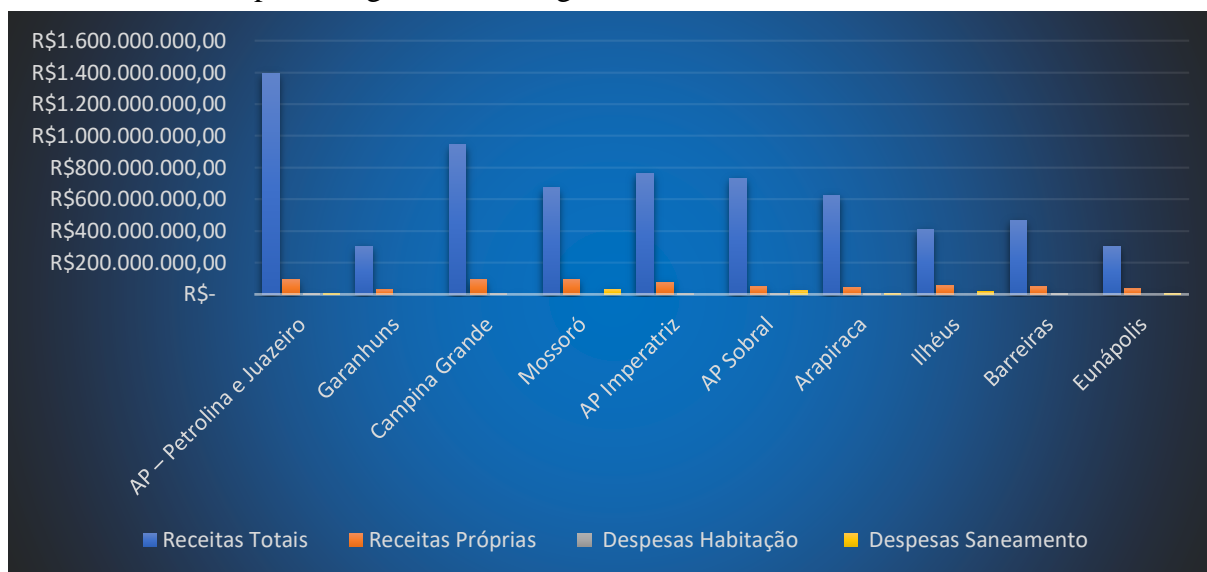
A municipalidade precisa transformar-se e, progressivamente, instalar sustentabilidade nos municípios, sem prejuízo de existirem programas intergovernamentais. O fortalecimento das liberdades fundamentais de forma substantiva, pelo acesso aos direitos sociais, conduz ao desenvolvimento⁵⁷⁴. A carência de investimentos sociais também é observada na Região Nordeste, conforme demonstrado no Gráfico 23, a seguir.

⁵⁷² ROLNIK, Raquel *et al.* **Regularização fundiária sustentável: conceitos e diretrizes**. Brasília: Ministério das Cidades, 2007, p. 23-30.

⁵⁷³ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁷⁴ BONIZATTO, Luigi **A constituição urbanística e a confirmação de uma teoria do direito constitucional urbanístico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 197.

Gráfico 23 – Comparativo de receitas totais e próprias com despesas de habitação e saneamento das Capitais Regionais C – Região Nordeste



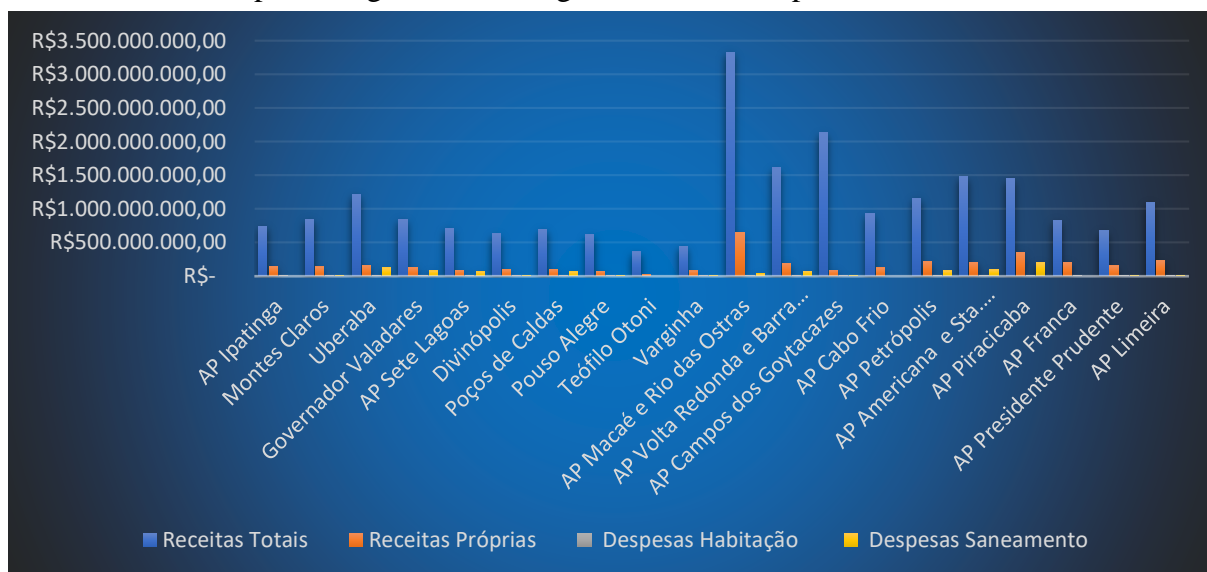
Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁷⁵. Adaptação própria.

As carências urbanas não provocam apenas patologias, pois permitem “a invasão da criminalidade e do medo”⁵⁷⁶. Contudo, pode-se observar que algumas cidades intermediárias do Sudeste já começam a implementar políticas de saneamento a exemplo de Macaé. Os Gráficos 24 e 25, a seguir, revelam o estágio atual.

⁵⁷⁵ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁷⁶ BONIZATTO, Luigi **A constituição urbanística e a confirmação de uma teoria do direito constitucional urbanístico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 208.

Gráfico 24 – Comparativo de receitas totais e próprias com despesas de habitação e saneamento das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 1



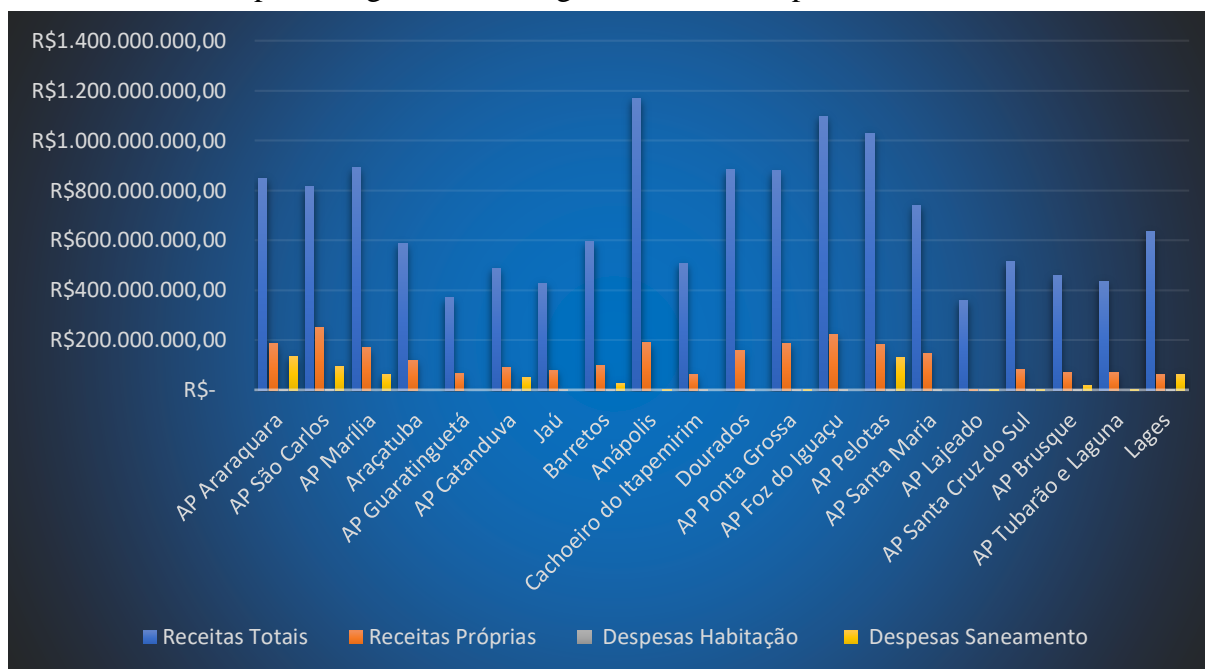
Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁷⁷. Adaptação própria.

O planejamento urbano não se limita a uma simples gestão da cidade⁵⁷⁸. A realidade na Região Centro-Sul do Brasil apresenta alguns avanços.

⁵⁷⁷ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁷⁸ BONIZATTO, Luigi **A constituição urbanística e a confirmação de uma teoria do direito constitucional urbanístico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 157.

Gráfico 25 – Comparativo de receitas totais e próprias com despesas de habitação e saneamento das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 2



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁷⁹. Adaptação própria.

De toda sorte, observa-se que tais políticas municipais ainda encontram-se tímidas, em relação a saneamento básico. Como bem salientam diversos analistas, a solução virá da gestão informatizada multifacetada, de melhores estratégias de gastos e de arrecadação tributária. Antes mesmo da pandemia de Covid-19, a desigualdade social já estava preocupante, e as nações, bem endividadas.

Como observado, em algumas poucas cidades, a arrecadação do ITBI mostrou-se mais expressiva, mas não chega a superar um terço da arrecadação do IPTU. De toda sorte, a questão é financiar o crescimento sustentável da cidade, para que possa ir fazendo progressiva instalação de infraestrutura e de programas habitacionais – REURB-S –, até mesmo, pela forma de mutirões, com a infraestrutura básica instalada. Muitas experiências em Brasília e em Goiânia demonstram a importância dos mutirões habitacionais para o direito à cidade.

Essa realidade mundial e nacional pós-Covid-19 deve servir de alerta para os municípios brasileiros organizarem-se, o mais rápido possível, com melhores arrecadações e melhores gastos públicos. Não convém ficar esperando só mais repasses intergovernamentais. As cidades precisam desenvolver-se de modo sustentável e com qualidade, para evitar a entrada do crime organizado, a dominar nos bolsões de misérias, infernizando a vida urbana.

⁵⁷⁹ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. *Carta de Conjuntura*, n. 48, IPEA, jul. 2020.

Em outras épocas, o Brasil já superou várias epidemias. Em 1920, por exemplo, diante de graves epidemias que assolavam o país, Epiácio Pessoa, então presidente da República, criou um novo órgão federal subordinado ao Ministério da Justiça e Negócios Interiores, o Departamento Nacional de Saúde Pública, cujo primeiro diretor foi Carlos Chagas⁵⁸⁰. Essa criação promoveu uma verdadeira reforma na estrutura da saúde pública do país.

Os desmatamentos e o aquecimento global tornam também o Brasil sujeito a gerar novos vírus perigosos para a humanidade. O drama social tem sido observado com mais rigor em assentamentos precários, em todo o mundo. O meio ambiente equilibrado é fundamental para as gerações presentes e futuras⁵⁸¹.

Pesquisa realizada em Bangladesh revelou que as políticas sanitárias de isolamento social decorrentes da Covid-19 impactaram nas redes sociais dos assentamentos subnormais, gerando um cenário de fome. Vivendo em espaços superlotados, com elevado estresse emocional, os portadores do vírus em Bangladesh ainda foram discriminados. Os pesquisadores concluíram que, sem proteção especial aos assentamentos precários, nenhum país ficará protegido, no entanto, para que haja uma política pública para a população urbana, ela “precisa ser visível”⁵⁸².

No Brasil, a questão dos assentamentos precários já é aparente, pois já existe previsão legal para a REURB-S, porém, a urbanificação deve ser integral. Cabe observar que a competência para gastos com saneamento básico é concorrente, por força do artigo 24, inciso XII, da Constituição Federal. Dessa forma, também, o artigo 198, inciso II, da Carta da República determina que a prioridade das atividades preventivas deve figurar como diretriz do Sistema de Saúde Nacional. Finalmente, o artigo 200, inciso III, da CF/88 atribui ao Sistema Único de Saúde (SUS) ampla participação na formulação da política e na execução das ações de saneamento básico. A abordagem deve ser sistêmica.

De acordo com o Sistema Nacional de Informações sobre Saneamento (SNIS16), os prestadores de serviços de abrangência regional são, em sua grande maioria, sociedades de economia mista, em um total de 24 (85,7% do total). Entre os prestadores de serviços locais,

⁵⁸⁰ MARQUES, Eduardo Cesar. Da higiene à construção da cidade: o Estado e o saneamento no Rio de Janeiro. **História, Ciência, Saúde – Manguinhos**, Fundação Oswaldo Cruz, Rio de Janeiro, v. 2, n. 2, jul/out. 1995, p. 57.

⁵⁸¹ ELLWANGER, Joel Henrique *et al.* Beyond diversity loss and climate change: Impacts of Amazon deforestation on infectious diseases and public health. **Anais da Academia Brasileira de Ciências**, n. 92, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0001-3765202020191375>. Acesso em: 22 mar. 2022.

⁵⁸² RASHID, Sabina Faiz; AKTAR, Bacheria; FARNAZ, Nadia; THEOBALD, Sally; ALI, Samiha, ALAM, Wafa; OZANO, Kim. **Fault-lines in the public health approach to Covid-19**: Recognizing Inequities and Ground Realities of Poor Residents Lives in the Slums of Dhaka city, Bangladesh. 15 jun. 2020. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3608577>. Acesso em: 25 fev. 2022.

67,7% são de Administração Pública Direta; 25,6%, de autarquias; 5,9%, de empresas privadas; e 0,7%, para as demais naturezas jurídicas. Além desses, existem ainda duas autarquias, o Departamento Estadual de Pavimentação e Saneamento e a Agência Tocantinense de Saneamento; a empresa privada Companhia de Saneamento do Tocantins; e a empresa pública Serviços de Saneamento Integrado do Norte e Nordeste de Minas Gerais S/A. Entre os prestadores de serviços de abrangência microrregional, há três autarquias e três empresas privadas. Durante a década de 1950, a industrialização e a expansão do setor de serviços intensificaram o processo de urbanização das principais cidades brasileiras, mas não contaram com os investimentos necessários na área de infraestrutura. Um reflexo disso é que, em meados daquela década, quase 80% dos municípios brasileiros ainda não dispunham de abastecimento regular de água⁵⁸³.

Na década de 70, a estratégia adotada pelo PLANASA, com vistas a obter um processo célere de autossustentação do setor, foi recomendar que, inicialmente, as companhias estaduais concentrassem a aplicação de seus recursos financeiros no sistema de abastecimento de água – que é cerca de 22% mais barato do que o de esgotamento sanitário –, em cidades grandes e médias, a fim de garantir maior retorno dos investimentos. Fato é que, somente em dezembro de 2015, foi concluído o relatório elaborado pelo Grupo Técnico de Macrodiretrizes e Estratégias, sob a supervisão de um comitê do Ministério das Cidades, cuja conclusão em destaque foi a ausência de prazos e de prioridades do PLANASA. O referido relatório faz um alerta quanto à degradação da qualidade da água potável que abastece as maiores cidades do Brasil, entre várias questões ambientais⁵⁸⁴.

No caso, o modelo de privatização do saneamento básico adotado pela Inglaterra, após longos debates, possibilitou a verificação da melhoria e a eficiência dos serviços de saneamento básico a partir da atuação da gestão privada⁵⁸⁵. No Brasil, merece análise o quanto as receitas totais estão distantes dos gastos com saneamento básico; logo, atrair a iniciativa privada pode, realmente, ampliar os horizontes.

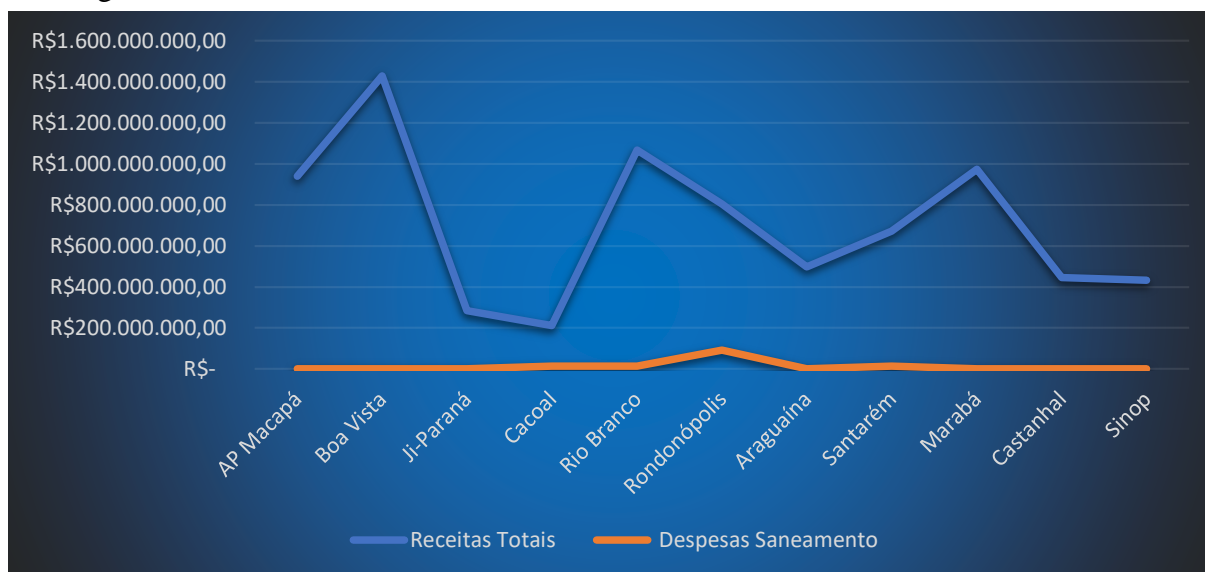
Os Gráficos 26, 27, 28 e 29, a seguir, demonstram a insuficiência de investimento em infraestrutura de saneamento básico no Brasil, com graves consequências sociais.

⁵⁸³ COSTA, André Monteiro. **Análise histórica do saneamento no Brasil**. 1994. 204 f. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública) – Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca. Rio de Janeiro: Fiocruz, 1994, p. 59.

⁵⁸⁴ BRASIL. Ministério das Cidades. Secretaria Nacional de Saneamento Ambiental. **Relatório de Avaliação Anual do Plano Nacional de Saneamento Básico – Ano 2014**. Brasília: Ministério das Cidades, 2015.

⁵⁸⁵ BERG, Caroline van den. **Water privatization and regulation in England and Wales**. The World Bank Group, Private Sector Development Department – Finance, Private Sector and Infrastructure Network, Note n. 115, may 1997, p. 2.

Gráfico 26 – Gastos com saneamento ambiental versus receitas totais nas Capitais Regionais C – Região Amazônica



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁸⁶. Adaptação própria.

A experiência da pandemia de Covid-19 demonstrou que as áreas superlotadas e carentes de saneamento básico e de água encanada, como a existência de assentamentos precários, como visto, favorecem a propagação de endemias e de pandemias⁵⁸⁷. Fere o direito à cidade, os direitos humanos, observar inúmeras pessoas sem direito à moradia digna e, ao mesmo tempo, enfrentando repentinas limitações financeiras por serem autônomas. Essa realidade atrai mais proatividade do Estado, das famílias e das empresas, guiadas pelo princípio e valor da justiça.

Embora os serviços de água e de esgotamento sanitário possam ser fornecidos em uma grande variedade de modelos, existem três arranjos predominantes: prestação por empresas regionais (estaduais), prestação direta pelos municípios e prestação pelo setor privado (concessões e PPP). Os recursos disponíveis são limitados, mas podem ser reunidos aos poucos. Os problemas de água e de saneamento básico têm sido graves no Brasil: 35 milhões de brasileiros vivem sem abastecimento de água potável, e 100 milhões, sem esgoto sanitário, o que representa, aproximadamente, 48% da população⁵⁸⁸. As despesas de saneamento, em municípios médios, em geral, são realizadas por transferências estaduais, e os gastos são

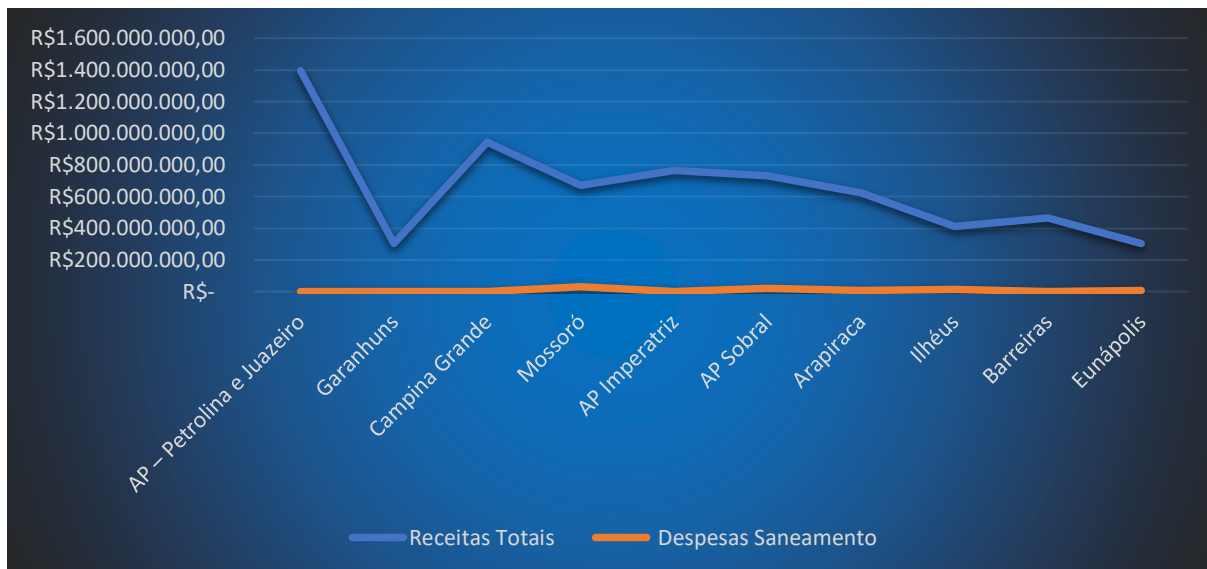
⁵⁸⁶ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁸⁷ BROTHERHOOD, Luiz; SANTOS, Tiago; MATA, Daniel. **Slums and pandemics**. 4 jan. 2021. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3665695>. Acesso em: 15 fev. 2022.

⁵⁸⁸ AGÊNCIA SENADO. **Brasil tem 48% da população sem coleta de esgoto, diz Instituto Trata Brasil**, 25 set. 2019. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/09/25/brasil-tem-48-da-populacao-sem-coleta-de-esgoto-diz-instituto-trata-brasil>. Acesso em: 12 ago. 2022.

vinculados a elas. Essa realidade também repete-senas Capitais Regionais C da Região Nordeste.

Gráfico 27 – Gastos com saneamento ambiental versus receitas totais nas Capitais Regionais C – Região Nordeste



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁸⁹. Adaptação própria.

Gráfico 28 – Gastos com saneamento ambiental versus receitas totais nas Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 1



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁹⁰. Adaptação própria.

⁵⁸⁹ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁹⁰ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

A situação das Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – parte 1, também, não se altera tanto. O volume de receitas totais não é capaz de alavancar investimentos em saneamento nessas cidades de Minas e em uma parte de São Paulo. Todavia, nas demais Capitais Regionais C da Região Centro-Sul, a situação melhora um pouco mais.

Gráfico 29 – Gastos com saneamento ambiental versus receitas totais nas Capitais Regionais C – Região Centro-Sul – Parte 2



Fonte: SANTOS; MOTTA; FARIA, 2020 – Ano-base 2018⁵⁹¹. Adaptação própria.

O problema da falta de planejamento urbano agrava-se em regiões metropolitanas por falta de integração⁵⁹². Cabe destacar, ainda, que a carência de investimentos em infraestrutura de saneamento básico também é verificada na Região Centro-Sul – parte 2, a revelar a escassez de recursos para essa política pública.

Considerando todas as questões abordadas neste tópico, tendo como observação os pífios gastos com habitação e saneamento, faz-se possível perceber que a agenda pública ainda não está direcionada o suficiente para implementar a REURB-S bem como para a construção da sustentabilidade ambiental, voltada à transformação dos assentamentos precários em bairros com saneamento básico. Não se vislumbra como pensar o futuro brasileiro, sem um viés de cidadania para o bem comum. A seguir, será abordada a importância do IPTU dentro da ótica do princípio da solidariedade.

⁵⁹¹ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

⁵⁹² BONIZATTO, Luigi **A constituição urbanística e a confirmação de uma teoria do direito constitucional urbanístico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 134.

3.3 IPTU SOLIDÁRIO

Longo será o caminho para o IPTU Solidário chegar a (re)formar cidades includentes. Novos tempos atraem novos olhares em prol da população mais carente, no entanto, suas demandas reais nem sempre são atendidas pelos jogos de poder e dos grandes negócios. As administrações municipais, sobretudo, tributárias, precisam deixar de ser burocracias obsoletas, empoeiradas, com mão de obra despreparada, sem capacidade de conduzir o alcance dos grandes ideais e sonhos da população das cidades: “a solução está nas Cidades Humanas, Inteligentes, Criativas e Sustentáveis (CHICS), que devem ser planejadas e construídas em longo prazo, com um prefeito iniciando, os seguintes dando continuidade, até que se finalize um dia os trabalhos que têm de ser feitos”⁵⁹³. Nesse viés, abre-se um caminho promissor para a REURB-S integral, por intermédio do IPTU Solidário.

3.3.1 As potencialidades do IPTU Solidário e do IPTU Verde em REURB-S

Existem promissoras potencialidades a serem exploradas para a implantação de urbanificação mais rápida nas cidades médias, por meio do IPTU Solidário. A infraestrutura é indispensável à construção de cidades ecologicamente sustentáveis, conforme as tendências internacionais. Este item da tese volta-se ao exame detalhado, de forma a transformar assentamentos subnormais em bairros citadinos, a partir do princípio da solidariedade.

Nesse contexto, o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA) busca construir um modelo econômico de produção de baixo carbono e de aplicação eficiente de recursos na esfera ambiental. Para isso, traz a informação de que se faz necessário investir 2% do PIB Mundial, por ano, algo em torno de US\$ 1,3 trilhão, em dez setores, contudo, alguns setores são cruciais na gestão das cidades: edificações, energia, indústria, transporte, água e gestão de resíduos sólidos, sendo todos eles infraestruturais⁵⁹⁴.

Na Agenda 2030, da ONU, foram fixadas metas para o desenvolvimento sustentável. No Brasil, foi criada uma comissão, tendo o IPEA como órgão assessor, para incorporar às políticas e prioridades nacionais os 17 ODS definidos, a fim de combater os efeitos negativos das mudanças climáticas, além de implantar os compromissos firmados no Acordo de Paris,

⁵⁹³ PORTO, André Gomyde *et al* (org.). **O futuro é das CHICS: como construir agora as cidades humanas, inteligentes, criativas e sustentáveis**. Brasília: IBCIHS, 2020, p. 52.

⁵⁹⁴ RODRIGUES, Carlos Alexandre. **Regularização fundiária rural, urbana e direito de laje**. São Paulo: Imperium, 2019, p. 207.

para redução das emissões de carbono. Nessa conjuntura, foi firmado o tratado internacional – Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima (UNFCCC), para estabilizar a produção de gases produtores de efeito estufa. Nesse tratado, o Brasil assumiu o compromisso não somente de fazer um levantamento das emissões de gases de efeito estufa como também de implantar tecnologias e práticas controladoras das emissões e de promover a conscientização pública⁵⁹⁵.

Importante passo para o desenvolvimento sustentável foi a iniciativa do Governo Federal de modelar uma estratégia para a transformação digital brasileira, ideia que surgiu no Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, para aumentar a produtividade, a competitividade, a renda e o emprego. O programa está em harmonia com a Agenda 2030 e com os 17 ODS. O programa e-Digital tem quatro eixos: a) economia baseada em produção de dados; b) amplos dispositivos conectados; c) inovação nos modelos de negócios; d) fomento de cidadania e transparência governamental. No cerne do diagnóstico, está a constatação de que a população urbana brasileira já deve estar próxima a 86% da população geral. O Brasil precisa cumprir os compromissos ambientais definidos nessa agenda global. Afinal, diante das metas globais, comprometeu-se a reduzir as emissões de gases de efeito estufa em 37%, até 2025, em relação a 2005, até chegar a 43%, em 2030⁵⁹⁶.

A tributação verde pode contribuir para essas conquistas. No entanto, vários são os desastres naturais e tecnológicos ultrapassados, a exemplo de barragens e de áreas de mineração, com danos humanos à fauna e à flora – locais com secas, incêndios, crises hídricas, defasagem industrial poluente, desmatamento de florestas, como no caso da Amazônia. Logo, o necessário mapeamento das áreas de riscos merece atenção. Tudo isso precisa ser acompanhado digitalmente e por satélites.

Nessa direção, fruto de um trabalho interdisciplinar envolvendo várias pastas governamentais, no tema cidadania e governo digital, cinco objetivos foram traçados nesse programa: a) governança, para melhor coordenação política digital entre os entes públicos, para a transformação do Estado brasileiro; b) disponibilização de serviços públicos digitais, para consolidação da cidadania digital nas três esferas: União, estados e municípios; c) digitalização documental e processual, a nível nacional; d) franquia do acesso à informação, com dados

⁵⁹⁵ BRASIL. Ministério do Meio Ambiente. **Compromissos estabelecidos na Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC)**. Disponível em: <https://antigo.mma.gov.br/component/k2/item/15142-contribui%C3%A7%C3%B5es-para-o-documento-base.html>. Acesso em: 6 jun. 2022.

⁵⁹⁶ SILVA, Enid Rocha Andrade (coord.). O que mostra o retrato do Brasil? **Cadernos ODS**. Brasília, IPEA, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/191014_cadernos_ODS_objetivo_13.pdf. Acesso em: 6 jun. 2022.

abertos para maior participação e controle social e *accountability*; e) aprimoramento da rede governamental de sistemas, para interação e melhor coordenação de atividades, cruzamento de dados, a inibir fraudes, desburocratizar as relações com o Estado, com segurança de dados e assinatura eletrônica. É de suma importância monitorar um índice global de e-serviços – Índice de Governo Digital (EGDI)⁵⁹⁷. A inclusão digital amplia o controle social sobre a Administração Pública, o que contribui para a recriação das cidades sustentavelmente.

Nesse caminhar, não basta manter as finanças saudáveis para financiar políticas públicas de resgate social. Hão de ser movidos esforços para tornar o contribuinte um parceiro do desenvolvimento. A coesão social deve figurar entre as metas, afinal, entre os objetivos do Brasil, está a intenção de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Nesse ideal, está a construção de cidades humanas, com infraestrutura bem desenvolvida, iluminadas, sem exclusão social e sustentáveis; aumenta a sensação de segurança manter um bom desenho urbano⁵⁹⁸.

A união entre a gestão da cidade e a sociedade em busca de objetivos comuns passa pela educação dos cidadãos. Nesse sentido, surgiu um movimento inaugurado na cidade de Barcelona – Espanha, chamado de Cidades que Aprendem. Nessa iniciativa, mobilizam-se todos – empresários, pessoas físicas, professores –, enfim, todos os setores da sociedade em prol de uma nova plataforma de educação cidadã integrativa. Nesse ideal, em 1990, foi criada a Associação Internacional de Cidades Educadoras (AICE), em Barcelona – Espanha. Nesse desiderato foram eleitos alguns princípios nucleares, reunindo-os em uma carta para a mobilização cidadina em apoio à educação. Busca-se a formação da cidadania livre, participativa, democrática e solidária, desde a infância, sem se restringir a formação à mera habilitação laboral. A adesão internacional tem sido maciça, inclusive, no Brasil. Essa carta foi concebida em Barcelona, em 1990, revista no II Congresso Internacional – Bolonha, 1994, no VIII Congresso – Génova, 2004 e, posteriormente, voltou-se para atender a desafios e necessidades sociais.

Tomaram-se por base nesses congressos da AICE vários instrumentos supraleais: a Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948); a Convenção Internacional sobre a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação Racial (1965); o Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (1966); a Convenção sobre os Direitos da Criança

⁵⁹⁷ BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Informação. **Estratégia brasileira para a transformação digital**: E-Digital. Brasília, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/transformacaodigital/estrategia-digital>. Acesso em: 5 out. 2022.

⁵⁹⁸ GEHL, Jean. **Cidades para pessoas**. Tradução de Anita Di Marco. 3. ed. São Paulo: Perspectiva, 2015, p. 101.

(1989); a Declaração Mundial sobre Educação para Todos (1990); a 4ª Conferência Mundial sobre a Mulher celebrada em Pequim (1995); a Declaração Universal sobre a Diversidade Cultural (2001); a Carta Mundial pelo Direito à Cidade (2005); a Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (2006); o Acordo de Paris sobre o Clima (2015) e a Agenda 2030 sobre o Desenvolvimento Sustentável (2015). Esse movimento busca congrega todos os seguimentos sociais na construção do bem-estar social, por intermédio da educação cidadã⁵⁹⁹. No Brasil, Curitiba, entre outras cidades, já se associou à AICE.

A gestão pública tende a tornar-se mais eficiente com tantos objetivos à frente. Assim, também, a noção de cliente externo advinda das novas tecnologias gerenciais deve ser propagada na Administração Municipal. Assim, o Estado pode e deve facilitar a vida do contribuinte. Existem boas práticas que podem ser adotadas no Brasil. Por exemplo, o Líbano adotou um calendário único para pagamento de impostos em todo país; em Cingapura, o governo envia cartas, lembrando os contribuintes para declararem imposto de renda; a Coreia do Sul oferece cursos tributários para pequenos empresários.

O contribuinte deve ser tratado como parceiro do desenvolvimento e não somente como pagador de impostos. Mas, o poder de império do Estado deve ser preservado. Uma possibilidade interessante acontece em Israel sobre a importância de gerar ocupações para moradias e diminuir a especulação imobiliária; a população consente que o imóvel desocupado sem alugar por algum tempo, sem exercer a função social da propriedade, possivelmente, em razão do preço da locação, atraia para o proprietário o pagamento do IPTU em dobro, para que busque alugar mais rápido, a menor preço⁶⁰⁰. Tal realidade demonstra o grau de consciência dos contribuintes de Israel.

No ideal de desenvolvimento sustentável, Rodrigues explica que os elementos estruturantes para alocação de infraestrutura são: saneamento básico, energia, mobilidade e logística, telecomunicações e tecnologia da informação⁶⁰¹. As cidades precisam tornar-se progressivamente inteligentes, para não haver desperdícios de oportunidades econômicas e sociais. Logo, essas áreas devem ser objeto de atenção especial em termos de incentivos fiscais, até mesmo, pelo IPTU Verde.

⁵⁹⁹ ASSOCIACIÓN INTERNACIONAL DE CIUDADES EDUCADORAS. **Carta de Ciudades Educadoras**. Disponível em: <https://www.edcities.org/carta-de-ciudades-educadoras/>. Acesso em: 15 out. 2022.

⁶⁰⁰ BOUSSO, Nimrod. Ministro do Interior aprova a duplicação de impostos sobre a propriedade em apartamentos. **Haaretz Daily Newspaper**, 20 maio 2013. Disponível em: <https://www.haaretz.com/israel-news/business/.premium-israel-doubling-tax-on-vacant-homes-1.5243415>. Acesso em: 10 jul. 2020.

⁶⁰¹ RODRIGUES, Carlos Alexandre. **Regularização fundiária rural, urbana e direito de laje**. São Paulo: Imperium, 2019, p. 208.

O IPTU Verde pode incentivar investimentos sustentáveis por parte da iniciativa privada, o que também tem um efeito educacional relevante, pois, com o advento da REURB-S, os futuros bairros vão precisar desenvolver-se sustentavelmente; além disso, a infraestrutura gradualmente implantada pode ser incentivada, com instalações de fábricas e de comércios para a geração de empregos e rendas à população, de forma a evitar a venda das unidades regularizadas e saneadas pelos beneficiários. Contudo, até chegar à transformação de aglomerados subnormais em bairros, com infraestrutura adequada, há um longo caminho a percorrer. A gestão das cidades deve ser eficiente diante das ambiciosas metas com recursos limitados. Todavia, nos termos do artigo 37 da Lei de Regularização Fundiária, para atendimento de interesse social, cabe ao poder público o dever de implementar a infraestrutura essencial e arcar com o ônus de sua manutenção⁶⁰².

Essa vertente extrafiscal também incentiva construções que observam a preservação do meio ambiente, por meio da extrafiscalidade, mediante incentivos fiscais, como se pode observar de forma exitosa no caso de Curitiba e Salvador⁶⁰³. O incentivo negativo visa a reprimir as atividades abusivas, e o positivo incentivar, as atividades virtuosas. O ser humano é usufrutuário do meio ambiente como um todo. A gestão urbana deve ampliar oportunidades de inclusão social sem prejuízo do meio ambiente.

Porém, com o advento dessa pandemia, entre outras endemias, devido à falta de saneamento básico, a dívida pública brasileira tomou patamares elevadíssimos, o que revela que a União terá mais dificuldade para tomar frente em programas sociais de massa.

Não bastasse a crise mundial provocada pela Covid-19, a competição tributária internacional, há o problema das desonerações fiscais na “guerra fiscal” interna do Brasil, que também implica restrições orçamentárias. Desonerações com ineficiência em seu controle aliada à perda de receita tem sido uma questão preocupante, pois outros contribuintes suportarão essa defasagem de receita e suas consequências. Há um *trade off* entre não dar benefício fiscal ou não crescer. Segundo André Elali, a ineficiência começa pela falta de controles e monitoramento da efetividade dos objetivos das renúncias fiscais⁶⁰⁴. Se a esfera estadual concede muitos incentivos fiscais, reduz a cota-parte do ICMS para os municípios,

⁶⁰² Artigo 37. Na Reurb-S, caberá ao poder público competente, diretamente ou por meio da administração pública indireta, implementar a infraestrutura essencial, os equipamentos comunitários e as melhorias habitacionais previstos nos projetos de regularização, assim como arcar com os ônus de sua manutenção.

⁶⁰³ AZEVEDO, Tânia Cristina. **Tributação municipal como incentivo ao desenvolvimento sustentável nas cidades: o caso do “IPTU Verde” de Salvador**. 2017. 299f. Tese (Doutorado em Planejamento Territorial e Desenvolvimento Social). Universidade Católica de Salvador, Salvador, 2017, p. 150.

⁶⁰⁴ ELALI, André. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais**. Disponível em: <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2022.

assim, forma-se um círculo vicioso. Na Tabela 9, a seguir, podem-se perceber os desafios macroeconômicos provocados na pandemia, sobretudo, no ano de 2020, cujos reflexos ainda persistem.

Tabela 9 – Situação macroeconômica do Brasil e projeção para 2022

Brasil	2020	2021	2022
Produto Interno Bruto	-5,0%	2,6%	2,2%
Taxa de desemprego	13,6%	16,0%	15,0%
Déficit fiscal (% do PIB)	- 15,6%	- 7,2%	- 6,3%
Déficit fiscal primário (% do PIB)	- 10,7%	- 2,8%	- 2,3%
Dívida pública bruta (% do PIB)	91,4%	94,3%	96,6%

Fonte: OCDE, 2018⁶⁰⁵.

Como já visto, os estados e os municípios estão passando por imensas dificuldades de caixa, necessitando racionalizar a forma de arrecadar e bem gastar os recursos dos erários públicos. Para se ter uma ideia do volume de renúncias, só no ano de 2012, “a renúncia levantada pela FEBRAFITE para 20 estados alcançaria R\$ 52,8 bilhões no seu agregado, o equivalente a 16,6% do ICMS arrecadado no ano, segundo a Comissão Técnica Permanente (COTEPE), do ICMS, órgão auxiliar do CONFAZ”⁶⁰⁶.

A deficiência nos controles mostra-se incompatível com o elevado nível de compromissos dos entes públicos, com o endividamento e com a perda de arrecadação tributária dos estados e dos municípios, o que vulnera o pacto federativo e potencializa a necessidade de nova federalização do refinanciamento dessas dívidas – outro círculo vicioso.

O processo de globalização é uma realidade a ser considerada, com sua caça a benefícios fiscais e tributação favorável. Os municípios médios também são atrativos aos interesses transnacionais e nacionais, como já demonstrado. Geralmente, uma empresa estrangeira busca alcançar benefícios fiscais junto aos entes federados, para se instalarem em uma cidade média. As tratativas costumam começar no âmbito do Estado ou de algum ministério. Na esfera dos estados, há certa escassez de dados atualizados sobre o volume de renúncias fiscais de ICMS, todavia, Afonso aponta dados da FEBRAFITE, a qual fez projeções significativas, conforme detalhado anteriormente na Tabela 4.

⁶⁰⁵ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Retrato econômico do Brasil – 2018**. Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2022.

⁶⁰⁶ AFONSO, José Roberto Rodrigues (coord.). **A renúncia tributária do ICMS no Brasil**. Brasília: Banco Interamericano de Desenvolvimento, fev. 2014, p. 13. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/renuncia-tributaria-do-icms-no-brasil>. Acesso em: 18 jan. 2022.

Wilson Cano, examinando o problema da desindustrialização, identificou que boa parte dos investimentos diretos que chegam ao Brasil têm um viés especulativo⁶⁰⁷. No entanto, qualquer benefício fiscal exige lei específica; a lei complementar é que rege a regulação das concessões isentivas e suas revogações no caso do ICMS (CF/88, artigo 155, parágrafo 2º, inciso XI, alínea “g”). Logo, há de se pensar em um modelo que iniba a consequente “guerra fiscal”, mas também incentive o desenvolvimento local, sobretudo, em cidades médias dado sua capacidade reprodutiva de desenvolvimento regional, com infraestrutura de água, esgoto, moradia, REURB-S, entre outras políticas públicas importantes. Nesse contexto, Mizabel Derzi alerta que a “guerra fiscal” gera “verdadeiros nichos, obscuros e suspeitos de desoneração tributária”⁶⁰⁸.

Apesar disso, ainda assim, o município precisa ter recursos para suas contrapartidas e construir soluções criativas para seus problemas. A partir de experiências, como as ocorridas na Espanha e no Brasil, na cidade de Porto Alegre, consegue-se induzir investimentos privados para adequação territorial de loteamentos clandestinos ao Plano Diretor, por meio de um urbanizador social, voltado a urbanização progressiva, sob a modalidade de PPP, o que se tem mostrado viável, com base nos artigos 5º e 8º da Lei municipal n. 9.162, de 8 de julho de 2003.

Como visto, muitos são os estudos para o desenvolvimento de programas sociais, como saneamento básico, abastecimento de água, com PPP. A Agência Nacional de Águas vem esforçando-se para regular norma geral, e de referência, a fim de dinamizar as concessões e as PPPs para dotar de infraestrutura os municípios. Nesse contexto, o novo marco legal do saneamento básico, estabelecido pela Lei n. 14.026/2020, oferece amplas oportunidades que precisam ser implementadas para obtenção de soluções eficazes.

Como já abordado, a competência para regular a marco regulatório do saneamento básico é da União, mas, atualmente, a ação foi delegada à Agência Nacional de Águas, que deve também atuar de forma coordenada com as agências estaduais e até locais, até mesmo, com trocas de experiências entre agências com sua contabilidade regulatória solidificada. A questão é desenvolver segurança jurídica suficiente para tornar o projeto atrativo à iniciativa privada, em modelo sustentável e justo. Nesse caso, a experiência internacional pode contribuir para a abertura de horizontes.

⁶⁰⁷ CANO, Wilson. Desindustrialização do Brasil. **Revista Economia e Sociedade**, Campinas, v. 21, n. SPE, 23 jan. 2012. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ecos/i/2012.v21nspe/>. Acesso em: 5 maio 2022.

⁶⁰⁸ DERZI, Mizabel. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista da Presidência da República**, Brasília, v. 16, n. 108, fev. 2014/maio 2015, p. 59.

A ADI 1842 – RJ, a respeito de saneamento em regiões metropolitanas, reforçou a competência dos interesses locais envolvidos, não sendo o caso de simples deslocamento de competência para o Estado, destacando que a competência deve ser de um órgão colegiado para evitar a concentração de poder⁶⁰⁹. No caso, esse julgamento deve servir de parâmetro para o setor de saneamento básico, também, para cidades médias. O saneamento é muito importante para a REURB-S.

A execução da infraestrutura urbana passou a ser uma função pública, observados os princípios capitalistas: a) direito de propriedade; b) livre iniciativa e concorrência na escolha de um concessionário licitante e garantias dadas; e c) contrato formal; tudo isso com vistas à repartição de custos e benefícios, acabando, dessa forma, com o monopólio dos proprietários, que edificavam muito e urbanizavam pouco; agora, qualquer pessoa, proprietário ou não, pode fazer uma proposta de urbanizar determinada área, zona ou região classificada como urbanizável. Os proprietários aportam seus imóveis e, descontados os custos de implementação urbanísticas, rateados entre os participantes, ficam as áreas comuns para a cidade reurbanizada. Essas iniciativas podem ser incentivadas com tributação verde.

Outra possibilidade, a menores custos, pode ser criada a partir do direito de laje. Carmona e Bomtempo, estudando o direito de laje, observaram residir nesse novel instituto certa potencialidade para a instituição de microincorporações sociais, em projetos de REURB-S. As incorporações comerciais beneficiam-se de incentivos fiscais mediante contabilidade segregada, pelo Regime Especial Tributário (RET), e esses incentivos podem ser canalizados para urbanificação de assentamentos precários, por lei federal e lei municipal, sob responsabilidade técnica monitorada pela prefeitura, para viabilizar aberturas de ruas, construção de praças, calçadas, *playgrounds*, quadras de futebol de salão, redesenho de conjuntos, pois muitos parentes e amigos podem, buscando melhorar suas vidas, aceitar constituir uma microincorporação social. A promoção de incorporações sociais pode contribuir para a transformação mais rápida de assentamentos precários em bairros, aproveitando o embrionário e recente direito de laje.

⁶⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADI 1842 – RJ**. Ação direta de inconstitucionalidade contra Lei Complementar n. 87/1997, Lei n. 2.869/1997 e Decreto n. 24.631/1998, todos do Estado do Rio de Janeiro, que instituem a Região Metropolitana do Rio de Janeiro e a Microrregião dos Lagos e transferem a titularidade do poder concedente para prestação de serviços públicos de interesse metropolitano ao Estado do Rio de Janeiro. Participação de cada Município e do Estado deve ser estipulada em cada região metropolitana de acordo com suas particularidades, sem que se permita que um ente tenha predomínio absoluto. Assim, vários dispositivos foram declarados inconstitucional quanto à expressão “a ser submetido à Assembleia Legislativa”. Rel. Min. Luiz Fux, j. 6 mar. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

Se os custos dos terrenos tornam a especulação imobiliária de imóveis novos elevados, o direito de laje, por diluir esse custo, torna o acesso à moradia popular mais barata, viabilizando a transformação de assentamentos precários em bairros e, ainda, evitando a gentrificação de seus moradores, acomodando os vizinhos em unidades sobrelevadas⁶¹⁰. Construtores podem ser incentivados a participar dos projetos assim como estudantes de arquitetura e de engenharia civil, universidades, em uma série de microincorporações sociais com o direito de laje e incentivos fiscais, federais, estaduais e municipais, o que exigiria cooperação intergovernamental e convênios, em prol da promoção do direito fundamental à moradia digna.

A criatividade também deve ser incentivada. Alfonsin explica que, na cidade de Valência – Espanha, por exemplo, criou-se o instituto do agente urbanizador, em 1994, o que alterou a gestão urbana, pois havia 95% dos solos praticamente rurais em Valência, a deixar os imóveis caríssimos na cidade e a dificultar a gestão social urbana. A cidade inovou radicalmente o sistema, em 1994, acabando com a dependência estatal em relação à iniciativa dos proprietários, com a inclusão de um terceiro “promotor-construtor”: o agente urbanizador⁶¹¹.

Na cidade de Valência, havia um modelo até a década de 1980, sob a modalidade de cooperação, uma espécie de arranjo misto: os proprietários financiavam as obras e o poder público promovia o reparcelamento. No final, a Administração Municipal poderia receber os terrenos necessários à implantação dos equipamentos públicos (dotações), e os proprietários recebiam suas porções de terrenos reparcelados já descontadas as doações ao poder público e as mais-valias legais. Porém, esse modelo entrou em crise.

O agente urbanizador deu certo na cidade de Valência, com a edição da Ley Reguladora de la Actividad Urbanística de la Comunidad Valenciana, em 1994, que foi capaz de alterar a concentração da terra rural, a impedir a expansão da cidade, rompendo com as relações tradicionais entre a gestão pública da cidade e os proprietários. Existe o direito de propriedade e o direito de urbanizar como direito supraindividual (difuso) concernente aos interesses da coletividade.

Nessa linha, o município de Porto Alegre desenvolveu padrões flexíveis, incentivos e privilégios para atrair empreendedores privados, a fim de viabilizar lotes urbanos para a população de baixa renda e mesmo para adequar loteamentos clandestinos ao Plano Diretor e à

⁶¹⁰ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes; CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. Microincorporação social com direito de laje. *Revista Magister de Direito Ambiental e Urbanístico*, Porto Alegre, v. 17, n. 100, p. 64-91, fev./mar. 2022, p. 80.

⁶¹¹ ALFONSIN, Betânia de Moraes. **A política urbana em disputa**: desafios para a efetividade de novos instrumentos em uma perspectiva analítica de direito urbanístico comparado: Brasil, Colômbia e Espanha. 2008. 265 f. Tese (Doutorado em Arquitetura) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano e Regional, 2008, p. 63.

lei específica da cidade. Nos termos dos artigos 5º e 8º da Lei municipal n. 9.162/2003, nessa parceria: a) caberia ao urbanizador social, o poder público, analisar as áreas de interesse social do município, vistoriar as glebas e verificar a viabilidade de instalação de uma área urbanizada, projetar custos, possibilitar a urbanização progressiva, restringir as garantias, gravar as glebas como áreas especiais de interesse social etc.; b) caberia ao empreendedor (urbanizador social) comprometer-se a realizar a urbanização progressiva, apresentar planilhas de custos, perfil socioeconômico dos adquirentes, contrapartida para o município, produzir lotes baratos em termos de compromisso, sendo que a contrapartida dos lotes do município pode ser revertida à redução do preço final dos lotes para a população de baixa renda.

Trata-se de um projeto de PPP, com a finalidade de combate à irregularidade fundiária, captação da mais-valia em prol da equidade, desenvolvimento e promoção da indução urbanística, entre outros, projeto capaz de gerar 10 mil lotes urbanizados para Porto Alegre, sem necessidade de desapropriação⁶¹². Não basta, porém, alcançar vontade política, faz-se necessário algum recurso à disposição para essa política pública.

Outro aspecto que pode ser interessante para a regulação ambiental é utilizar, com base no princípio do poluidor pagador, taxas extrafiscais e o poder de polícia. A solução pela via do poder de polícia não é de fácil aceitação pública, ainda que seja legítima, pois, na visão comum do cidadão, taxas são serviços precificados, tarifados, disponíveis e divisíveis, não havendo personificação, mas observância do princípio da igualdade no acesso ao serviço público disponível, a teor do artigo 77 do CTN⁶¹³.

Não obstante, Borges, citando Molina, observou o desenvolvimento de uma tese nova para viabilizar o enquadramento de um grau de extrafiscalidade em taxas voltadas ao exercício do poder de polícia em matéria ambiental, com a percepção de que determinados danos ambientais atrairão custos internos e externos para a Administração Pública local, sobretudo, em atividades contaminantes.

⁶¹² ALFONSIN, Betânia de Moraes. **A política urbana em disputa**: desafios para a efetividade de novos instrumentos em uma perspectiva analítica de direito urbanístico comparado: Brasil, Colômbia e Espanha. 2008. 265 f. Tese (Doutorado em Arquitetura) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano e Regional, 2008, p. 78. “O diagnóstico feito pelos urbanistas e legisladores de então foi o de que as baixas taxas de urbanização na região se ligavam diretamente ao monopólio da iniciativa de urbanizar conferida legalmente ao proprietário da terra, já que este não necessariamente é um empresário urbanizador profissional, o que pode trazer muita ineficiência ao sistema”.

⁶¹³ Artigo 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impôsto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Nesse caso, o citado autor recomenda que se projete a estimativa dessas externalidades negativas no custo total de sua recuperação, para fixar a taxa verde. Se a taxa for simbólica e somente com base nos custos internos antes da poluição, pode ser que compense ao poluidor continuar poluindo. O contrário ocorre se os efeitos totais forem internalizados e cobrados, por meio de taxa, os princípios da equivalência e do benefício são remediados.

Borges explica que as taxas ambientais existem em todos os órgãos ambientais dos entes públicos brasileiros. São taxas para obtenção de licenças ambientais – licenças prévias, licenças de instalação e licenças para operações – definidas por leis municipais. Nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei municipal 8.494, de 29 de dezembro de 2005, em Belém do Pará, conforme a atividade potencialmente poluidora, incide uma taxa maior, com base na externalidade negativa de maior degradação ambiental, satisfazendo os princípios da equivalência e do poluidor pagador⁶¹⁴.

Nesta etapa da pesquisa, observou-se a dimensão ambiental que pode receber algum apoio, por intermédio de programas de IPTU Verde, sem prejuízo de criatividade pela utilização de agentes urbanizadores, incorporação social com direito de laje, taxações maiores, se os imóveis vazios ficarem muito tempo sem serem locados, aplicação de taxas verdes, do princípio do poluidor pagador, enfim, inúmeras iniciativas podem contribuir para a construção de cidades sustentáveis. A seguir, será examinado o IPTU Solidário voltado à REURB-S, pelo Terceiro Setor.

3.3.2 IPTU Solidário voltado à REURB-S pelo Terceiro Setor

Neste item, a investigação volta-se ao exame do potencial do IPTU Solidário para a solução da REURB-S nas cidades médias, como importante estratégia nesta tese, a fim de agilizar a REURB-S. Há possibilidade, por meio do princípio da dádiva, de destinar-se recursos pelo Terceiro Setor para a erradicação de assentamentos subnormais. Com base no fator solidariedade, a sociedade local pode ser mobilizada a dar concretude a seus esforços tributários e, com isso, potencializa-se o aumento da cidadania ativa, cujo caráter pedagógico deve ser incentivado, de forma que a sociedade considere o tributo a alavanca do progresso.

Castro e Afonso, em interessante estudo, explicam que o IPTU arrecadou, no Brasil, cerca de R\$ 25 bilhões, o que representava 0,51% do PIB em 2014, sendo o segundo imposto mais rejeitado pelos brasileiros. Se, no ano 2000, o IPTU era responsável pela arrecadação de

⁶¹⁴ BORGES, Felipe Garcia Lisboa. **Tributação ambiental**: um estudo das taxas verdes no Brasil. Curitiba: Juruá, 2017, p. 110, 148 e 149.

27% das receitas municipais, em 2014, esse percentual caiu para 19,4% das receitas das municipalidades. Em 96% dos municípios, o IPVA arrecadou mais que o IPTU. As cidades com população entre 50 e 100 mil habitantes tributam apenas 40% da capacidade arrecadatória do IPTU, e cidades com 10 mil habitantes, apenas 21%.

Cidades turísticas têm mais imóveis vazios, segundo esses autores, o que faz com que o peso tributário seja mais sentido. Por exemplo, a cidade melhor ranqueada foi Aparecida de Goiânia, por força da Lei municipal n. 2.929, de 16 de setembro de 2010, que estimula a arrecadação seletiva, com alíquotas progressivas; se o terreno ficar sem construção, esse município aplica o IPTU progressivo no tempo, com alíquotas crescentes forçando a construção.

No entanto, Castro e Afonso examinaram também as cidades ineficientes: 37% das cidades com mais de 500 mil habitantes são ineficientes, e 98,5% das cidades com até 10 mil habitantes são ineptas na arrecadação do IPTU. Por fim, esse estudo demonstrou o quanto as cidades podem aumentar a arrecadação do IPTU, por exemplo: cidades com população entre 50 e 100 mil habitantes podem ampliar a arrecadação de IPTU em 101,2%. Todavia, esses autores também observam a necessidade de melhorar a equidade, pois o Brasil explora mal a tributação patrimonial e, dessa forma, sobrecarrega a tributação sobre o consumo. Revelam, ainda, que há espaço para aumentar a arrecadação do IPTU se a sociedade exigir mais do governo e, observada a capacidade contributiva, se houver fortalecimento da gestão tributária, de forma a diminuir a dependência de transferências de outros entes, possibilitando prover a população de melhores serviços públicos e de desenvolvimento⁶¹⁵.

Sabe-se que os municípios buscam superar as resistências dos contribuintes em matéria de seus tributos, ainda mais em relação ao IPTU, cujo valor da exação é ótico e não fica opaco, como no caso dos tributos sobre o consumo. Assim, dar um novo formato nesse tipo de tributo, com mais participação popular nos seus destinos aplicativos, pode ser uma porta para um novo olhar social não somente sobre o IPTU como sobre a tributação como um todo. É inovadora a oportunidade do IPTU Solidário em prol de um novo tipo de consentimento, com base no fator dádiva. A partir da publicação de leis, estabelecendo o IPTU Solidário, o município edita lei

⁶¹⁵ CASTRO, Kleber Pacheco; AFONSO, José Roberto. IPTU: avaliação de potencial e utilização sob a ótica da teoria dos conjuntos fuzzy. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro 51, p. 828-853, set./out. 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3071252. Acesso em: 4 ago. 2020.

concedendo até 5% do valor do tributo a fim de ser destinado pelo próprio contribuinte para uma entidade beneficente registrada na municipalidade para receber esses recursos⁶¹⁶.

O Estatuto da Cidade, dispondo sobre a participação social na gestão da cidade, tornou-se um importante instrumento de controle social para acompanhar as contas e os gastos públicos bem como as licitações, visando a conter desvio de finalidade e usurpação de direitos sociais. Além disso, mostra-se salutar acompanhar, também, a elaboração do orçamento, de forma participativa. Com o advento do Estatuto da Cidade, tornou-se obrigatório o orçamento participativo, e, nesse aspecto, a experiência de Porto Alegre tem sido muito importante para esse avanço no Brasil.

A visão individualista conduzida pelos iluministas na Revolução Francesa dificulta a construção de uma visão solidária. O positivismo conferiu à lei um rigor excessivo que conduziu a injustiças, sobretudo, na esfera dos contratos e da tributação. Contudo, a visão atual passa por uma reflexão ética e de justiça tributária⁶¹⁷. A empresa capitalista moderna fundamenta-se, sobretudo, no cálculo de lucratividade e de segurança, mas também requer justiça, administração racional e funcional reguladas por normas gerais fixas. Todavia, inevitavelmente, quanto mais cresce a socialização mais tende a crescer a burocratização⁶¹⁸. Assim, mais potencializa o aumento das alíquotas dos impostos. Nesse intento, trazer a cidadania para o controle social dos gastos públicos é fundamental para manter a razoabilidade na matriz tributária nacional.

Em outro giro, o Terceiro Setor apresenta relevantes contributos, pela ação de entidades beneficentes que operam com recursos públicos sem fins lucrativos. A Constituição Federal permite plena liberdade à associação para finalidades lícitas, formação de cooperativas, sem prejuízo de fiscalizações contábeis, financeiras e orçamentárias em caso de serem destinadas subvenções e renúncia de receitas, com destinação de recursos para entidades beneficentes do Terceiro Setor, nos termos do artigo 5º, incisos XVII, XVIII, XXI, e do artigo 70 da Constituição Federal bem como do artigo 44 e dos artigos de 53 a 69 do Código Civil. A Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014, estabelece normas gerais em prol de parcerias voluntárias,

⁶¹⁶ CÂMARA DE VEREADORES DE FARROUPILHA. **Sugestão do “IPTU Solidário” é encaminhado para o Executivo**, 27 jun. 2017. Disponível em: <https://camarafarroupilha.rs.gov.br/sugestao-do-iptu-solidario-e-encaminhado-para-o-executivo/>. Acesso em: 20 jul. 2022.

⁶¹⁷ SANTIAGO, Julio Cesar. **Solidariedade: como legitimar a tributação?** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 23. “O tributo é uma instituição social e, conseqüentemente, uma instituição jurídica. É um instrumento de coesão social. Perceber o tributo como uma ‘norma de rejeição social’ é se valer de fatores psicológicos ligados aos indivíduos, enquanto ser isolado. Esse reducionismo individual é incompatível com uma vida em comunidade e com a ideia de instituições sociais. A tributação, então, precisa receber uma reflexão ética, para que seus valores possam transparecer”.

⁶¹⁸ WEBER, Max. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. São Paulo: Editora UnB, v. 2, 2004, p. 530.

para a realização de finalidades próprias de interesse público e para efeito de transferências de recursos financeiros pelos entes públicos, por Termo de Colaboração ou de Fomento, sob gestão pública democrática com participação social, regulamentando o Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC).

Fernandes explica que, no Brasil, abriram-se vastas oportunidades para o Estado atuar, por intermédio de organizações sociais privadas, com a edição do Programa Nacional de Publicização, de acordo com a Lei n. 9.637, de 15 de maio de 1998, no âmbito da União, para ampliar a atuação governamental na seara social, com eficiência, sem aumentar o tamanho do Estado. No artigo 20 dessa lei, tem-se as diretrizes para qualificação de organizações sociais, para dar ênfase no atendimento das demandas dos cidadãos, enfatizar resultados qualitativos e quantitativos, de forma transparente e mediante controle social. A entidade não deve ter fim lucrativo e deve provar atender aos requisitos legais, possuir qualificação suficiente para assumir o encargo de utilidade pública, por intermédio de contrato de gestão (ou convênio). A entidade qualificada de utilidade pública poderá receber bens públicos sem licitação em suas atividades.

Afinal, nos termos do artigo 175 da Constituição Federal, é dever do Estado prover serviços públicos aos cidadãos, seja de forma direta ou indireta, por concessões, permissões ou autorizações na forma da lei. Cabe à lei, no raio de competência do ente público, estabelecer quais serviços públicos serão fornecidos por organizações sociais e como estes serão fornecidos. Ressalta-se que o conceito de serviço público é eminentemente normativo; logo, cabe à lei discipliná-lo nos limites constitucionais, podendo a iniciativa privada colaborar com o poder público. No julgamento da ADI 1923 – DF, reconheceu-se que o perfil de serviço público não será mudado pela definição do executor privado.

Detendo-se um pouco mais sobre o julgamento da ADI 1923 – DF, dada sua importância, segundo Fernandes, observou-se que ficou definida a natureza do contrato de gestão como um convênio do particular com a Administração Pública, logo, sem necessidade de licitação. Todavia, a seleção deve ser impessoal, com escolha discricionária da organização social responsável pelo serviço não obrigatório, mas passível de intervenção do Estado no domínio público. Foi julgada válida a atuação do Estado de forma indireta, em compartilhamento público-privado com a sociedade, sem renúncia dos deveres estatais, quanto

a saúde, educação, proteção ao meio ambiente, cultura, lazer, entre outros, sujeitando-se ao controle externo, do Tribunal de Contas da União (TCU) e do Ministério Público⁶¹⁹.

Nesse julgamento, definiu-se, até mesmo, que os servidores públicos podem ser cedidos à organização social, sem ferir seus direitos constitucionais, bem como podem compor um percentual no Conselho de Administração da entidade. Caberá à Administração Pública zelar pelo controle de resultados no desempenho das atividades de interesse público, com sanções premiais, consensualidade e flexibilidade. Concluiu-se que as organizações sociais, por integrarem o Terceiro Setor, não se enquadram no conceito constitucional de Administração Pública e, exatamente, por isso, não precisam licitar. Assim, os dispositivos impugnados da Lei n. 9.637/1998 foram julgados conforme a Constituição Federal de 1988, desde que observados os princípios do seu artigo 37, para não engessar o Estado⁶²⁰.

Esse julgamento estabelece parâmetros seguros para a qualificação e a seleção de agentes urbanizadores no Brasil, para implementar programas de erradicação de assentamentos precários, soluções ambientais, organização de mutirões de moradias, conforme lei estabelecida no raio de competência do ente público, nesse caso, conforme lei municipal. Assim, uma parcela do IPTU, a exemplo do encaminhamento dessa proposta de implantação por vereadores em diversas prefeituras, como a de Farroupilha, Araraquara, Santa Maria, para entidades filantrópicas, também pode ser destinada a uma organização social privada voltada à urbanificação de assentamentos precários.

Nos termos do artigo 7º da Lei n. 13.019/2014, os entes federados, juntamente com as organizações da sociedade civil, podem promover capacitação de gestores e de membros dessas organizações sociais, para melhor desempenho da finalidade pública. Experiências extrafiscais, como em Minas Gerais, que serão examinadas mais à frente, têm permitido ajudar, sobremaneira, a sobrevivência da Santa Casa de São João da Boa Vista, entre tantas experiências interessantes no Brasil. Logo, essa política extrafiscal já está em curso.

A importância de agregar aos problemas sociais o Terceiro Setor está na velocidade com que as demandas sociais podem ser atendidas. Nesse contexto, ressalta-se que o

⁶¹⁹ FERNANDES, Tarcila Ribeiro Marques. Limites constitucionais da prestação de serviços públicos por Organizações Sociais. In: PAES, José Eduardo Sabo (coord.). **Terceiro Setor e tributação**. Rio de Janeiro: Forense, v. 6, 2014, p. 160-182.

⁶²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADI 1923 – DF**. O Terceiro Setor, por receber recursos públicos, bens públicos e servidores públicos, em seu regime jurídico tem de ser minimamente informado pela incidência do núcleo essencial dos princípios da Administração Pública (CF, art. 37, caput), dentre os quais se destaca o princípio da impessoalidade, de modo que suas contratações devem observar o disposto em regulamento próprio (Lei nº 9.637/1998, art. 4º, VIII), fixando regras objetivas e impessoais para o dispêndio de recursos públicos. Rel. Min. Ayres Britto, j. 16 abr. 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

Observatório Social de Maringá tem feito um trabalho importante de vigilância de licitações e de contratos, avaliando como ocorrem os gastos públicos⁶²¹. O Estatuto da Cidade fomenta a participação popular no orçamento participativo. Logo, há um despertar no Brasil quanto à importância de a sociedade civil organizada participar da gestão pública e da solução dos problemas sociais.

O princípio da solidariedade social aproxima-se do direito tributário, e, nessa junção, residem possibilidades. O desafio democrático é fazer crescer a socialização sem crescer a burocracia estatal e, de preferência, sem aumentar impostos. Como visto, uma experiência exitosa de gestão municipal ocorreu na Espanha, em Valência, com a criação do agente urbanizador. Quebrou-se o monopólio e a inatividade municipal, e a cidade encontrou uma forma de profissionalizar a gestão urbana e de executar as atividades urbanizadoras, legitimando a atuação de um agente privado, para ordenar o solo urbano⁶²².

Possivelmente, seja essa política pública indutora uma excelente oportunidade de vincular recursos, decisivamente, para urbanificação de aglomerados subnormais. A União, os estados e os municípios podem agregar recursos vinculados a entidades de utilidade pública, principalmente, a sociedade civil, por meio do IPTU Solidário. Cada contribuinte pode destinar em torno de 3% a 5% do seu IPTU, para urbanificação de assentamentos precários e, assim, construir a paz para inúmeras famílias e para toda a cidade.

A partir do pleno conhecimento da sociedade civil do grande potencial desenvolvimentista, resolvendo os problemas dos assentamentos precários no Brasil, possivelmente, pode-se construir a sensibilidade social por parte dos gestores municipais, para o desenvolvimento social urbano. Nessa conjuntura, a tipologia real dos assentamentos precários pode ser examinada no Quadro 4, a seguir, conforme constava no Ministério das Cidades, em sua literalidade.

⁶²¹ GOMES, Dirceu Herrero. **Uma sociedade no comando do seu destino**: a história do Observatório Social de Maringá. Maringá: Sinergia Casa Editorial, 2020, p. 14.

⁶²² ESPAÑA. STS. Sección Quinta. **Sentencia n. 900649672**. Rel. Jesús Ernesto Peces Morate, j. 6 jun. 2007.

Quadro 4 – Tipologia dos assentamentos precários no Brasil

Variáveis	Tipologias de Assentamentos Precários			
	Cortiços	Favelas	Loteamentos irregulares	Conjuntos habitacionais
Acesso à moradia	Aluguel sem contrato ou ocupação ilegal de imóvel abandonado (público ou privado).	Ocupação ilegal de áreas públicas ou privadas, seguida de compra e venda informal (sem registro).	Compra e venda entre agentes privados. Sem escritura no registro imobiliário.	Compra e venda ou concessão de uso pelo poder público (sem registro). Ocupação ilegal.
Terreno	Lote regular.	Dimensões irregulares. Resultante de subdivisão informal de lote ou gleba ou área de proteção ambiental.	Lote de dimensão regular em gleba parcelada irregularmente.	Cota parte de terreno ou lote, em gleba parcelada pelo poder público, sem aprovação formal.
Localização	Áreas centrais.	Áreas centrais, intermediárias ou periféricas, adequadas ou não à urbanização.	Áreas de periferia adequadas ou não à urbanização.	Áreas de periferia adequadas ou não à urbanização.
Traçado Urbano e Infra-estrutura	Inserido em áreas consolidadas com traçado urbano regular e dotadas de infraestrutura.	Inserido em área com ou sem infraestrutura. Nas áreas internas do assentamento: traçado desordenado; predominância de vielas de pedestres e escadarias; ausência ou precariedade das demais infra-estruturas.	Traçado urbano regular. Viário com problemas de drenagem e trafegabilidade; precariedade das demais infra-estruturas. Áreas públicas ocupadas por favelas.	Traçado urbano regular. Infraestrutura completa ou não, com problemas de manutenção. Áreas públicas ocupadas por favelas.
Condição da unidade habitacional	Cômodo resultante da subdivisão de imóvel degradado. Uso coletivo de instalações sanitárias. Hidráulica e elétrica precárias. Insalubridade.	Autoconstrução, problemas estruturais; materiais inadequados; hidráulica e elétrica precárias e irregulares. Insalubridade e risco.	Autoconstrução ou mutirão; falta de acabamento; materiais de baixa qualidade; hidráulica e elétrica regulares ou não.	Construção por empreiteira ou mutirão; materiais de baixa qualidade; falta de acabamento e manutenção; áreas comuns e entorno degradado.

Fonte: BRASIL, 2010, p. 16⁶²³.

A estratégia incluyente de IPTU Solidário, pelo Terceiro Setor, tem grande potencial de mobilização de esforços, de toda sociedade, para a construção de uma cidade melhor para todos. A organização social pode ser criada pela sociedade civil organizada da cidade, para

⁶²³ BRASIL. Ministério das Cidades. Secretaria Nacional de Habitação. **Guia para mapeamento e caracterização dos assentamentos precários**. Brasília: Ministério das Cidades, 2010.

conduzir e prover a REURB-S, ser gerida por um idôneo conselho da cidade, para realizar obras, implementar incorporações sociais com direito de laje, padronizar calçadas, abrir praças e ruas, atrair universitários dos cursos de arquitetura, de urbanismo, de engenharia, para colaborar, com mutirões, na transformação de assentamentos precários em bairros. Com o auxílio da prefeitura, podem ser estipuladas contribuições de melhorias sem burocracia, com mais transparência e mais aceitação, enfim, há um potencial a ser explorado na direção de soluções paulatinas de REURB-S integral. Uma parte do desconto do IPTU pode ser destinada a esse financiamento, pelo Terceiro Setor, em prol da humanização da cidade.

Paes explica que as Organizações Sociais de Interesse Público, por terem uma dinâmica participativa, democrática e de atendimento a demandas sociais, fomentam a solidariedade, fortalecem os laços entre os indivíduos, assumindo deveres, responsabilidades, compromissos com metas, razão de poderem receber contribuições públicas e privadas. Conforme o grau de comprometimento da sociedade civil organizada em ação, pode-se expandir um viés de economia solidária. Na Europa, cunhou-se o que se denominou iniciativas locais, isto é, associações buscam resolver efetivamente os problemas locais, como ocorre na França; são organizações sociais voltadas à autoprodução coletiva⁶²⁴.

O IPTU Solidário pode financiar a REURB-S, por intermédio de Organização Social de Interesse Público (OSIP), e, rapidamente, transformar a realidade das cidades brasileiras pela via da solidariedade social e da extrafiscalidade, e, como mencionado anteriormente, os contribuintes podem optar pela destinação de 3% a 5% do valor do IPTU para a transformação de favelas em bairros, com infraestrutura progressiva.

O ideal é que essa política pública extrafiscal seja decidida pela própria população para que ganhe expressão suprapartidária. Em Diadema, por exemplo, em 10 anos, em governos sucessivos, conseguiu-se que todos assentamentos precários fossem transformados em bairros, mesmo sob o comando político partidário. Todavia, com o IPTU Solidário, pode-se abreviar a REURB-S em menos tempo e gerar um progresso social efetivo e eficiente. A sociedade pode ser mobilizada, a partir do princípio da solidariedade, de forma cidadã, a contribuir com a promoção social e, ao mesmo tempo, pode começar a perceber o tributo de forma positiva indispensável ao desenvolvimento nacional.

Thiesena explica, nesse aspecto, que o Terceiro Setor dotou o Estado de novas possibilidades para implementação de políticas públicas sociais guiadas por demandas da sociedade civil e suas organizações voluntárias, o que se arrastou desde as campanhas para a

⁶²⁴ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 6. ed. Brasília, 2006, p. 121-139.

redemocratização do Brasil. O Terceiro Setor não surgiu somente como fruto da reforma gerencial da Administração Pública empreendida pelo Governo de Fernando Henrique Cardoso, mas derivou-se do processo de redemocratização, com evolução legislativa, até chegar à Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999.

Essas entidades de utilidades públicas prestam serviços de fomento nas áreas de cultura, educação, ética, paz, cidadania, direitos humanos, preservação do meio ambiente, entre outras, sem fins lucrativos. Nos termos do artigo 4º da Lei n. 9.790/1999, há de se ter, no estatuto da entidade, o registro do compromisso de utilizar os recursos, atendendo aos princípios da Administração Pública contidos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988, sob pena de perder a qualidade de OSCIP, ou seja, a entidade infratora, não sendo eficiente e proba, pode perder a qualificação de beneficente e de utilidade pública. Esse viés do Terceiro Setor sempre existiu, cresceu no final do século XX, no Brasil, e pode dar velocidade ao atendimento das políticas públicas sociais⁶²⁵. A sociedade civil organizada tem o dever de fiscalizar cada centavo empregado, por meio do Terceiro Setor, e o Estado também tem essa obrigação.

A evolução do Terceiro Setor no Brasil visa a preencher falhas de atuação do Estado. No artigo 10 do Decreto-lei n. 200/1967, foi disposta previsão para a descentralização de atividades do Estado, e, como visto, a legislação evoluiu. O contrato de gestão tem natureza de convênio, nos termos da Lei n. 13.019/2014, sendo que, para celebrar um convênio, para repasse de recursos, alguns procedimentos fazem-se necessários: a) definição da política pública no PPA, na LDO e na LOA; b) necessidade de ser publicado edital para chamamento público, para a seleção da entidade sem fins lucrativos com finalidade compatível; c) formalização de convênio, com especificação do modo de execução e de prestação de contas, sendo todas as fases sob controle social.

O contrato de gestão será regido nos termos da Lei n. 9.637/1998, com organizações sociais devidamente qualificadas para agirem em nome do Estado na atividade definida, em sua finalidade, sob o regime de direito público, apesar de a entidade possuir natureza de direito privado. Atendidas as formalidades legais e de idoneidade, firma-se o Termo de Parceria ou o Convênio. É importante registrar que a Lei n. 13.019/2014, como MROSC, é uma lei geral, entretanto, só passou a vigorar para os municípios a partir de 1º de janeiro de 2017⁶²⁶.

⁶²⁵ THIESENA, Rafaela Dalabilia. A evolução do Terceiro Setor brasileiro e sua relação com o Estado. **Direito em Debate**, Ijuí, Unijuí, ano XVII, n. 31, jan./jun., p. 105-125, 2009.

⁶²⁶ RIBEIRO, Rinaldo Aparecido. A Contratualização entre a Administração Pública e o Terceiro Setor. *In*: PAES, José Eduardo Sabo (coord.). **Terceiro Setor e tributação**. São Paulo: Elevação, v. 9, 2016, p. 115-123.

Portanto, os municípios podem criar convênios para a promoção de atividades de interesse e fomento social voltadas à promoção humana, em bairros pobres e em aglomerados subnormais, pelo Terceiro Setor. Desde as guildas medievais, as casas de misericórdias, os serviços individuais de caridade, inúmeros serviços gratuitos têm sido observados no seio social. Um dos fatores mais interessantes das entidades beneficentes está na possibilidade de os interessados proverem serviços públicos gratuitos (voluntários), pelo viés da solidariedade em favor da comunidade.

O trabalho voluntário, gratuito, em prol de entidades beneficentes, desde que formalizados com transparência, têm previsão no artigo 1º da Lei n. 13.297, de 16 de junho de 2016, sem vínculo empregatício ou previdenciário. Logo, a comunidade pode prestar serviços gratuitos para a própria comunidade nessas entidades de utilidades públicas. Além disso, rádios comunitárias podem contribuir para a desenvoltura dos trabalhos e empreendimentos sociais.

Todavia, em um trabalho desta envergadura, uma situação inusitada ocorreu: uma pessoa que participou de um mutirão de construção de casas populares alegou vínculo trabalhista. Essa pessoa prestou serviço gratuito e alegou fraude à legislação trabalhista, porém, seu intento não foi acolhido pelo Poder Judiciário. A decisão foi firme, pois a gratuidade dos serviços prestados à instituição do Terceiro Setor, com objetivos cívicos, culturais, educacionais, recreativos ou de assistência social, não gera vínculo de emprego⁶²⁷.

Se a Organização Social contratar funcionário com pagamento de salário, nos termos dos artigos 2º e 3º do Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 – Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) –, há caracterização de vínculo trabalhista, até mesmo, nesse caso, se a Organização Social for à bancarota, ou for descredenciada e não conseguir honrar com os ônus laborais, o ente estatal conveniado pode ser responsabilizado por eventuais encargos trabalhistas, por *culpa in vigilando* (se restar comprovada a não fiscalização do cumprimento das obrigações laborais pela organização social), sendo que as atividades desenvolvidas referem-se ao interesse público do ente conveniado, que se vêm atendidas pelos empregados efetivos, nos termos do inciso V do Enunciado de Súmula 331 do TST⁶²⁸. Logo, mesmo o serviço voluntário deve ser revestido de uma contratação formal de gratuidade.

⁶²⁷ BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho, 10ª Região (6. Turma). **ROT-0010905-73.2016.5.18.0003**. Comprovada a existência de trabalho voluntário nas dimensões subjetiva (ânimo de prestar serviços em situação de benevolência) e objetiva (causa relevante justificadora deste ensejo) não há que se falar em reconhecimento de vínculo empregatício. Rel. Des. Kathia Maria Bomtempo de Albuquerque. j. 19 fev. 2021.

⁶²⁸ BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho (Pleno). **Enunciado de Súmula 331** – Disciplina a extensão da responsabilidade do tomador em contrato de prestação de serviços terceirizados. Legalidade. Divulgado em: 27, 30 e 31 maio 2011. Disponível em: www.tst.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

Como visto, a prefeitura pode deslocar servidores para compor o quadro de alguma Organização Social voltada à REURB-S, para prover serviços de urbanificação em áreas de aglomerados subnormais, para ajudar na organização de mutirões, promover remanejamentos com a utilização do direito de laje para aberturas de vias, praças e calçadas. Há grande potencial solidário, pelo Terceiro Setor, pois as organizações sociais, a exemplo de entidades sociais, clubes de serviços, serviços sociais da Igreja Católica e de outras denominações, a CUFA, têm revelado grande capacidade de mobilização de esforços e de recursos para finalidades sociais. O trabalho da CUFA na pandemia de Covid-19, por exemplo, foi muito bom, pois conseguiu distribuir toneladas de alimentos doados por empresários a moradores de assentamentos precários, o que demonstra a relevância da solidariedade social.

Entre os principais efeitos da miserabilidade sobre o ser humano pobre está o fato de que este perde parte de seus recursos cognitivos. Seus cérebros ficam sobejamente sobrecarregados devido às limitações que encontra para sobreviver, e, a cada decisão, surge um *trade-off*. Esse estresse contínuo destrói boa parte de sua capacidade mental e limita suas decisões e escolhas⁶²⁹. Essa realidade deve orientar o espírito das novas lideranças políticas que não de surgir durante esse processo de desenvolvimento social humano.

Como se vê, faz-se possível, mesmo por lei temporária, em harmonia com o Plano Diretor e com previsão nas leis orçamentárias, por meio do IPTU Solidário, vincular o emprego de recursos para viabilizar a transformação de assentamentos precários em bairros, com implantação gradual de infraestrutura, ruas, enfim, urbanificação gradual plena, pela ação de entidade beneficente do Terceiro Setor.

Outra solução seria a criação de um fundo municipal, sob controle social sério, juntamente com aportes da sociedade civil, a ser utilizado para o combate à pobreza, nos termos do artigo 82 do ADCT da Constituição Federal de 1988, destinando 0,5% da arrecadação do ISS, para dar efetividade ao direito social à moradia, regularizações fundiárias urbanas de interesse social como previu o constituinte originário. O município de Farroupilha, com a instituição do IPTU Solidário, oportuniza que o contribuinte destine 5% do IPTU para alguma entidade beneficente monitorada. Logo, há um potencial a ser explorado na extrafiscalidade. No caso, essa desoneração ocorre em favor dos pobres e não em favor de determinadas empresas transnacionais ávidas por ganhos de escala.

Na história mundial, principalmente nas grandes crises, enchentes e secas, a solidariedade social tem salvado vidas. As administrações tributárias dos entes públicos, sem

⁶²⁹ MULLAINATHAN, Sendhil; SHAFIR, Eldar. **Escassez**. Tradução de Bruno Casotti. Trabalho original publicado em 1972. Rio de Janeiro: Best Business, 2016, p. 138.

perder a força cogente das leis tributárias, podem modelar estratégias extrafiscais de fomento social. Com o tempo, a orientação do contribuinte e seu tratamento como cliente deram bons resultados, criando um clima de parceria desenvolvimentista nos países nórdicos⁶³⁰.

No caso, em Araraquara, a iniciativa legislativa foi do prefeito. A criação do fundo municipal nesse município já foi aprovada, com o objetivo de despertar a solidariedade social, por intermédio da tributação. Os recursos são gestados por um comitê municipal, como estratégia, por exemplo, de ajudar as pessoas em tratamento de câncer a terem mais recursos financeiros para seus tratamentos⁶³¹.

Nesse caso, o benefício extrafiscal tem sido de iniciativa legislativa do prefeito, pois questões de isenções e de desonerações tributárias, por se tratarem de matéria envolvendo perda de receita tributária, estão ligadas ao responsável direto pelas finanças municipais. É interessante, porém, destacar que uma lei sobre desoneração foi julgada em sede de Repercussão Geral no Supremo Tribunal Federal, “Tema 682: Reserva de iniciativa de leis que impliquem redução ou extinção de tributos ao Chefe do Poder Executivo”. No caso, foi tomado como *leading case*, em controle de constitucionalidade concreto, pelo Agravo em Recurso Extraordinário 743480, tendo como relator o Ministro Gilmar Mendes, com o reconhecimento de não haver reserva de iniciativa para leis de natureza tributária, inclusive, que concedam renúncia fiscal; logo, a lei questionada foi julgada constitucional⁶³².

Suponha-se que uma lei que confira o IPTU Solidário seja objeto de ação direta de inconstitucionalidade. Como seria processado esse controle de constitucionalidade abstrato? Nesse caso, a arguição de inconstitucionalidade seria apreciada em relação à Lei Orgânica do Distrito Federal e seriam legitimados para propor ação direta de inconstitucionalidade o Governador do Distrito Federal, a Mesa da Câmara Legislativa, o Procurador-Geral de Justiça, a Ordem dos Advogados do Brasil, seção DF, entidades sindicais ou de classe de atuação no Distrito Federal. Haver-se-ia de demonstrar a relação direta com a pertinência temática com seus objetivos institucionais em caso de entidade de classe ou de partido político com

⁶³⁰ LIMA, Ivan Cordeiro. **Educação fiscal para a cidadania**. São Paulo: Egesp, 2019, p. 12.

⁶³¹ CÂMARA DE VEREADORES DO MUNICIPAL DE ARARAQUARA. **Sob emoção, prefeitura lança Campanha “IPTU Solidário”**, 29 jan. 2018. Disponível em: <https://cmararaquara.sp.gov.br/>. Acesso em: 2 out. 2022.

⁶³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **AgRE 743780 – MG**. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 2º e 61, § 1º, II, b, da Constituição federal, se há reserva de iniciativa de leis tributárias ao Chefe do Poder Executivo, quando tais leis impliquem redução ou extinção de tributos, com a consequente diminuição de receitas orçamentárias. Recorrente: Ministério Público de Minas Gerais. Recorrido: Salvador Gomes Dutra. Repercussão Geral. Tema 682. Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 10 out. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 set. 2022.

representação na Câmara Legislativa – artigo 8º da Lei n. 11.697, de 13 de junho de 2008, alterado pelo artigo 30 da Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999).

Essa ação direta de inconstitucionalidade seria julgada pelo TJDFT, sendo ouvido sempre o Procurador-Geral de Justiça. Deveria ser declarada a inconstitucionalidade, ou a constitucionalidade da lei, para manter a efetividade da Lei Orgânica do Distrito Federal; a decisão do TJDFT deve ser comunicada ao poder competente e ao órgão administrativo. Somente por voto da maioria absoluta de tribunal estadual, poderá ser suspensa a vigência de ato normativo, por meio de medida cautelar, ou ser declarada a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo municipal, frente a dispositivo da Constituição Estadual. Aplica-se, no que couber, as normas de julgamento da ação direta de inconstitucionalidade perante o STF nos tribunais estaduais. Se, todavia, a parte interessada ainda questionar o acórdão estadual que examinou a ação direta de inconstitucionalidade perante o STF, o meio recursal será recurso extraordinário.

Um exemplo tem-se no julgamento do RE 380651, em face de um acórdão julgado em sede de controle concentrado pelo TJSP, quanto a uma lei do município de Guarulhos⁶³³. Assim, o acórdão obtido no TJDFT, em ação direta de inconstitucionalidade contra lei local do Distrito Federal, ainda poderia ser objeto de recurso extraordinário perante o STF. Essa decisão no Plenário do Supremo Tribunal Federal gozará de eficácia *erga omnes*.

Por outro lado, há escassez de terras urbanas a preços módicos. A regularização fundiária e a escassez de empregos e rendas também podem desencadear a gentrificação, isto é, a expulsão dos pobres para locais distantes, pois estes tendem a vender suas propriedades regularizadas quando valorizam, sobretudo, se estiverem desempregados e sem rendas. A retroalimentação da indústria da informalidade, por vezes, pode acontecer. Isso pode inaugurar, também, um círculo vicioso de especulação no mercado de terras. Os programas sociais precisam conter cláusulas que vedem a gentrificação ou, no mínimo, retardem-na.

Nessa linha, em termos de REURB-S, Pinto sugere que, pelo menos, por algum tempo, o ideal seria promover a regularização por intermédio de um condomínio especial, indivisível por determinado tempo, para garantir que a população fixada não se submeta à gentrificação, mas permaneça no local. Além do mais, há de ser aquilatado se não será melhor reassentar o agrupamento subnormal, com a divisão urbanística padronizada dos lotes, ruas e praças, com

⁶³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 380651 – SP**. Matéria tributária relativa à extinção de contribuição de melhoria que afeta o orçamento do Município, pois implica em renúncia de receita fiscal. Recorrentes: Ministério Público do Estado de São Paulo. Recorrido: Prefeito Municipal de Guarulhos. Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 26 nov. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 out. 2022.

verticalizações, sem que o governo local tenha de desembolsar valores ou simples trocas de terrenos particulares por unidades novas construídas em pagamento.

A tributação pode ajudar nas soluções urbanas. Há potencial a ser explorado em reparcelamento do solo urbano, legal ou ilegal (*land readjustment*), para evitar, até mesmo, o espraiamento da cidade, aproveitando a infraestrutura existente. Pinto, nesse contexto, cita o Decreto-lei n. 380, de 22 de setembro de 1999, de Portugal, que estabelece o regime de gestão territorial, a Ley n. 9, de 11 de enero de 1989 e a Ley n. 388, de 18 de julio de 1997, de Bogotá – Colômbia; e a Lei do Estado de São Paulo, n. 13.430, de 13 de setembro de 2002, conferindo ao Plano Diretor poderes para realizar concessões, loteamentos, para exploração de espaços públicos, entre outros.

O Estatuto da Cidade permite que a municipalidade, também, constitua consórcios imobiliários, em seus projetos de urbanificação. Nesse caso, o proprietário da terra transfere para a municipalidade o valor do imóvel e recebe unidades urbanizadas, ou edificadas, em pagamento, como dispõe o artigo 46, parágrafo 1º, do Estatuto da Cidade. Contudo, o fato de esse estatuto ter restringido essa hipótese a imóveis objeto de edificação compulsórios diminui a força desse instituto, a qual deve ser politicamente ampliada, para dotar a municipalidade de mais opções para regular o espaço urbano⁶³⁴.

Outra realidade importante de ser analisada é a oferta de terras urbanas, as quais devem ser mais baratas e mais acessíveis aos pobres. Na América Latina, a oferta de terras é inelástica⁶³⁵. A baixa tributação sobre terrenos subaproveitados ou sem utilização reduz a oferta de imóveis no mercado, alimentando a especulação imobiliária e gerando ágio, de forma a excluir cada vez mais pessoas de acesso a terras. A especulação imobiliária acaba sendo incentivada pela baixa tributação sobre imóveis sem nenhuma utilização. Assim, os pobres ficam excluídos do acesso à terra nos centros urbanos, pois não conseguem pagar o preço praticado.

Como já demonstrado, em Israel, quando o imóvel para locação fica por certo tempo fechado, o IPTU é aumentado em dobro, e, com essa norma, a municipalidade incentiva que o proprietário abaixe o preço e alugue mais rápido⁶³⁶. No Brasil, porém, nos contratos de locação, os custos do IPTU são transferidos para os locatários, logo, essa medida só funcionaria para

⁶³⁴ PINTO, Victor Carvalho. **O reparcelamento do solo urbano**: um modelo consorciado de renovação urbana. Texto para Discussão, n. 130. Brasília: Senado Federal, maio 2013.

⁶³⁵ JATOBÁ, Sérgio Ulisses. **Informalidade territorial e mercado de terras urbanas no Distrito Federal**. Texto para discussão. Brasília: Companhia de Planejamento do Distrito Federal (Codeplan), n. 18, jun. 2016.

⁶³⁶ BOUSSO, Nimrod. Ministro do Interior aprova a duplicação de impostos sobre a propriedade em apartamentos. **Haaretz Daily Newspaper**, 20 maio 2013. Disponível em: <https://www.haaretz.com/israel-news/business/premium-israel-doubling-tax-on-vacant-homes-1.5243415>. Acesso em: 10 jul. 2022.

imóveis por certo tempo sem utilização. No mercado de terras, possivelmente, se o IPTU for seletivamente gravado com alíquotas mais elevadas, ou seja, se o imóvel estiver sem utilização, em tese, o proprietário será incentivado a vender, ainda que por preço menor que o praticado no mercado, de forma a se livrar o custo tributário. Esta é também a estratégia do IPTU progressivo no tempo, já positivado, que atua de forma extraordinária, fixando prazo para regularizar a função social da propriedade, mas partindo de alíquota pequena até o máximo de 15% do valor do imóvel. Mas, por lei, na forma ordinária, o IPTU também pode ter progressividade. Em Anápolis, como será observado mais à frente, esse tipo de imóvel tem alíquota de 3,5%.

Como visto, é interessante observar que há diferença de preço entre um produto sem tributo e outro com tributo; o tributo influencia no preço, na oferta e na demanda. O efeito da tributação na curva de oferta e demanda chama-se de “peso morto”. O efeito do peso morto torna-se perceptível na alteração dos preços naturais, a figurar economicamente como indutor de comportamento tanto para o consumidor como para o vendedor, conforme demonstrado no Gráfico 5. Em mercados elásticos, o “peso morto” afeta o consumidor, dada a elasticidade entre a oferta e a demanda ser positiva. Esse custo tributário pesa sobre os preços dos imóveis novos, por exemplo, aumentando-os, o que tende a diminuir o consumo⁶³⁷.

Contudo, se a oferta for perfeitamente inelástica, a exemplo de terra disponível no centro da cidade, em princípio, o aumento do preço não afeta a oferta de terra nua. Nesse caso, segundo Mankiw, citando Henry George, surge outra realidade: sendo a oferta perfeitamente inelástica, o ônus do imposto territorial recai de forma intensa e integralmente sobre o lado menos elástico, no caso, sobre o proprietário⁶³⁸.

Como já visto, George defende que a tributação da propriedade deva incidir somente sobre a terra não sobre prédios, construções e benfeitorias, pois, nesse contexto, considera que surgirão efeitos distorcíveis a impactar na diminuição das construções futuras. Todavia, esse debate faz-se inócuo na presente análise, pois o combate à especulação imobiliária no mercado de terras em locais centrais da cidade tornou-se uma necessidade, pois representa uma fonte de exclusão social. Nesse momento, considera-se a afirmação de Mankiw que, em sendo perfeitamente inelástica a oferta, o peso morto recai sobre o proprietário. Esse comentário de Mankiw foi retirado das entrelinhas da obra de Henry George.

⁶³⁷ VASCONCELLOS, Marco Antonio. **Economia micro e macro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 96.

⁶³⁸ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes Lima. 5. ed. São Paulo: 2011, p. 165.

Nesse caso, voltando-se ao exame desse ponto na obra de George, em que pese esse autor só recomendar que se tribute a terra, o solo urbano, o que se busca nesta pesquisa é como melhorar a vida dos mais pobres, de forma a deter a especulação advinda da retenção do uso de terras pelos grandes proprietários ávidos por ágios especulativos. Nesse viés, com base na obra de George, concebe-se que, sendo inelástica a oferta de terrenos em zonas centrais das cidades, a tributação sobre a terra deve ser mais elevada para incentivar o aumento da oferta de terras, pois os proprietários ou construirão ou venderão os terrenos, ainda que abaixo do preço de mercado com ágio, sucessivamente, pois o peso morto recai integralmente sobre quem tem a propriedade especulativa.

George acaba por admitir que a maior causa da desigualdade é o monopólio da terra. Esse mesmo autor reconhece que o imposto mais gravoso sobre a terra ociosa impede que a riqueza concentre-se nas mãos de quem não produz, retirando o excedente de quem trabalha⁶³⁹. Logo, em oferta inelástica de terras, maior gravame pode gerar maior propensão de o proprietário livrar-se dos efeitos do peso morto, desconcentrando a riqueza estéril no decorrer do tempo.

Nesse contexto, o que se pode extrair desse particular é que a terra ociosa deve ser tributada seletivamente com mais rigor e progressivamente, para combater a especulação imobiliária. Assim, o governo pode arrecadar mais, na proporção da exação auferida dos proprietários sobre seus imóveis ociosos⁶⁴⁰. Nesse caso, os especuladores imobiliários, proprietários de terras ociosas, suportarão todo o peso tributário, a menos que construam ou vendam a terra ociosa, para se livrarem do encargo.

Esse encargo pode desencadear um efeito amplo em relação a quem tem muitos imóveis ociosos, em especulação imobiliária, o que os forçará a vender seus imóveis, criando uma propensão para o aumento da oferta de terra nua no tempo, em zonas centrais, sendo que a municipalidade pode instituir preempção (direito de preferência de compra da terra), em alguns locais, potencializando futuros projetos sociais. Apesar de ser uma tarefa política delicada, a solução da especulação imobiliária passa pelo desate de um histórico nó tributário

⁶³⁹ GEORGE, Henry. **Progress and poverty**. Edited and abridged for modern readers by Bob Drake. New York: Robert Schalkenbach Foundation, 2006, p. 230, 231, 240, 282 e 288. “Taxes on land actually tend to increase production – by destroying speculative rent, which impedes production when valuable land is withheld from use). [...] A tax on land is paid directly by those on whom it falls. It does not add to prices. [...] But the greatest cause of inequality is the natural monopoly given by possession of land. [...] Wealth would no longer concentrate in those who do not produce, taken from those who do”.

⁶⁴⁰ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes Lima. 5. ed. São Paulo: 2011, p. 165.

municipal, sobretudo, no Brasil, devido à elevada concentração fundiária, gerando cidades desordenadas.

De toda sorte, a elevação do município a ente público obriga-o à regulação urbanística e, democraticamente, ao exercício do poder de polícia. Jêze observa que, tomando as teorias do direito público de que a criação de um serviço público tem a finalidade de atender a determinado interesse geral, vem a relevo a importância do parlamento. Também é importante observar que todo serviço público implica “limitação de liberdades individuais”⁶⁴¹.

Considerando todas as questões ora examinadas, o artigo 167, inciso IV, da Carta da República, fruto da alteração promovida pelo constituinte derivado na Emenda Constitucional n. 42/2003, impede a vinculação de receitas por parte do Erário público, mas não veda o estabelecimento de uma política extrafiscal, pelo contribuinte, conforme ocorre no município de Farroupilha, com a instituição do IPTU Solidário, em que o contribuinte pode destinar 5% do IPTU para alguma entidade beneficente monitorada de utilidade pública. Logo, abre-se um potencial imenso se forem destinados recursos para a REURB-S, de forma integral, gradativamente, pelo Terceiro Setor, a fim de dar maior velocidade a essa solução. A seguir, serão examinadas as potencialidades para o aumento de receitas próprias sem aumento de alíquotas nos municípios.

3.4 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA CIDADES INTELIGENTES

Como já demonstrado, o desenvolvimento urbano sustentável e inteligente ocupa importante debate e já faz parte da agenda das Nações Unidas e das políticas públicas de várias nações e cidades. No Brasil, estudiosos têm dedicado esforços para elaborar uma estratégia voltada para o desenvolvimento digital e o desenvolvimento urbano sustentável, seguindo as orientações da Carta da Alemanha sobre *Smart City*, para maior participação da sociedade nas decisões sobre seu futuro urbano, com apoio de vários órgãos federais, a partir da cooperação Brasil-Alemanha, bem como integrando o “direito à cidade” nos termos das Conferências da ONU – Habitat I, II e III, Nova Agenda Urbana, de forma a não deixar ninguém para trás⁶⁴².

Todavia, a gestão tributária também precisa ser inteligente, para dar suporte econômico às políticas públicas sociais. O acesso universal à internet bem como a inclusão

⁶⁴¹ JÈZE, Gaston. **Los principios generales del derecho administrativo**: la técnica jurídica del derecho público francés. Buenos Aires: Depalma, t. 1, 1948, p. 106.

⁶⁴² BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Regional. **Carta Brasileira para Cidades Inteligentes**. Smart City Session, 8 dez. 2020. Brasília, 2020.

digital, segundo Alfonsin e Chala, citando Mello, são fatores indispensáveis à garantia transgeracional de viver na cidade⁶⁴³. A seguir, será examinado como alcançar mais receitas próprias para dar suporte a metas tão importantes.

3.4.1 Estratégias para aumento de receitas próprias

Muitos têm sido os estudos de como aumentar a arrecadação sem aumento de alíquotas. Mapeando eventuais medidas para incrementar a arrecadação sem aumento de alíquotas, destacam-se os seguintes aspectos: a) ampliar o uso de tecnologias, uma vez que a formação tecnológica exige investimentos reprodutíveis; b) redefinir atuações fiscais, prover seletividade e identificar melhor os contribuintes pela capacidade contributiva, pois a cultura de simplesmente carimbar rotinas não é suficiente; c) cruzar informações utilizando-se de convênios com a Receita Federal, e-Social, dados de cartões de créditos, cartórios, notas fiscais eletrônicas, declarações eletrônicas, compartilhamento de cadastros eletrônicos com o Simples Nacional, por sistemas integrados, para melhor cobrança do ISS e do ITBI; d) atualizar plantas genéricas de imóveis e dos cadastros; e e) estudar melhor as particularidades do IPTU, entre outras medidas⁶⁴⁴.

É essencial analisar como a gestão tributária poderá contribuir para dar efetividade a ideais tão significativos. A análise econômica do direito edifica-se a partir da escolha racional e permite uma abordagem interdisciplinar quanto à eficácia e ao campo de atuação da lei⁶⁴⁵. A juseconomia contribui para a descoberta dos efeitos de eventual política pública, prognose, custo de oportunidade para o resultado almejado, entre tantas possibilidades⁶⁴⁶.

Durante muito tempo, os economistas guiaram-se pelo critério de eficiência de Pareto, o qual defende que o bem-estar de uma sociedade será máximo se não existir outro estado tal que seja possível aumentar o bem-estar de um indivíduo sem diminuir o bem-estar dos demais; não há como melhorar a situação de uma pessoa sem prejudicar a situação dos outros. Contudo, Posner considerou que essa máxima tem pouca aplicação na realidade econômica, preferindo o

⁶⁴³ ALFONSIN, Betânia de Moraes; CHALA, Bárbara Guerra. O direito à cidade como fundamento normativo de garantia da inclusão digital no espaço urbano brasileiro. **Revista de Direito da Cidade**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 4, p. 2288-2310, 2020.

⁶⁴⁴ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Como aumentar a arrecadação municipal sem aumentar impostos**, 2019. Disponível em: [https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Como_melhorar_a_arrecadação_municipal_sem_aumentar_impostos_\(2019\).pdf](https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Como_melhorar_a_arrecadação_municipal_sem_aumentar_impostos_(2019).pdf). Acesso em: 7 out. 2022.

⁶⁴⁵ NÓBREGA, Antonio Carlos. A nova lei de responsabilização de pessoas jurídicas como estrutura de incentivos aos agentes. **Economic Analysis of Law Review**, v. 5, n. 1, p. 64, jan./ jun. 2014.

⁶⁴⁶ GICO JÚNIOR, Ivo Teixeira. Metodologia e epistemologia da análise econômica do direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 1, n. 1, jan./jun. 2010, p. 28.

critério Kaldor-Hicks de eficiência⁶⁴⁷. Por esse critério, os perdedores no segmento de mercado podem ter compensadas suas perdas em relação aos ganhadores por induções no regime legal, ou seja, eventuais perdedores podem ter compensadas suas perdas⁶⁴⁸. Cada indivíduo busca maximizar a utilidade de suas escolhas, em um mercado que tende a um preço de equilíbrio.

A partir desses estudos, vem crescendo as pesquisas comportamentais, o que amplia a compreensão interdisciplinar quanto às consequências da criação e da aplicação da lei⁶⁴⁹. Essa ferramenta tem sido útil para aclarar decisões judiciais e presta contributo à elaboração de políticas públicas. A análise econômica do direito, também, faz-se útil à tomada de decisões em políticas públicas.

Contudo, enquanto o direito está preocupado com a justiça, a análise de cunho econômico trabalha com escassez, análise custo-benefício, com a sustentabilidade efetiva no decorrer do tempo. Uma decisão justa pode ser eficiente no modelo Kaldor-Hicks bem como pode melhorar a distribuição de renda, riquezas e bem-estar entre classes e grupos diversos⁶⁵⁰.

Dworking, no entanto, rejeita a análise econômica do direito, pois considera que as questões de poder devem ser resolvidas no campo dos princípios como questões de justiça⁶⁵¹. Entretanto, a ciência econômica considera a eficiência de Kaldor-Hicks um componente da confrontação dos benefícios com os custos sociais da lei; a análise da lei parte do princípio de que sua normatização impõe benefícios e custos aos agentes, o que influi em seus comportamentos e escolhas⁶⁵². Assim, a análise comportamental, para seus adeptos, oferece um *plus* à análise econômica do direito, pois o ser humano nem sempre é tão racional como pensaram os pioneiros desse tipo de análise, por vezes, sujeito a decisões emocionais⁶⁵³. O ser humano pode agir por impulsos ou tomar decisões lentas e reflexivas⁶⁵⁴.

A abordagem comportamental vem contribuindo para novas formas de atuação da Administração Pública. A ideia é que os gestores públicos desenvolvam alguns incentivos,

⁶⁴⁷ POSNER, Richard. **Economics analysis of law**. 8. ed. New York: Aspen Publisher, 2011, p. 16-20.

⁶⁴⁸ RODRIGUES, Vasco. **Análise econômica do direito**: uma introdução. Coimbra: Almedina, 2007, p. 38-39 e 105.

⁶⁴⁹ NÓBREGA, Antonio Carlos. A nova lei de responsabilização de pessoas jurídicas como estrutura de incentivos aos agentes. **Economic Analysis of Law Review**, v. 5, n. 1, p. 64, jan./jun. 2014.

⁶⁵⁰ COOTER, Robert; UELLEN, Thomas. **Direito e economia**. Tradução de Luis Marcos Sander e Francisco Araújo Costa. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010, p. 27.

⁶⁵¹ DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípios**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 41.

⁶⁵² TABAK, Benjamim. **A análise econômica do direito**: proposições legislativas e políticas públicas. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa do Senado Federal, Texto para Discussão, n. 157, out. 2014. Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td157>. Acesso em: 22 set. 2022.

⁶⁵³ JOLLS, Christine; SUSTEIN, Cass; THALER, Richard. A behavioral approach to law and economics. **Stanford Law Review**, v. 51, 1998, p. 1546.

⁶⁵⁴ ÁVILA, Flávia. Economia comportamental: um novo olhar para o ser humano. **Revista da ESPM**, ano 21, ed. 98, n. 3, maio/jun. 2015.

visando à realização de determinadas políticas públicas, sem interferir diretamente na vida privada, de forma a induzir comportamentos que possam melhorar as escolhas dos cidadãos. Nesse sentido, incentivos podem ser gerados para as dinâmicas tributárias. Araújo, fazendo uma investigação a respeito da origem da análise econômica do direito, considera que, apesar de sua elegância inicial, a abordagem comportamentalista aumentou-lhe o realismo, entre a racionalidade limitada e a irracionalidade constatada nessa corrente doutrinária, de forma a atrair um desbravamento jurídico numa perspectiva *ex ante*⁶⁵⁵.

Ocorre que a condução de uma agência tributária implica uma responsabilidade enorme de prover recursos para os serviços sociais e políticas públicas. No entanto, as estratégias de *nudges* figuram apenas como um ferramental de economia comportamental em favor da gestão pública⁶⁵⁶, sem prejuízo de poderem ser utilizadas em suporte a métodos coercitivos, se necessários, para pagamento de impostos.

Nesse sentido, foi criado em 2010, no Reino Unido, um grupo de trabalho (*nudge unit*), para estudar o comportamento dos contribuintes quanto aos pagamentos dos impostos chamado *Behavioural Insights Team* (BIT). Inúmeras são as experiências voltadas a incentivar o pagamento de impostos por motivos éticos, que, por vezes, funcionam melhor que ameaças de sanções, conforme o perfil do contribuinte, devidamente identificado no sistema de gestão⁶⁵⁷.

Tipke, fazendo alusão ao prefeito de Nova York, Robert Wagner, registra que os tributos figuram como o preço da civilização⁶⁵⁸. Várias são as experiências dos fiscos quanto à aplicação de *nudge*, o que não diminui a potencialidade executória do Estado. Na Suécia, por exemplo, mede-se adequadamente a eficácia das “cutucadas” nos contribuintes inadimplentes, com incentivos leves até ameaças de execução fiscal. Um simples empurrão por carta registrada, por vezes, sai bem mais barato que uma fiscalização formal, sobretudo, quando se tratam de pequenos valores⁶⁵⁹.

Nesse viés, no Estado de São Paulo, foi editada a Lei Complementar n. 1.320, de 6 de abril de 2018, com uma série de estímulos ao pagamento de impostos pelos contribuintes. Já no Projeto de Lei n. 1.646, de 20 de março de 2019, uma série de sanções voltam-se contra o

⁶⁵⁵ ARAÚJO, Fernando. **Análise econômica do direito**: programa e guia de estudo. Coimbra: Almedina, 2008, p. 27 e 35.

⁶⁵⁶ SUSTEIN, Cass R. **Behavioral science and public policy**. Cambridge: Cambridge University Press, 2020, p. 5

⁶⁵⁷ FEITOSA, Gustavo Raposo Pereira; CRUZ, Antonia Camilly Gomes. Nudges fiscais: a economia comportamental e o aprimoramento da cobrança da dívida ativa. **Revista Pensar**, Fortaleza, v. 24, n. 4, p. 1-16, out./dez. 2019.

⁶⁵⁸ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luis Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 44.

⁶⁵⁹ ANDERSSON, Henrik *et al.* Nudges and threats: soft vs hard incentives for tax compliance. **Working Paper in Economics**, n. 799. University of Gothenburg, 28 jan. 2021.

devedor contumaz. Ou seja, os contribuintes “confiáveis” poderão ter tratamento ameno; os “sonegadores” e “devedores contumazes” sofrerão tratamento mais exigente nos termos da lei. Essa abordagem, também, está em harmonia com o princípio constitucional de que nenhuma pena ultrapassará a pessoa condenada; não se pode tratar e punir um cumpridor dos deveres do mesmo jeito que um infrator contumaz.

Mangieri reúne grande experiência como auditor tributário municipal e tem compartilhado seus conhecimentos e sugerido inovações que deram certo na cidade de Bauru. Bauru, no enquadramento do IBGE, foi classificada como uma Capital Regional B, não sendo uma Capital Regional C, mas esse *know how* merece relevo.

Mangieri explica que o ideal é definir, por lei, na gestão do IPTU, que todo contribuinte tenha um domicílio virtual com um endereço eletrônico, para facilitar as comunicações do fisco. Na gestão do IPTU, isso facilita muito, pois o próprio contribuinte pode baixar os boletos e pagar, decidir sobre parcelamento. Caso seja necessário notificá-lo, tudo também fica mais fácil. No caso do ISS, as empresas também mantêm um canal de comunicação fácil para tirar dúvidas, pedir orientações, requerer alvarás de funcionamentos, o que vem facilitar as atividades relativas ao Supersimples, de acordo com a Lei Complementar n. 123/2006, para as micro e as pequenas empresas.

Em Bauru, a lei local admite baixar uma empresa mesmo com pendências fiscais, sem burocracia, desde que não haja indícios desfavoráveis como a existência de auto de infração não resolvido, obrigações acessórias e tributos pendentes, até mesmo, situações de baixas retroativas em caso de paralisação. Para a cobrança do IPTU, mecanismos de aerofotogrametria e geoprocessamento têm contribuído para a aferição das dimensões dos imóveis, de forma a permitir que o cadastro fiscal firme-se na realidade. Com o objetivo de manter a planta genérica de valores imobiliários mais atualizada, a Prefeitura de Bauru fixou uma comissão com profissionais do mercado imobiliário (corretores de imóveis, diretores do Conselho Regional de Corretores de Imóveis, dirigentes do Sindicato da Indústria da Construção Civil, Engenheiros e Arquitetos e auditores fiscais), de forma a imprimir um trabalho de alta confiabilidade pública, a permitir fixar uma justa progressividade e seletividade pelo tamanho dos imóveis na cobrança do IPTU, com alíquotas menores nas periferias da cidade. Todos esses esforços e atualizações permitiram um acréscimo de 23,69% da receita de IPTU em Bauru.

Contudo, o cadastro fiscal vê-se desvinculado da emissão de alvarás, tudo para simplificar a vida do contribuinte. A Prefeitura de Bauru disponibiliza plantões fiscais eletrônicos para consultas tributárias; o processo administrativo tributário foi simplificado, entre outros. Tais práticas geraram bons resultados em praticamente todos os impostos do

município: 59% dos recolhimentos tributários são voluntários, 39% advém de substituição tributária, e 2%, apenas de autuações fiscais⁶⁶⁰.

No ano 2000, segundo Alm e Martinez-Vasquez, citando projeções de Schneider e Enste, no Brasil, a economia informal, não declarada aos órgãos fazendários, aproximava-se a 39,8% do PIB. Quando a administração tributária identifica créditos inadimplidos, por vezes, dão anistias para expansão de entradas de recursos. Contudo, as anistias geram apenas uma quantidade pequena de recursos para o Estado e, muitas vezes, beneficiam sonegadores contumazes ou viabilizam pagamentos de valores pequenos de impostos. Os custos de esperar uma anistia podem ser compensadores - análise custo-benefício por parte do sonegador. A sonegação e o não pagamento de impostos por uma parte dos contribuintes têm sido problemas recorrentes. Por isso, o ideal é fazer com que os contribuintes acreditem ser a anistia uma oportunidade única e que, após seu prazo, haverá um reforço na fiscalização.

O controle da evasão fiscal, para esses mesmos autores, ocorre das seguintes formas: a) melhoria da administração tributária, com cruzamento de informações e melhores cobranças com tecnologia; criação de facilidades para os cidadãos; tratar os contribuintes como clientes e colocar o fisco a serviço deles; exercendo mais rigor sobre sonegadores e devedores contumazes; b) alterar a estrutura tributária; em geral, sendo a base ampla, alíquotas menores incentivam mais o pagamento de impostos, conforme a teoria comportamental; c) especializar a gestão tributária cada vez mais, para sair do paradigma da punição, para o paradigma do serviço ao cliente, conforme atestam as experiências internacionais exitosas; mover esforços para criar uma nova moral social fiscal, de forma transparente e participativa; estudos comportamentais indicam que quanto mais os contribuintes participam, mais cumprem suas obrigações fiscais. É importante gerar influência positiva quanto à adimplência de impostos. Pode-se fomentar uma espécie de efeito reprodutor de cumprimento espontâneo se os contribuintes ficarem sabendo o quanto outros contribuintes são honrados no pagamento dos impostos⁶⁶¹.

Há de se destacar, também, o quanto os impostos aumentam o bem-estar social. Geralmente, favorecimentos fiscais acabam beneficiando somente alguns grupos, com o sacrifício dos outros e do bem comum; os contribuintes que pagam corretamente acabam suportando o ônus de tais concessões com aumentos de alíquotas no futuro, o que também pode

⁶⁶⁰ MANGIERI, Franciso Ramos. **Administração tributária municipal**: eficiência e inteligência fiscal. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 17-39 e 69.

⁶⁶¹ ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. **Tax morale and tax evasion in Latin America**. Working Paper 07-32. Atlanta: Georgia State University, 2007. Disponível em: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0732.pdf>. Acesso em: 16 set. 2022.

provocar a diminuição da arrecadação tributária; logo, em princípio, a justiça tributária pode ser mais importante que tais favorecimentos; o direito material deve observar o princípio da igualdade tributária; a uniformidade na aplicação do direito material, além de atender ao princípio formal, cumpre um dever de tratamento guiado pela igualdade constitucional perante a lei, o que constitui um ponto de partida para a justiça tributária⁶⁶².

No esforço de aumentar a emissão de notas fiscais, existem os programas denominados Nota Legal. Quanto mais a pessoa registra notas fiscais, incluindo o CPF, em compras, mais poderá concorrer a prêmios, abatimentos em impostos como IPTU, IPVA, ISS ou ICMS, conforme a legislação municipal ou estadual.

No Distrito Federal, esse programa foi criado pela Lei n. 4.159, de 13 de junho de 2008, conferindo um crédito de imposto na ordem de 30% sobre cada nota emitida. Observou-se um crescimento de adesão de 500% entre 2008 e 2014, com a média de descontos na ordem de 17%, em 2014. Com a diminuição do percentual, em sucessivos atos normativos, houve sensível queda de interesse pelo programa. No caso, perderam os contribuintes, e, também, perdeu o fisco. A euforia inicial frustrou-se. A alteração do programa deu-se em razão dos custos não compensarem sua gestão fiscal. A mudança comportamental do Distrito Federal ante a inviabilidade dos descontos reduziu de forma grave o interesse pelo Programa Nota Legal. Outros programas semelhantes em outros entes públicos também não conseguiram êxito, tentando evitar a sonegação, não havendo eficiência alocativa na política pública⁶⁶³. Enquanto isso, programas de IPTU Solidário começam a fazer sucesso no Brasil.

Alm e Martinez-Vasquez, citando Bowles, sustentam que não se deve promover a caça por benesses em matéria tributária, com incentivos e restrições. Multas podem ser um conforto mental em caso de infração ética; há de se ter cuidado para que não se coloque preço onde os valores éticos e morais possam corroer a boa vontade do contribuinte pagar os tributos⁶⁶⁴. Da mesma forma, a remuneração dos fiscais não deve ser proporcional à arrecadação que alcançarem, sob o risco de gerar opressão na busca irrefreada de otimização de resultados⁶⁶⁵.

⁶⁶² TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luis Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 66.

⁶⁶³ MOREIRA, Carlos Tadeu de Carvalho; AGUIAR, Julio Cesar; TABAK, Benjamin Miranda. As possíveis razões da queda de interesse da população pelo Programa Nota Legal, segundo a análise econômica do direito. *In*: TABAK, Benjamin Miranda; AGUIAR, Julio Cesar (org.). **Análise econômica do direito: uma abordagem aplicada**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2015, p. 159-172.

⁶⁶⁴ ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. Tax morale and tax evasion in Latin America. **Working Paper**, 07-32. Atlanta: Georgia State University, 2007. Disponível em: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0732.pdf>. Acesso em: 16 set. 2022.

⁶⁶⁵ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luis Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 71.

Como visto, os comportamentos podem ser incentivados. A extrafiscalidade pode induzir o desenvolvimento sustentável, como direito humano a uma vida digna na cidade, como plataforma na direção da construção de cidades inteligentes e humanas. O conceito de cidades sustentáveis e inteligentes visa a reduzir as desigualdades e a melhorar o padrão de vida urbana, com o auxílio de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC). Cidades inteligentes são fundamentais para a construção de cidades sustentáveis, a partir do paradigma da sustentabilidade, *Triple Bottom Line*, com suas dimensões social, econômica e ambiental⁶⁶⁶.

Há grande potencial de a tecnologia favorecer a cidadania e a participação social nas decisões da cidade com acessos facilitados. No mundo, já se contabilizam 102 cidades inteligentes. O acesso a *Wi-Fi* gratuito para a população, como ocorre em Buenos Aires, é um diferencial importante. A segurança pública e o tráfego em Singapura são monitorados por câmeras. Paris tem um interessante programa de bicicletas disponíveis e se propõe a refazer o desenho da cidade de forma progressiva. Os estacionamentos são debitados na conta-corrente dos motoristas, de forma automatizada na Lituânia.

Várias pesquisas vêm sendo desenvolvidas no âmbito do International Institute for Management Development (IMD) na Suíça e na Singapore University of Technology and Design, para desenvolverem os conceitos para cidades inteligentes. As tecnologias digitais melhoram a vida das pessoas, em países desenvolvidos, como Singapura, Zurique, Oslo, Genebra, Copenhague, Auckland, Taipei, Helsinque, Bilbao e Dusseldorf, Tóquio, Tel Aviv, Barcelona, Los Angeles. A mesma situação vem ocorrendo em países em desenvolvimento, como Bogotá, Cairo, Nairóbi, Rabat e Lagos, Nanjin, Guangzhou, Xangai, entre outras⁶⁶⁷.

Chega a ser lamentável quando se visita uma prefeitura em precárias condições, com móveis velhos, pilhas de papéis, procedimentos antigos, que nem chegaram por completo na era da informática. As soluções sociais, econômicas e urbanísticas precisam ser rápidas. Esse salto de produtividade a tecnologia pode garantir. Schuwab expõe que o espaço urbano deve ser reprogramado de forma digital; as águas em tubulações precisam ser monitoradas por sensores (*waternet*); um simples aumento de 10% de arborização pode alterar o clima, tornando-o mais ameno; sensores espalhados por toda cidade podem permitir mais segurança e podem tornar o tráfego mais ágil e descongestionado; a governança deve ser ágil, a tributação

⁶⁶⁶ ABDALA, Lucas; SCHREINER, Tatiana; COSTA, Eduardo Moreira da; SANTOS, Neri dos. Como as cidades inteligentes contribuem para cidades sustentáveis? Uma revisão sistemática da literatura. **International Journal of Knowledge Engineering and Management**, Florianópolis, v. 3, n. 5, p. 98-120, mar./jun. 2014.

⁶⁶⁷ SHALIT, Naomi. **Smart cities: world's best don't just adopt new technology, they make it work for people.** The conversation US, Inc., 10 oct. 2019. Disponível em: <https://theconversation.com/smart-cities-worlds-best-dont-just-adopt-new-technology-they-make-it-work-for-people-124939>. Acesso em: 4 set. 2022.

fatalmente sofrerá um impacto de transparência, tornando-se mais digital, e as cidades tendem a tornarem-se polos de inovação, com internet ultrarrápida, a digitalização da economia provocará impactos significativos, promissores e inquietantes, sobre a sociedade e sobre o Estado. Tornar-se-ão mais vulneráveis os governos diante da transparência digital se não conseguirem ser eficientes⁶⁶⁸.

No âmbito da OCDE, já fala-se em plataforma de governo, em governo por conexões holísticas em plataforma única, para mobilizar as estruturas do Estado e da sociedade: *Government as a Platform (GaaP)*⁶⁶⁹. O futuro conduz às CHICS. A solução para os problemas atuais passa pela melhoria das cidades, caso todas as tecnologias voltem-se à inclusão social.

No Brasil, especialmente, dada a diversidade dos municípios e das regiões, se as opções de políticas públicas concentrarem-se só na execução de grandes projetos, a tendência é não dar certo, não funcionar e não se alcançar os resultados esperados. As soluções devem ser locais, pois o Brasil já conta com a maior parte de sua população em zonas urbanas. Estima-se que, em 2025, o Brasil deverá ter em torno de 218 milhões de habitantes, sendo 90% vivendo em cidades, conforme projeções do IBGE.

Entretanto, a maioria dos municípios brasileiros apresentam restrições orçamentárias, carência de recursos financeiros, o que deve chamar a atenção para a importância de se desenvolver PPPs, para a criação de cidades no padrão das CHICS; essas parcerias podem viabilizar a implementação de cidades inteligentes⁶⁷⁰ e, também, podem alavancar soluções de infraestrutura em assentamentos precários e bairros pobres, a partir de desenhos virtuais e diálogos com as lideranças locais.

As prefeituras no Brasil precisarão promover um grande esforço para modernizarem-se, com sucessivos choques de gestão. Para facilitar esse desenvolvimento operacional e técnico, existem no Brasil *startups* dedicadas aos problemas das cidades voltadas a romper com seus gargalos não somente estruturais como fiscais. Uma dessas organizações não governamentais que vem fazendo um bom trabalho é a BrazilLAB. Além de estabelecer parcerias com mais de 20 prefeituras no Brasil, inclusive Curitiba e São Paulo, ainda consegue

⁶⁶⁸ SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016, p. 69-115.

⁶⁶⁹ CORPORACIÓN ANDINA DE FOMENTO. **Govtech y el futuro del gobierno: el ecosistema govtech em Brasil** Nuevas tecnologías y nuevas alianzas público-privadas para mejorar los servicios públicos. Caracas: CAF y PublicTechLab de IE University de España, 2020, p. 26.

⁶⁷⁰ PORTO, André Gomyde *et al* (org.). **O futuro é das CHICS: como construir agora as cidades humanas, inteligentes, criativas e sustentáveis**. Brasília: IBCIHS, 2020, p. 74.

patrocínio para suas pesquisas, a exemplo de instituições como Fundação BRAVA, Instituto Batty e Jacob Lafer, Itaú S/A, Humanize Instituto e Bank of America Merrill Lynch⁶⁷¹.

São milhares de dispositivos digitais guiados pela IoT, em várias partes do mundo, interconectados por redes sem fios (*wireless*). Toda cidade vai integrando-se à gestão pública, a partir de sistemas e de indicadores de governança, tecnologia e inovação, meio ambiente, mobilidade urbana, novos padrões de construção e de arquiteturas urbanísticas, de educação, saúde, segurança, energia, empreendedorismo, sob parâmetros internacionais de qualidade, do tipo ISO – *Quality Management System*. Tudo isso pode contribuir para aparelhar melhor a Administração Pública municipal, a dar-lhe eficiência e automação⁶⁷². Com todo esse aparato tecnológico, se voltado à inclusão social, de baixo para cima, *botton up*, as soluções solidárias podem revolucionar a realidade das cidades no mundo.

Entretanto, a barganha com o Parlamento, por vezes, vê-se acirrada. Assim, surgem atos normativos com elevada probabilidade de serem julgados ilícitos juridicamente, cujo acréscimo de receita própria pode superar o risco de eventual judicialização da exação. A maior parte dos contribuintes não têm consultores contábeis e jurídicos. Como bem sugerem Gico Júnior, Cooter e Uelen e outros, em princípio, uma ação é proposta somente quando a pessoa tem certeza de que alcançará resultado econômico favorável. Tem-se um exemplo em majoração do IPTU por decreto municipal, sem lei, em afronta ao Enunciado de Súmula 150 do STJ⁶⁷³, comportamento fiscal que deve e é reprimido pelo Poder Judiciário.

Em outra perspectiva, Queiroz, Aguiar e Tabak observam que há um volume de pressões internas sobre os custos das prefeituras para aumento de salários, investimentos tecnológicos e para suprir demandas sociais. Essas pressões dificultam a melhora de serviços públicos e os investimentos em infraestrutura em bairros pobres. Contudo, para reduzir a expansão ilimitada de atividades fiscais, a Constituição Federal de 1988 delimitou a distribuição de competências sob critérios rígidos, a inibir exageros tributários. Os tributos só podem ser criados ou majorados em estrita observância ao princípio da legalidade. Além disso, o aumento de alíquotas apresenta elevado custo eleitoral⁶⁷⁴.

⁶⁷¹ CORPORACIÓN ANDINA DE FOMENTO. **Govtech y el futuro del gobierno**: el ecosistema govtech em Brasil – nuevas tecnologías y nuevas alianzas público-privadas para mejorar los servicios públicos. Caracas: CAF y PublicTechLab de IE University de España, 2020, p. 87.

⁶⁷² SOARES NETO, Vicente. **Cidades inteligentes**: guia para a construção de centros urbanos eficientes e sustentáveis. São Paulo: Érica, 2019, p. 39.

⁶⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 150** – Compete à Justiça Federal decidir sobre a existência de interesse jurídico que justifique a presença, no processo, da União, suas autarquias ou empresas públicas. Corte Especial: 7 fev. 1996. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

⁶⁷⁴ QUEIROZ, André Zancanaro; AGUIAR, Júlio Cesar; TABAK, Benjamin Miranda. A administração tributária e a cobrança de tributos com elevada probabilidade de serem considerados ilícitos pelo Judiciário. In: TABAK,

Podem ocorrer, também, cobranças indevidas de tributos diante da assimetria de informações à disposição dos contribuintes. Além disso, é interessante observar que somente os setores organizados da sociedade promovem ações coletivas. Não têm surgido condenações por danos morais em ações anulatórias de lançamentos tributários indevidos, mas somente em caso de ajuizamento de dívidas pagas; logo, eventual ilicitude pode compensar em termos arrecadatários, cujos custos sociais não são mensuráveis. Situação semelhante ocorreu na cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, sendo inconstitucional a cobrança desse imposto, a ponto de ser editado o Enunciado de Súmula Vinculante 31 pelo STF⁶⁷⁵. Todavia, essas exações inconstitucionais ainda comparecem nos municípios e chegam ao Poder Judiciário dos estados.

A municipalidade precisa compreender sua missão de resgate social. A tecnologia pode abreviar o progresso social, com o fomento da participação popular nos destinos da cidade. Novas lideranças devem ser despertadas, de forma a transformar os contribuintes e os cidadãos mais pobres da cidade em reais parceiros do desenvolvimento sustentável. Essa consciência cidadã pode descortinar o desenvolvimento nacional.

Nesse contexto, a tributação sobre a propriedade improdutiva precisa ser progressiva nos termos do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, para reverter os excessos provocados no processo de valorização imobiliária no Brasil – de plusvalias. A especulação imobiliária exclui as pessoas de melhores opções de moradias e muitas são relegadas a morar em invasões, formando aglomerados subnormais caóticos. Segundo Carvalho Júnior, chega a ser perverso o quadro urbano. Os espaços ociosos geram ágios iníquos e, devido à especulação imobiliária, acabam por provocar a segregação social urbana; com as obras públicas de infraestrutura, a valorização do patrimônio dos grandes proprietários multiplica-se à custa do esforço de toda população da cidade, a maior parte desassistida⁶⁷⁶.

As cidades médias podem ser inteligentes, sustentáveis e includentes, sem favelas. Considerando tudo que se viu até este ponto, a construção de cidades sustentáveis e inteligentes revela ser uma tendência irreversível. Todavia, a arrecadação tributária municipal também

Benjamin Miranda; AGUIAR, Julio Cesar (org.). **Análise econômica do direito**: uma abordagem aplicada. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2015.

⁶⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula Vinculante 31**. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 ago. 2022.

⁶⁷⁶ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto. A administração tributária do IPTU e seu impacto na efetivação do Estatuto da Cidade. *In*: COSTA, Marco Aurélio. **O Estatuto da Cidade e a Habitat III**: um balanço de quinze anos da política urbana no Brasil e a Nova Agenda Urbana. Brasília: IPEA, 2016, p. 207.

precisa ser inteligente, para dar sustentabilidade fiscal à transformação das cidades médias, o que ocupará atenção a partir de agora.

3.4.2 Arrecadação tributária inteligente: componentes tecnológicos

A gestão tecnológica em matéria tributária, para ser eficiente, deve passar por uma análise de requisitos, mapeando-se toda cadeia de procedimentos até a constituição do crédito tributário. A padronização desses procedimentos visa a categorizar os contribuintes com seus atributos, para sistematizar e massificar o tratamento dos dados, seja para o desenvolvimento de um *software* de informações e de gestão ou para aperfeiçoar o sistema existente. A gestão analógica vem cedendo lugar à digitalização para o aumento da produtividade e a otimização dos resultados de arrecadação tributária.

O envolvimento dos *stakeholders* é indispensável, para o êxito do *software* a ser desenvolvido ou para que seja objeto de *up grade*, para ser amigável e denso em informações relevantes, a permitir vários relatórios gerenciais. A produção de requisitos envolve levantamento de dados, registro, validação e verificação. A gerência dos requisitos, dentro da lógica da engenharia de *software*, envolve controle de mudanças, gerência de configuração, rastreabilidade e gerência da qualidade de requisitos.

Nessa conjuntura, cabe ressaltar que elicitação é o processo de extração de informações das necessidades a serem satisfeitas. A gerência de requisitos envolve elicitação de requisitos, análise e negociação dos requisitos, documentação dos requisitos, verificação dos requisitos e validação. Com isso, pode-se alcançar desenvolvimento do *software* com segurança. Havendo necessidade de alcançar algum consenso envolvendo várias áreas há uma técnica chamada *Joint Application Development (JAD)*, a partir da organização de *workshops* com as áreas afetadas, de forma que todos possam, a partir de uma visão global do sistema, compreender, colaborar e construir soluções consensuais⁶⁷⁷. O *software* pode integrar toda prefeitura e a gestão fiscal.

O objetivo desse esforço na esfera municipal, e também nos demais entes públicos, é conseguir, em curto espaço de tempo, fiscalizar milhares de contribuintes simultaneamente, com rotinas consistentes, que permitam a utilização da inteligência fiscal, cruzando

⁶⁷⁷ ÁVILA, Ana Luiza; SPÍNOLA, Rodrigo Oliveira. **Introdução à engenharia de requisitos**, 2008. Disponível em: <http://www.devmedia.com.br/artigo-engenharia-desoftware-introducao-a-engenharia-de-requisitos/8034>. Acesso em: 5 set. 2022.

informações de notas fiscais eletrônicas, bases de dados diversas e, também, obrigações acessórias.

Segundo Mangieri, para esse fim, podem ser acessados, entre outros, os seguintes documentos: Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (DMED), Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB), Declaração de Operações com Cartões de Créditos (DECRED), e-Financeira, que reúne um conjunto de informações digitais de operações financeiras (IN RFB, n. 1.571, de 2 de julho de 2015), transmitida pelo Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), Declaração Anual Simplificada para o Microempreendedor Individual (DASN-SIMEI); Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D), Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS), Censo da Educação, que está armazenado no INEP, órgão do Ministério da Educação, a partir do qual se pode cruzar o faturamento com a emissão de notas fiscais por escolas ou seja, o acesso a essas informações possibilita uma espécie de “malha fina”⁶⁷⁸.

Na esfera municipal, mostra-se viável a manutenção de convênio com a Receita Federal do Brasil, o que permite o acesso a inúmeros dados, dispondo informações em seus sistemas, no Simples Nacional e, também no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)⁶⁷⁹. O Simples vem sendo aperfeiçoado, entre outras resoluções, pela Resolução CGSN n. 140, de 22 de maio de 2018⁶⁸⁰.

Há também possibilidade de outros acessos, como o *Digital Object Identifier* (DOI), que é um identificador digital, com números e letras existentes em publicações e imagens; e o BOH, que se refere a sistemas de arquivos de fotos e imagens. É importante celebrar convênios para obtenção de dados bancários junto ao Banco Central do Brasil, para trocas de informações fiscais, entre outros.

No entanto, o desafio não é somente tributar com justiça. Evitar a evasão fiscal e a erosão das bases tributárias na economia digital tornou-se uma fronteira a ser desbravada. A

⁶⁷⁸ MANGIERI, Francisco Ramos. **Inteligência fiscal municipal: estratégias para a apuração e cobrança dos tributos municipais**. Bauru: Tributo Municipal, 2017, p. 21.

⁶⁷⁹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em: 5 set. 2022.

⁶⁸⁰ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Resolução CGSN n. 140, de 22 de maio de 2018**. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278>. Acesso em: 5 set. 2022.

gestão tributária encontra-se cada dia mais desafiada a acompanhar os grandes progressos cibernéticos na economia global, cujas operações transfronteiriças, a cada dia, aumentam mais. Crescem os serviços de armazenamento e de computação em nuvens (*cloud computing*). Com o fenômeno da integração dos mercados globais pela internet, muitos serviços são contratados em locais diversos do prestador de serviços. As empresas e os órgãos públicos economizam espaços físicos, com a utilização de tecnologias como Infrastructure as a Service (IaaS) – por simples acesso a provedor em nuvem – e, também, *Plataform as a Service* (PaaS) – plataformas de desenvolvimento de *software*⁶⁸¹.

Entre outros sistemas, também, surgem as plataformas *Development as a Service* (DaaS), para desenvolvimento de computação em nuvens, como forma de compartilhamento, de “banco de dados como serviço”. Mas, também, o *software* pode ser utilizado nas nuvens, em plataformas *Software as a Service* (SaaS), como forma de distribuição e de comercialização de *softwares*, em que o fornecedor fica como responsável por toda estruturação do serviço disponibilizado e o usuário paga somente pelo serviço utilizado, sem necessitar suportes físicos ou de instalação de *software* no *hardware*⁶⁸².

Faz-se possível monitorar a cobrança do IPTU, do ITBI e do ISS, fiscalizando as obras de construção civil, a partir de um Sistema de Cadastramento de Obras, para controle de emissão de alvarás de construção e de habite-se. O sistema pode calcular proporcional majoração do IPTU para imóveis ampliados em reformas bem como sinalizar possível tributação progressiva para terrenos ociosos no tempo, conforme legislação municipal e Plano Diretor.

A base de cálculo do valor do IPTU pode ser diferente da base de cálculo do ITBI. O lançamento do valor do IPTU pode ser monitorado por sistema integrado entre a Secretaria de Economia Municipal e o Cartório de Notas, para pagamento antecipado ao registro da transação no cartório de imóveis – matéria controvertida na esfera judicial, pois só com o registro imobiliário pode ser cobrado, conforme recente decisão do STF, como já visto⁶⁸³. Em sede de recursos repetitivos, o STJ julgou que o valor do ITBI deve pautar-se pela realidade do valor

⁶⁸¹ NUBLING, Gabriela. **Cloud computing aplicada ao cenário corporativo**. 2011. 67 f. Monografia – Faculdade de Tecnologia de São Paulo, 2011, p. 25. Disponível em: <http://www.fatecsp.br/dti/tcc/tcc0038.pdf>. Acesso em: 30 set. 2022.

⁶⁸² POMOCENO, Patrícia Ferreira. A incidência do Imposto sobre Serviços – ISS sobre os Softwares as a Service (SAAS). In: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELO, Geórgia Teixeira Jezler (coord.). **Tributos municipais em debate**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 160.

⁶⁸³ MANGIERI, Francisco Ramos. **Inteligência fiscal municipal: estratégias para a apuração e cobrança dos tributos municipais**. Bauru: Tributo Municipal, 2017, p. 110-112.

transacionado, enquanto o IPTU pauta-se com base na planta geral de valores, que engloba o terreno e as benfeitorias no imóvel⁶⁸⁴.

Nos termos do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, como visto, a progressividade do IPTU só foi reconhecida após a Emenda Constitucional n. 29/2000. A progressividade do ITBI ainda não foi reconhecida pelo STF. No entanto, a progressividade do IPTU pode ser compreendida em razão do princípio da função social da propriedade e seletividade localizacional.

Contudo, Carvalho explica que não existem tributos exclusivamente fiscais ou extrafiscais. As agendas de políticas públicas nortearão as decisões fiscais. Assim, pode ser uma tendência que no futuro todos os impostos sejam progressivos, conforme a capacidade contributiva, como instrumento de realização da solidariedade no âmbito da tributação com apoio dos meios informatizados, para aumentar a arrecadação tributária e prover justiça social⁶⁸⁵.

Além dessas medidas tecnológicas, a Confederação Nacional dos Municípios tem feito um grande trabalho em prol da municipalidade no Brasil, contribuindo com uma pesquisa de opinião de 3.853 gestores municipais, realizada em 2013. Algumas constatações são significativas: a) 1.800 gestores encontraram a prefeitura com graves problemas; b) 2.600 municípios tinham dívidas de curto prazo, comprometendo 16% do orçamento; c) 2.240 municípios com dívidas 5,7 meses atrasadas; d) 818 municípios com a folha de pagamento atrasada; e) recursos insuficientes para as demandas da população. Recomendações iniciais: a) enxugar a administração; b) remanejar servidores; c) trazer de volta servidores de carreira

⁶⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **REsp 1937821 – SP**. Definição da base de cálculo do ITBI. Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 24 fev. 2022. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 16 jul. 2022. “1. A jurisprudência pacífica desta Corte Superior é no sentido de que, embora o Código Tributário Nacional estabeleça como base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) o “valor venal”, a apuração desse elemento quantitativo faz-se de formas diversas, notadamente em razão da distinção existente entre os fatos geradores e a modalidade de lançamento desses impostos. 2. Os arts. 35 e 38 do CTN dispõem, respectivamente, que o fato gerador do ITBI é a transmissão da propriedade ou de direitos reais imobiliários ou a cessão de direitos relativos a tais transmissões e que a base de cálculo do tributo é o “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, que corresponde ao valor considerado para as negociações de imóveis em condições normais de mercado. 3. A possibilidade de dimensionar o valor dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), não impede que a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado oscile dentro do parâmetro médio, a depender, por exemplo, da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real valor da coisa, como a existência de benfeitorias, o estado de conservação e os interesses pessoais do vendedor e do comprador no ajuste do preço. 4. O ITBI comporta apenas duas modalidades de lançamento originário: por declaração, se a norma local exigir prévio exame das informações do contribuinte pela Administração para a constituição do crédito tributário, ou por homologação, se a legislação municipal disciplinar que caberá ao contribuinte apurar o valor do imposto”.

⁶⁸⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. IPTU, ITBI e capacidade contributiva: diversidade de bases de cálculo e critérios para a progressividade. *In*: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELO, Geórgia Teixeira Jezler (coord.). **Tributos municipais em debate**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 45-58.

cedidos; d) modernizar sistemas de gestão e de trabalho com Nota Fiscal eletrônica (NF-e); e) observar que os repasses do FPM não têm data certa; f) revisar a legislação: Lei Orgânica, Código Tributário e Planos de Carreira Municipal; g) negativar contribuintes em atraso no SERASA, protestar, nos termos da lei⁶⁸⁶.

A Receita Federal do Brasil considera no conceito de serviço técnico a operacionalização utilizando estruturas tecnológicas⁶⁸⁷. Esse tipo de serviço pode ocorrer, e ocorre, em plataformas nacionais ou estrangeiras. Muitas são as operações de serviços transfronteiriços, como em serviços de informática por *softwares* na internet. Dispõe a Lei Complementar n. 116/2003 que incide o ISS sobre tais operações, uma vez identificadas, sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso – itens 1.03 e 1.05.

A competência para a exação do ISS é municipal, conforme o julgamento da Apelação no Tribunal do Estado de São Paulo (TJSP), que cita em seus fundamentos julgados pelo STF, o RE 176626 – SP⁶⁸⁸ e a ADI 1945-MC⁶⁸⁹, quanto a operações com programas de computador (*software*), por intermédio das plataformas SaaS, seja por meio físico ou eletrônico, por *download* ou *streaming*, independentemente de serem *softwares* por encomenda ou padronizado, ou seja, a competência é municipal para a cobrança do ISS⁶⁹⁰. Esse tipo de operação transfronteiriça exigirá cruzamento de informações para ser detectado.

Contudo, a regularidade da operação pode ser atestada por meio de cópia do contrato de licença ou por documento fiscal válido. Se, todavia, tratar-se de licença, ou cessão de uso, tributa-se pelo ISS, conforme o item 1, subitem 1.05 “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, presente na Lei Complementar n. 116/2003. No Brasil, nos termos do artigo 27 da Lei n. 7.646, de 18 de dezembro de 1987, e do artigo 9º da Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, muitos negócios de *software* ocorrem mediante contrato de licença ou cessão de uso.

⁶⁸⁶ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Desenvolvimento rural local**. Coletânea Gestão Pública Municipal, v. 1. Finanças municipais: o que tenho de recursos? Brasília: CNM, 2016.

⁶⁸⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB n. 1.455, de 6 de março de 2014**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br>. Acesso em: 15 jun. 2022.

⁶⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Repercussão Geral – Tema 593. **RE 176626 – SP**. A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo. Min. Rel. Roberto Barroso, j. 26 jun. 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 14 jul. 2022.

⁶⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **ADI 1945 – MC**. No contrato de licenciamento de *Software-as-a-Service* (SaaS) em nuvens, por aplicativo, atrai a incidência do ISS. Min. Rel. Carmem Lúcia, j. 24 fev. 2021. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 jul. 2022.

⁶⁹⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (14. Câmara de Direito Público). **ITBI** – Impetração para garantir o direito líquido e certo de recolhimento do tributo com base no valor venal das transações efetuadas. Des. Rezende Silveira, j. 22 set. 2022. Disponível em: www.tjsp.jus.br. Acesso em: 15 out. 2022.

Elidie Bifano, analisando a natureza do contrato de *download* sob a ótica da Lei n. 9.609/1998, chega à conclusão de que se trata a licença de cessão de direitos, de uma autorização do proprietário do programa, para “baixá-lo” para uso, sendo, porém, esse programa um bem intangível. Essa mesma autora registra que se o contrato de transferência de *software* foi firmado no exterior, rege-se, nos termos do artigo 9º do Decreto-lei n. 4657/1942 – Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), pela lei do país estrangeiro. Se contratado no Brasil, rege-se pelas normas brasileiras, que devem ser aplicadas aos fatos geradores nacionais⁶⁹¹.

Nessa linha, o Estado de São Paulo, por exemplo, em resposta dada à Consulta 234, de 10 de junho de 2011, partindo da premissa de que a importação de *software* por *download*, sem suporte informático, por não ter base de cálculo, incide tributação do ISS, porém, na resposta, não consta se a contratação ocorreu no exterior⁶⁹². A propósito, o comércio de intangíveis, via de regra, ocorre por *download*. A tributação do *e-commerce* é mais complicada, sobretudo, pelo fato de que expande, em todo mundo, transfronteiramente e de forma expressiva. Para se ter uma ideia desse crescimento, o faturamento anual do *e-commerce*, em 2001, era cerca de meio bilhão. Em 2021, já atingiu R\$ 53 bilhões no primeiro semestre do ano⁶⁹³. Essa realidade confirma que a tributação deve ser inteligente também.

Nesse caso, para fiscalizar este tipo de operação, as administrações tributárias vêm utilizando-se de sistemas de trocas de informações, como *software taxXML*, *software Worldtax*, entre outros. As empresas norte-americanas *Taxware* e a *Taxware International* visam a alcançar mais controles de informações fiscais⁶⁹⁴. A prefeitura pode fazer convênios com a Receita Federal e o Banco Central, para alcançar dados importantes em suas ações fiscais.

As barreiras geográficas rompidas pela internet favorecem amplas negociações e viabilizam inúmeras cadeias de produção de serviços e de distribuição de bens. Contudo, o desafio tributário é imenso devido ao crescimento das operações de *e-commerce*, a desafiar no âmbito da OCDE imposições do *Value-Added Tax* (VAT), que, no Brasil, chama-se IVA. Nos Estados Unidos, já vêm sendo taxados os serviços *on-line*⁶⁹⁵. Os ganhos de escala dessas

⁶⁹¹ BIFANO, Elidie. **O negócio eletrônico e o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 227.

⁶⁹² SÃO PAULO (Estado). **Consulta Tributária 234, de 10 de junho de 2011**. Disponível em: http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC234_2011.htm. Acesso em: 30 abr. 2022.

⁶⁹³ FREITAS, Gustavo. **E-Commerce no Brasil bate o recorde e atinge R\$ 53 bilhões no 1º semestre, mostra Ebit|Nielsen**. Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/e-commerce-no-brasil-bate-recorde-e-atinge-r-53-bilhoes-ebit-nielsen-webshoppers>. Acesso em: 5 nov. 2022.

⁶⁹⁴ FERREIRA, Antônio Sérgio Seco. **Tecnologias de suporte à tributação do comércio eletrônico**. 2001. 120 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica de Brasília, 2001, p. 50.

⁶⁹⁵ FRIEDEN, Karl. State taxation of cyberspace. **The Tax Adviser**, v. 27, n. 11, nov. 1996.

fornecedoras de serviços eletrônicos têm sido grandes, pois customizam as transações sem necessidade de amplas estruturas de produção.

Inúmeros são os esforços da OCDE em busca da transparência fiscal, e, nesse aspecto, foi promovido o Fórum Global sobre Troca de Informação e Transparência para Efeitos Fiscais. O Conselho Ministerial da OCDE – 2014 estabeleceu um padrão de troca automática de informações fiscais⁶⁹⁶.

Na realidade, todo esse processo de negócios digitais desperta o mundo para a necessidade de transparência fiscal, em prol do desenvolvimento sustentável, sem exclusão social. Há todo um excesso de poupança estéril especulativa no mundo, provocando bolsões de misérias. Após a pandemia de Covid-19 as finanças públicas de muitos países ficaram abaladas, o que atrai um novo paradigma, reforçando a necessidade da transparência fiscal e da tributação justa. Nesse sentido, 96 nações aderiram a um acordo multilateral internacional – a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária –, para troca de informações fiscais, tendo essa importante iniciativa sido tomada pela OCDE, a fim de constituir um cerco a operações opacas realizadas por “paraísos fiscais”⁶⁹⁷.

Whitman cita um projeto de lei, o The Digital Goods and Services Tax Fairness Act, para equidade fiscal e digital, com a pretensão de tributar somente no domicílio do contribuinte, em Maryland – Estados Unidos, mas a legislação norte-americana tem permitido somente a tributação no destino⁶⁹⁸. Assim, também, acontece no Brasil. No caso de fornecimentos *Business to Business* (B2B), não se taxa o IVA na exportação de serviços no país de origem. No caso de transações B2B, as empresas residentes no país de origem costumam fazer as retenções dos impostos sobre os serviços na fonte, quando deveriam recolher no destino, a exemplo do que ocorre no Mercado Comum Europeu, para ser neutra e economicamente eficiente⁶⁹⁹.

⁶⁹⁶ ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Automatic exchange of financial account information**. Background Information Brief – Updated: 29 October. 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf>. Acesso em: 12 out. 2022.

⁶⁹⁷ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes.; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Transparência tributária internacional: um cerco aos paraísos fiscais. **Revista Conjecturas**, v. 22, n. 1, p. 280–303, 2022.

⁶⁹⁸ WHITMAN, Lamar. **Digital goods and services tax fairness act introduced in the House and Senate**. mar. 2015. Disponível em: <http://www.techamerica.org/digital-goods-and-services-tax-fairness-act-introduced-in-the-senate/>. Acesso em: 20 ago. 2022.

⁶⁹⁹ EUROPEAN COMMISSION. **Digital economy – facts & figures**. Working paper. Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Bruxelas, 28 May 2014, p.17-20. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf. Acesso em: 2 nov. 2022.

Muitas operações de *Business to Consumer* (B2C) são entregues como *software*, no que diz respeito a serviço; no caso de B2C, a certeza da transação mostra-se diluída, e o controle dessas operações apresenta custos elevados. Uma possível saída para maior controle de exações por meio do B2C seria estabelecer uma substituição tributária para operações internas. Para essas entregas de serviços em B2C, o lugar da habitual residência do cliente é uma *proxy* mais apropriada para a jurisdição de consumo; como pode-se presumir, esses tipos de serviços intangíveis serão habitualmente consumidos em jurisdição onde o cliente tenha a sua residência habitual⁷⁰⁰.

O eSocial é uma plataforma nacional que concentra informações trabalhistas, previdenciárias, tributárias e fiscais sobre toda contratação de mão de obra no Brasil, cujos rendimentos são objeto de retenção de IRRF. Trata-se de uma ferramenta fiscal por excelência. Os procedimentos de registros são obrigatórios para os empregadores. O eSocial congrega 45 arquivos com mais de 1.600 informações intituladas como “eventos”, por exemplo, informações do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED); da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), em âmbito trabalhista; do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP), desenvolvido pela CEF; do Cadastro de Comunicação de Acidente de Trabalho (CAT), entre outras. Com essa obrigação acessória constituída pela Receita Federal, os fiscos têm uma grande fonte de informações fiscais⁷⁰¹, a qual pontencializa inúmeras ações fiscais inteligentes, a partir do cruzamento de informações.

Mangieri explica que a NF-e constitui outro importante instrumento contra a sonegação fiscal. Um prestador de serviços, quando solicita a nota fiscal, revela uma série de dados que se comunicam com o banco de dados da prefeitura, e os dados ficam armazenados: relações comerciais, valor do serviço, imposto a ser recolhido, destino e origem, tudo digitalmente integrado. Os sistemas com os dados da NF-e facilitam o cruzamento de informações com os sistemas citados acima.

Por exemplo, no caso da construção civil, as prefeituras, em geral, aceitam deduzir entre 40 e 50% do valor de materiais incorporados à realização de uma obra, sob a forma de presunção prevista na lei municipal, de modo a facilitar os controles fiscais e dados do contribuinte, para o recolhimento do ISS, ainda que a lei exija, conforme o caso e o montante, prévia apresentação documental à fiscalização do imposto. Tudo isso pode ser conferido a partir

⁷⁰⁰ ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Addressing the tax challenges of the digital economy**, Action 1 – 2015. Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, *passim*. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 25 ago. 2022.

⁷⁰¹ FANTONI, Odair Rocha. **eSocial fácil**: implantação consciente. São Paulo: LTr, 2014, p. 9-13.

do cruzamento com os dados do PGDAS-D, do Simples Nacional, do cruzamento com a NF-e do estado quanto ao ICMS, se for o caso, para evitar evasão fiscal. O PGDAS-D passou a ser um programa constitutivo e declaratório do crédito tributário, com base nas informações anuais do Simples Nacional, a partir de 2012, com as alterações promovidas pela Lei Complementar n. 139, de 10 de novembro de 2011, na Lei Complementar n. 123/2006, a permitir cruzar informações diversas com notas fiscais e recolhimentos de ICMS e de IPI. O sistema municipal também pode fixar uma alíquota mínima para contribuintes pelo Simples, para monitorar as operações básicas, de forma a ter um meio para controlar as retenções na fonte de ISS, computando a média das retenções dos meses anteriores. Surgindo algum diferencial em razão dessa “trava”, segundo Mangieri, esse fato pode ser examinado pelo fiscal.

Todavia, o problema é que a prestação de serviço pode ter sido realizada em outra praça. Nesse caso, se a alíquota mínima for de 2% quando o correto seria 5%, estando retido na fonte o ISS, a informação fiscal será registrada no PGDAS-D, mas pode não gerar o ISS da diferença. Para evitar isso, é necessário registrar no sistema de NF-e da prefeitura a alíquota correta, para que o programa produza uma “trava”; com isso, os dados constantes no PGDAS-D são cruzados com os dados da NF-e.

No caso, Mangieri salienta que a Lei Complementar n. 123/2006 foi alterada pela Lei Complementar n. 155, de 27 de outubro de 2016, que passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2018, instituindo uma progressividade moderada no seio do Simples Nacional. A partir dessa alteração, a alíquota efetiva (Ae), no Simples, será o resultado da seguinte fórmula:

$$Ae = \frac{RBT12 \times An - PD}{RBT12} \quad (6)$$

sendo: RBT12 = receita bruta acumulada dos doze meses anteriores ao período de apuração; An = alíquota nominal, conforme as faixas de alíquotas por receitas brutas; e PD, a parcela a deduzir, de acordo com os anexos de I a IV da Lei Complementar n. 123/2006⁷⁰².

Mangieri ainda explica que a maioria dos *softwares* de notas fiscais eletrônicas ainda não fazem o fechamento automático do Livro de Registro de Prestação de Serviços. Com isso, os créditos tributários não são constituídos, e a Certidão Negativa de Débitos (CND) fica disponível e não ocorre encaminhamento dos créditos não pagos a protesto. Se o fisco não lançar o ISS, o controle fica retardado e pode prejudicar a arrecadação. Mas, em todo caso, a

⁷⁰² MANGIERI, Francisco Ramos. **Inteligência fiscal municipal: estratégias para a apuração e cobrança dos tributos municipais**. Bauru: Tributo Municipal, 2017, p. 24-28.

teor do Enunciado de Súmula 436 do STJ⁷⁰³, o reconhecimento do débito pelo contribuinte, com a entrega da declaração, é suficiente para a constituição do crédito tributário, não sendo necessária qualquer outra providência fiscal. Dessa forma, por meio do *software*, o próprio sistema pode bloquear a CND se não for fechado o Livro de Registro de Prestação de Serviços no início do mês seguinte.

No entanto, esse controle digital exige lei municipal, razão de Mangieri sugerir a edição de um Código de Cidadania Fiscal, a exemplo do município de Bauru – Lei n. 6.778, de 26 de abril de 2016) –, para constar os direitos e os deveres do contribuinte e, também, da gestão tributária municipal. Além disso, como já citado anteriormente, o contribuinte pode ser obrigado a manter uma caixa postal eletrônica no Portal da Nota Fiscal eletrônica, para eventuais comunicações com os contabilistas e contribuintes, até para notificar o devedor quanto a eventual protesto em caso de imposto atrasado, o que automatiza a primeira ação fiscal sem custos e pode evitar a necessidade de outras ações fiscais.

Por outro lado, apesar de existir, na doutrina pátria, severas críticas ao instituto da substituição tributária, para o ISS, admite-se que seja constituída a substituição tributária no artigo 6º da Lei Complementar n. 116/2003, até mesmo, quanto a encargos e a multas, mediante lei específica municipal ou do Distrito Federal. Essa possibilidade tornou-se objeto de mais atenção em razão da tributação no destino, ou seja, nos municípios onde o serviço é prestado não no local da matriz, ou para possibilitar o controle sobre a atuação de empresas com sedes em municípios diversos.

Um exemplo interessante ocorreu no município de Bauru, em que se pode constituir as grandes lojas que utilizam cartões de créditos como substitutas tributárias, conforme a Instrução Normativa n. 30, de 3 de setembro de 2010. Mangieri sustenta que 39% dos recursos arrecadados no Brasil ocorrem por substituição tributária, e, município de Bauru, 30%. O crescimento da arrecadação do ISS pode ser viabilizado em cidades médias de forma significativa.

Mangieri admite que, se for ampliado o mecanismo da substituição tributária, o Simples pode ser excepcionado na esfera municipal, ainda que em parte. Sempre que as empresas optantes do Simples Nacional informarem alíquota mínima de retenção na Nota Fiscal, sobretudo, para tomadores situados em outros municípios, o sistema pode travar, se a alíquota de retenção for 5%, assim, caso o contribuinte não concorde, suportará o ônus de

⁷⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 436** – A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Primeira Seção: 14 abr. 2010. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 mai. 2022.

provar fazer jus à alíquota mínima nessa estratégia de controle pelo sistema de gestão da Nota Fiscal. Com esse procedimento, a arrecadação do ISS aumentou 45% em Bauru⁷⁰⁴.

Apesar dos julgados fixando o destino da exação para o local da prestação de serviços (REsp 1160253⁷⁰⁵, REsp 1195844⁷⁰⁶, entre outros), uma divergência surgiu no STJ, modificando um pouco esse princípio. Foi julgado que há necessidade de o contribuinte divergente provar se existe unidade econômica de sua empresa no município onde sustenta ter sido prestado o serviço; não basta deslocar um funcionário para outro município e lá recolher o tributo, há de se ter uma unidade econômica, ou um estabelecimento permanente, no local da prestação do serviço, conforme o julgamento do AREsp 1718563 – RJ, pela Segunda Turma do STJ⁷⁰⁷.

Uma cobrança eficaz à disposição do fisco municipal está na possibilidade de exclusão do contribuinte optante do Simples Nacional se não pagar o que deve de impostos atrasados. Essa realidade compensa a criação de uma equipe só para cuidar de contribuintes optantes do Simples Nacional, por força do artigo 75 da Resolução CGSN n. 94, de 29 de novembro de 2011, mediante a comunicação da exclusão pelo município, de prestador de serviços, microempresa ou empresa de pequeno porte, pelo Portal da Receita Federal do Brasil.

Uma experiência bem-sucedida ocorreu na Prefeitura de São Caetano do Sul e, com base em *nudge*, também, foram encaminhadas notificações para pagamento de IPTU, em relação ao exercício de 2018, no ano seguinte; os que pagaram corretamente, 40,6%, receberam

⁷⁰⁴ MANGIERI, Francisco Ramos. **Inteligência fiscal municipal: estratégias para a apuração e cobrança dos tributos municipais**. Bauru: Tributo Municipal, 2017, p. 52.

⁷⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1160253 – MG**. O ISS deve ser cobrado onde a organização tiver se organizado no local da prestação do serviço. Min. Rel., j. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

⁷⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1195844 – DF**. A cobrança do ISS se dá na unidade econômica ou profissional em que a atividade de serviço é desenvolvida. Rel. Min. Rel. Mauro Campbel Marques, j. 1º mar. 2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

⁷⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgInt no AREsp 1718563 – RJ**. Na vigência da Lei Complementar 116/2003, o ISSQN é devido ao Município em que prestado o serviço, desde que haja ali um estabelecimento no qual o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante a denominação de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório ou contato. Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 1 mar. 2021. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022. “É firme a jurisprudência do STJ no sentido de que “o simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impõe sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo” (STJ, AgRg no AREsp 299.489/MS, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/6/2014). Em igual sentido: STJ, EDcl no AgRg nos EDcl no REsp 1.298.917/MG, SEGUNDA TURMA, DJe de 6/4/2015; AgRg no REsp 1.498.822/MG, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 5/8/2015. VIII. Na hipótese dos autos, cuidando-se de fato gerador ocorrido na vigência da Lei Complementar 116/2003 e não se tratando de serviços de construção civil ou das exceções previstas nos incisos do art. 3º do referido diploma legal, mostra-se correto o acórdão do Tribunal de origem, que, em consonância com a orientação firmada pelo STJ, inclusive sob o rito dos recursos repetitivos, adotou o critério do local do estabelecimento prestador do serviço, esse definido na própria Lei Complementar (art. 4º)”.

mensagens de gratidão da prefeitura. Os inadimplentes receberam orientações quanto às consequências legais e executórias⁷⁰⁸.

Em geral, uma simples notificação pode viabilizar o pagamento. É importante observar que, no âmbito do Simples Nacional, surgiu a possibilidade da “notificação preliminar”, massificada pelo sistema, sem caracterizar o início de um procedimento fiscal, com as alterações promovidas pela Lei Complementar n. 155/2016, que incluiu o parágrafo 3º, no artigo 34, da Lei Complementar n. 123/2006, o que revela ser uma boa orientação ao contribuinte⁷⁰⁹. O Estado deve fomentar, incentivar, induzir e fiscalizar a arrecadação tributária, todavia, segundo Nabais, o dever fundamental de pagar os tributos é uma “responsabilidade comunitária do cidadão”⁷¹⁰. Entretanto, como bem alerta Ferraz Junior, “sem cidadania o direito perde, seguramente, sua substância”⁷¹¹.

Como pode ser observado, a NF-e, juntamente com os demais meios digitais de controle de obrigações acessórias, abre amplas margens para a fiscalização tributária inteligente, de forma a evitar que a sonegação avance. Por exemplo, a partir do Sistema de Notas Fiscais Eletrônicas, pode-se produzir vários relatórios parametrizados, para monitorar notas fiscais canceladas recorrentes por empresas, quedas bruscas de faturamento, faturamentos fantasiosos declarados, contribuintes que emitem poucas notas no seu ramo de atividade, pode-se constituir obrigação acessória de proceder a conciliação das notas fiscais com recebimentos bancários e de empresas de cartões de créditos, sob pena de multa, exceto para empresas optantes do Simples Nacional, pois não se pode instituir novas obrigações acessórias a essa categoria de micro e pequenas empresas. Mas, podem ser fixados outros “alertas” de inteligência fiscal.

Em cidades costeiras, nas quais o ISS aumenta muito devido ao turismo em altas estações, uma estratégia inteligente para a verificação da quantidade de hóspedes em hotéis é o cruzamento de informações de emissão de notas fiscais e a consulta das Fichas Nacionais de Registros de Hóspedes, armazenadas no Boletim de Ocupação Hoteleira, no Sistema da Plataforma de Gestão do Turismo (PGTUR), do Ministério do Turismo. Pode-se conferir o

⁷⁰⁸ TUNES, Suzel. **São Caetano do Sul adota economia comportamental para elevar eficiência no IPTU**. Prefeitura Municipal de São Caetano do Sul, São Caetano do Sul, mar. 2019. Disponível em: <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/noticias-scs/sao-caetano-do-sul-adota-economia-comportamental-para-elevar-eficiencia-no-iptu.html>. Acesso em: 5 set. 2022.

⁷⁰⁹ MANGIERI, Francisco Ramos. **Inteligência fiscal municipal: estratégias para a apuração e cobrança dos tributos municipais**. Bauru: Tributo Municipal, 2017, p. 82.

⁷¹⁰ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Lisboa: Almedina, 2015, p. 97.

⁷¹¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 221.

faturamento dos cartórios pelo acesso aos dados do Conselho Nacional de Justiça, além de se fazer buscas na Escrituração Contábil Fiscal obrigatória para todas as pessoas jurídicas, no Demonstrativo de Apuração do PIS e da Cofins e na Escrituração Fiscal Digital, conforme a Instrução Normativa n. 1.252, de 1º de março de 2012, e na Declaração de Movimentações Financeiras com o SPED⁷¹².

Independentemente de todos os legítimos esforços arrecadatórios, Grupenmacher, fazendo remissão aos estudos de Francesco Moschetti, explica que o princípio da capacidade contributiva pode ser qualificado com o dever de solidariedade por razões de justiça fiscal⁷¹³. Por mais que o exercício fiscal seja exigente, em termos de manter viva a realidade financeira municipal, a progressividade é um fator de justiça, como já examinado, conforme disposição contida no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, ainda que, politicamente, esse ideal encontre grandes desafios para ser efetivado.

A Nova Agenda Urbana considera como ideal que as cidades sejam inteligentes e prósperas, que os assentamentos precários sejam transformados em bairros, mas, para isso, a arrecadação tributária precisa ser inteligente, pois sem recursos não há como prover tamanha transformação. Os recursos para essa transformação em bairros devem direcionar os municípios para se tornarem cidades inteligentes, pacíficas e sustentáveis.

Santos, nesse ideal, examinando como prover arrecadação inteligente para cidades inteligentes, observa que 5.568 municípios no Brasil não têm condições suficientes para bem arrecadar. Assim, como a Receita Federal ajuda na arrecadação do Simples, esse autor sugere que esse órgão ajude esses municípios a arrecadarem, disponibilizando, para isso, plataformas e sistemas, a fim de que as municipalidades não tenham gastos e aumentem suas arrecadações. Com base em estudos diversos, demonstra que 79% da população brasileira tem acesso à internet, todavia, a maioria por celulares, sendo os custos de acesso por *notebooks* e microcomputadores mais elevados, o que exclui boa parte da população; cerca de 99% dos lares brasileiros têm celulares, comentando dados do IBGE – PNAD de 2020.

Os tributos incidentes sobre a banda larga desincentivam a expansão das conexões, segundo Santos, pesando sobre as parcas rendas familiares dos mais pobres. Os tributos sobre os provedores de internet chegaram a 48% em 2014. Os custos para tornar as cidades inteligentes são elevados, logo, aumentar a arrecadação dos municípios é fundamental, para que

⁷¹² MANGIERI, Francisco Ramos. **Inteligência fiscal municipal**: estratégias para a apuração e cobrança dos tributos municipais. Bauru: Tributo Municipal, 2017, p. 95.

⁷¹³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. IPTU, ITBI e capacidade contributiva: diversidade de bases de cálculo e critérios para a progressividade. *In*: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELO, Geórgia Teixeira Jezler (coord.). **Tributos municipais em debate**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 46.

sejam implementadas *smart cities*. Dessa forma, sugere que, em eventual reforma tributária, cada município determine por lei própria as alíquotas dos impostos de suas competências, obviamente, de acordo com seu porte e estratégia de desenvolvimento, sem prejuízo de haver órgão regional ou nacional que auxilie na arrecadação, pois o ISS dentro do novo IVA, o IBS, pode arrecadar mais, e, citando Orair e Gobetti, cerca de 70% dos municípios podem beneficiar-se em qualquer das reformas em debate.

Santos ainda recomenda que os acessos aos atendimentos tributários sejam *on-line*, por aplicativos móveis, fáceis aos usuários, o que exige sistemas tributários adequados nos municípios na Web, citando Sanawiri e Agustí, entre outros autores, pois os aplicativos móveis serão fundamentais, estando as facilidades rápidas na essência das cidades inteligentes. A Receita Federal já dispõe de muitos serviços *on-line*: de cadastro, certidões, restituições, declarações, parcelamento de dívidas, entre outros, sendo esta a tendência. Assim, a infraestrutura municipal deve adotar arrecadação tributária inteligente para o fomento de cidades com avanço tecnológico⁷¹⁴.

Nessa linha, o cadastro multifinalitário pode ser uma alavanca para o planejamento de cidades inteligentes. Inclusive, foi editada a Portaria n. 3.242, de 9 de novembro de 2022, do Ministério do Desenvolvimento Regional, aprovando as diretrizes para a criação, instituição e atualização do Cadastro Territorial Multifinalitário, para congregarem oficialmente nos municípios dados sobre imóveis, de dados territoriais, ambientais, sociais, com apoio geodésico, o que pode ser uma iniciativa fundamental para o desenvolvimento de cidades inteligentes⁷¹⁵.

Outra providência importante, implementada no dia 8 de dezembro de 2022, foi o lançamento do Sistema Nacional de Gestão de Informações Territoriais (SINTER), de gestão de cadastro multifinalitário, em prol de todos os entes públicos, que beneficiará muito os municípios. Essa ferramenta de gestão pública de dados cadastrais de imóveis urbanos e rurais, com informações geoespaciais, ambientais, fiscais e jurídicas, envolvendo órgãos e dados de diversos entes públicos e cartórios, permitirá melhor arrecadação e planejamento municipal,

⁷¹⁴ SANTOS, Paula Gonçalves Ferreira. Uma tributação inteligente para cidades inteligentes. *In*: CARNEIRO, Leandro Alves; VIANA Livia de Souza; LAMOUNIER, Ludimila Penna (org.). **Cidades inteligentes: uma abordagem humana sustentável**. Brasília: Câmara dos Deputados, Série Estudos Estratégicos, 2021, p. 245-256.

⁷¹⁵ BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Regional. **Portaria n. 3.242, de 9 de novembro de 2022**. Aprova as diretrizes para a criação, a instituição e a atualização do Cadastro Territorial Multifinalitário – CTM, nos municípios brasileiros. Brasília, 2022.

cabendo ressaltar que está em estudo a maneira de como colaborar mais com pequenos municípios, regulamentando o artigo 41 da Lei n. 11.977, de 7 de julho de 2009⁷¹⁶.

Como observado, o fisco pode tornar-se um provedor de justiça tributária, e o contribuinte ser mais consciente de seus deveres perante as finanças públicas. No entanto, a falta de informação da população mais pobre quanto a seus direitos tributários é real. Poucos cidadãos têm acesso ao conhecimento protetivo do contribuinte, no entanto, os contribuintes que, de maneira contumaz, recusam-se a cumprir com suas obrigações fiscais devem sofrer o rigor da lei e da inteligência fiscal.

A tecnologia pode encurtar a distância a caminho da justiça tributária, o que faz com que um novo perfil de liderança dos prefeitos seja indispensável. Conforme mencionado anteriormente, os desafios urbanos são imensos e a tributação municipal precisa tornar-se tecnológica e ser aparelhada para atuar com inteligência fiscal, de forma a arrecadar mais com justiça e a menores custos. A governança municipal encontra-se no centro dos grandes debates internacionais da atualidade e, também, no Brasil. Uma cidade com boa arrecadação tributária, sem assentamentos precários e com elevados índices de desenvolvimento humano caminhará largamente para tornar-se uma cidade verdadeiramente inteligente e humana. No próximo capítulo, esse aspecto da governança será examinado com mais profundidade.

⁷¹⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Receita Federal lança Sistema Nacional de Gestão de Informações Territoriais (Sinter)**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2022/dezembro/receita-federal-lanca-sistema-nacional-de-gestao-de-informacoes-territoriais-sinter>. Acesso em: 19 dez. 2022.

CAPÍTULO 4. GOVERNANÇA DO BEM-ESTAR EM MUNICÍPIOS MÉDIOS

Neste capítulo, serão examinadas as correlações entre o bem-estar e a gestão no âmbito municipal. As teorias envolvendo essa temática são interessantes, mas não devem distanciar-se do princípio da solidariedade social. A Nova Agenda Urbana objetiva alcançar elevados padrões de governança e bem-estar para a população, a desafiar a gestão municipal, em vários aspectos. Nos estudos sobre as cidades de Anápolis – GO e Barreiras – BA, visa-se a examinar a aproximação teórica da governança à realidade local, tomando por referência tudo que já foi pesquisado, considerando também a competição interjurisdicional no seio do federalismo existente na realidade prática das cidades.

4.1 MUNICÍPIO E BEM-ESTAR

Há correlação entre o bem-estar local, a tributação imobiliária e a governança municipal. Nos países em desenvolvimento, tem sido difícil o acesso a um mínimo de propriedade devido à concentração de renda e de patrimônio sob o rigor da especulação imobiliária, balizas jurídicas rígidas, limitações orçamentárias consistentes e falta de planejamento das escolhas públicas.

Existem basicamente duas abordagens preponderantes, com suas devidas derivações, que avançam na compreensão do fenômeno dos assentamentos precários, com a intenção de resolver esse grave problema social. Nesse aspecto, ressaltam-se a visão crítica socialista sobre as consequências do capitalismo na urbanização brasileira e mundial e, também, a visão liberal quanto à falta de fomento ao acesso à propriedade como fator preponderante de exclusão social e de não acesso a crédito, recomendando o acesso irrestrito à propriedade aos moradores de assentamentos precários. Essas duas correntes reconhecem ser importante o acesso a um mínimo de propriedade para que haja desenvolvimento econômico real, mas, na prática, a forma de processar a transformação da realidade altera-se.

Na linha mais liberal, destacam-se as ideias de Hernando Soto. Soto deduz que a prova de que a propriedade é apenas um conceito pode ser observada quando esta muda de dono, pois nada é alterado fisicamente. A solução desse impasse restritivo a representações formais dos direitos de propriedade, segundo esse autor, depende de compreensões extraleais. A dificuldade de acesso aos sistemas legais de propriedade conduziu a que milhares de pessoas buscassem soluções alheias ao sistema legal. Esse processo de superação da extralegalidade conduziu as nações desenvolvidas a um progresso expressivo no Ocidente, a exemplo dos

Estados Unidos e do Japão. O acesso à propriedade legal é a chave para o desenvolvimento moderno⁷¹⁷.

No entanto, já na linha crítica social, Maricato denuncia que muitos são os lobbies empresariais que formulam propostas para investimentos, no intento de dinamizar as cidades, contudo, esse debate nem sempre é público, mas restrito, sendo necessário trazer as comunidades para os grandes debates quanto ao “planejamento participativo”. A ilegalidade não é fruto de manobras subversivas, ou de afrontas à lei, mas é fruto de um processo de exclusão e de especulação fundiária regada com investimentos públicos que favorecem a acumulação de capitais e a especulação imobiliária, concentrando a infraestrutura e os serviços públicos em favor das classes privilegiadas⁷¹⁸.

Rolnik e Santoro explicam que as primeiras inserções de assentamentos subnormais no planejamento de cidades surgiram em Recife e em Belo Horizonte, nos anos de 1980 em diante. Nessas cidades, foram incluídas áreas nos planos diretores, abrindo-se caminhos quanto à ocupação do solo, projetos de regularização fundiária e urbanização, cabendo destacar que o Plano de Regularização de Zonas Especiais de Interesse Social (PREZEIS), em Recife, criou um sistema de gestão participativa⁷¹⁹.

Um aspecto importante da carência de regularização fundiária está no fato de que os assentamentos informais não faziam parte do planejamento urbano e, em muitas cidades médias, ainda não são contempladas dotações orçamentárias para essa finalidade. Contudo, nos municípios intermediários, como estratégia de planejamento urbano sustentável, esta é uma demanda importante de ser fixada. Os municípios médios são pontes estratégicas para o desenvolvimento social no Brasil.

Colocar na agenda política a REURB-S tem sido um desafio. O orçamento é rígido, as fontes de receitas são escassas, nem sempre a gestão tributária é eficiente. A permanência de assentamentos precários por tanto tempo no Brasil não é apenas falta de planejamento urbano, mas fruto de um êxodo rural massificado, reflexo do patrimonialismo e do sistema liberal calcado na propriedade individualista, entre outros fatores, presentes no processo de industrialização e de formação desordenada das cidades.

⁷¹⁷ SOTO, Hernando. **O mistério do capital**. Tradução de Zaida Maldonado. Rio de Janeiro: Record, 2001, *passim*.

⁷¹⁸ MARICATO, Ermínia. **Brasil, cidades: alternativas para a crise urbana**. 7. ed. Petrópolis: Vozes, 2013, p. 74, 155-156.

⁷¹⁹ ROLNIK, Raquel; SANTORO, Paula Freire. **Zonas Especiais de Interesse Social (ZEIS) em cidades brasileiras**: trajetória recente de implementação de um instrumento de política fundiária. Lincoln Institute of Land Policy, 2013. Disponível em: https://www.lincolnst.edu/sites/default/files/pubfiles/rolnik-wp14rr1po-full_0.pdf. Acesso em 22 jan. 2022.

Há um conflito entre o direito à cidade e a visão tradicional da propriedade. O princípio da função social da propriedade busca superar, para fins de construção de cidades inclusivas, com cautela e legalidade. Todavia, busca-se descortinar uma nova dimensão jurídica corretiva menos excludente. A tributação pode prestar grande contribuição ao bem-estar nas cidades dentro do novo marco legal. Mas, a forma de buscar soluções e escolhas públicas tem sido alvo de inúmeros debates, sobretudo, na questão do bem-estar da população. O bem-estar da cidade precisa ser construído em bases sustentáveis.

Giacomelli, citando Lange, considera que a teoria de bem-estar tradicional procura analisar o bem-estar total de uma determinada comunidade pela soma das utilidades individuais obtidas na composição da cesta de bens disponíveis analisada (satisfação individual com base no consumo). Nessa abordagem, outros valores são desprezados, em busca de um critério puro. Contudo, cita que Pareto não acolhe essa ideia, pois considera as preferências dos indivíduos no problema econômico, no entanto, concebe que só se faz possível comparar o bem-estar de um indivíduo se o seu bem-estar não provocar mudanças nas utilidades de outro indivíduo, o que se chama “ótimo de Pareto”. Assim, de forma a evitar comparações interpessoais, tal análise permite, segundo Sen, que pessoas que vivem com elevado grau de pobreza possam conviver com pessoas ricas, em termos de eficiência de Pareto, afastando questões éticas – a utilidade não é a única fonte de valor para o bem-estar dos indivíduos. Essa abordagem contribuiu para a compreensão atual. No entanto, a corrente utilitarista de Bentham serviu-se da eficiência de Pareto sem se deter aos valores e às diferenças entre as pessoas. A ciência econômica, no entanto, caminha em busca do bem-estar humano integral pela compreensão em base ampla da realidade⁷²⁰.

Hoje, utilidade não é considerada como um grau de bem-estar, de felicidade de uma pessoa, tendo como vertente as preferências do consumidor, sendo utilidade um modo de descrever essas preferências. Numa função de utilidade, a cesta de bens perfaz uma “curva de indiferença”, admitindo, indiferentemente, várias composições de bens. A agregação de todas as utilidades de cada indivíduo é chamada função de bem-estar social. Essa função tomada por Rawls – “minimax” – expõe que uma alocação depende apenas do bem-estar do pior agente, ou seja, toma por base a pessoa com utilidade mínima, o que pode revelar injustiças. Desse modo, de forma crítica, Rawls propôs um julgamento moral, em prol de alocações justas⁷²¹.

⁷²⁰ GIACOMELLI, Giana Silva. A teoria tradicional do bem-estar: da origem às críticas. **Revista de Desenvolvimento Econômico (RDE)**, Salvador, Ano XIX, v. 2, n. 38. dez. 2017, p. 6-27.

⁷²¹ VARIAN, Hal R. **Microeconomia: princípios básicos**. Tradução de Luciane Melo. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1994, p. 65, 587 e 591.

Por outro lado, também não se pode desprezar a competição interjurisdicional a influir na justiça alocativa. Essa linha é estudada não somente pela distribuição de competências constitucionais e pelo ordenamento jurídico, mas vale-se, também, das teorias da economia do setor público – a *Welfare Economics*, a *Public Choice Theory* e a *New Institutional Economics*. Nesse viés, os entes federados comportam-se como jogadores, buscando maximizar seus interesses, porém, quanto mais disputam e concedem benesses tributárias, mais os entes públicos distorcem o pacto federativo e a matriz tributária brasileira. Como visto, os demais contribuintes acabam suportando carga maior.

Mas, não é fácil construir uma economia de bem-estar em uma economia aberta interagindo com o complexo mercado internacional. Assim, como é indispensável deter a corrupção, há também que se debelar a sonegação fiscal rumo a um modelo tributário transparente e justo, que saia das afiadas garras do déficit fiscal e do endividamento público interno e externo, de forma a superar vulnerabilidades na gestão das finanças públicas. Reduzir, paulatinamente, o endividamento municipal é um fato de sustentabilidade econômica e social. Musgrave chega a sustentar que a estabilização econômica e monetária depende do controle do endividamento público, pois “não há uma linha nítida de diferença que possa ser traçada entre as políticas fiscal e monetária, para se chegar à estabilização. Ao lidar-se com a primeira, também deve-se prestar considerável atenção à segunda”⁷²².

No entanto, o desafio econômico também tem um viés no federalismo. Segundo Miranda, Carou e Fernández, a partir da crise de 1929 veio à tona as principais incongruências do liberalismo econômico, fazendo nascer o estado de bem-estar social protagonizado pela emergência keynesiana. Essa realidade deu origem à denominada teoria econômica *Welfare Economics* – teoria do bem-estar econômico, como síntese neoclássica de Estado intervencionista, que pretendia corrigir as falhas de mercado (externalidades negativas). Nesse caso, o Estado age como um agente exógeno à economia e às relações na sociedade. Na primeira abordagem das teorias sobre o federalismo, nas décadas de 1950 e 1960, economistas, como Paul Samuelson, Richard Musgrave e Kenneth Arrow, defenderam a linha normativista do federalismo. Miranda, Carou e Fernández, citando Oates, registram a proeminência do governo central como distribuidor de renda, de bem-estar e de estabilidade de preços nessa linha teórica, embora a *Welfare Economics* não tenha dado atenção para o nível intermediário da federação, pois difundia um federalismo de cooperação articulado basicamente pelo governo central.

⁷²² MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas**: um estudo de economia governamental. Tradução de Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, v. 1, 1974, p. 51.

No entanto, os debates sobre centralização e descentralização para ofertas de bens públicos chamou a atenção dos pesquisadores da época. Miranda, Carou e Fernández explicam que o Modelo de Tiebout, por exemplo, embora publicado em 1956, ganhou relevo na Teoria da Escolha Pública, do inglês *Public Choice Theory*–, quanto à dinâmica federativa, com foco na visão individualista dos eleitores que decidem onde morar, conforme as facilidades encontradas de acesso a bens públicos locais. Para Tiebout, os cidadãos têm plena ciência de receitas e de despesas e pacotes governamentais disponíveis; as jurisdições, por essa lógica, mantêm relações competitivas. O interesse dos políticos, funcionários públicos e grupos econômicos influenciam as ações estatais, e a competição tributária dos entes subnacionais tende a neutralizar a expansão do Estado⁷²³.

Contudo, os estudos de Tiebout são alvos de críticas. Inman e Rubinfeld explicam que não há oferta elástica de serviços por jurisdições locais, nem há como garantir alocações eficientes. As migrações em sua maioria ocorrem dentro de regiões metropolitanas, e os deslocamentos para outros estados acontecem por razões de trabalho. Na União Europeia, pelo princípio da subsidiariedade, cada governo desenvolve suas atividades a nível de governança como são mais eficientes. Se os partidos forem fortes, controlarão a política. As jurisdições menores cuidam de educação, saúde, estradas, trânsito, saneamento, recreação e cultura⁷²⁴.

A partir dessa noção, na década de 1970, surge a *Public Choice Theory*, reforçada pela crise do estado de bem-estar social e pelas dificuldades dos países socialistas, tendo como fundador James Buchanan e desenvolvedores, como Milton Friedman e Robert Lucas, entre outros teóricos conservadores, a explicarem a crise como consequência das políticas keynesianas e o excesso de compromissos do *welfare state*, defendendo a eficiência econômica, o que veio generalizar as regras de conduta próprias da iniciativa privada no seio do Estado. O mercado e o individualismo entram com mais incisividade na política, com vistas a um federalismo descentralizado e competitivo.

Miranda, Carou e Fernández, citando Oates, revelam que esse viés teórico, continuando a dedicar-se ao estudo da competição interjurisdicional, concebeu que essa disputa influi na atração de capital para as decisões de investimentos. Contudo, citando Kenyon, o problema é que, se todas as jurisdições concederem incentivos fiscais, haverá perda de eficiência alocativa e a concorrência será predatória, gerando prejuízos às finanças públicas.

⁷²³ MIRANDA, Renato Luis Pinto; CAROU, Heriberto Cairo; FERNÁNDEZ, Rosa de la Fuente. As abordagens teóricas da competição interjurisdicional e os percalços analíticos da dinâmica federativa: por uma perspectiva totalizante. **Revista Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 24, n. 3, p. 645-668, set./dez. 2014.

⁷²⁴ INMAN, Robert P.; RUBINFELD, Daniel L. Economics of federalism. **The Oxford Handbook of Law and Economics**, v. 3, 2017, p. 84-105.

Assim, diante de uma certa erosão da *Public Choice Theory* nasce a *New Institutional Economics* – Nova Economia Institucional, na década de 1990, em busca de superar os confrontos de interesses entre o Estado e o mercado.

Miranda, Carou e Fernández, citando Affonso, revelam que havia a intenção de explicar como ocorrem as transformações econômicas e sociais. Porém, a partir de estudos publicados pelo Banco Mundial, abre-se mais atenção ao controle social contra a corrupção e entre os poderes constituídos bem como debate-se a cautela recomendável aos países em desenvolvimento, quanto aos riscos de descentralização descoordenada, observando-se, assim, flexibilização dos pressupostos da *Public Choice Theory*.

Por consequência, a *New Institucional Economics* mantém os fundamentos da competição tributária, buscando um viés saudável, para que a concorrência entre os governos subnacionais fomente a eficiência do setor público. Todavia, essa vertente recomenda restrições orçamentárias rígidas para esse controle quanto à disciplina fiscal (*accountability*); a *New Institucional Economics* é uma derivação da *Public Choice Theory*.

Miranda, Carou e Fernández, com base nos estudos de Sorens, sintetizam a disciplina fiscal nas relações intergovernamentais da seguinte forma: a) alcance apenas de autonomia programática pelos governos locais; b) impedimento de acesso ao crédito com mais valorização à arrecadação de receitas próprias; c) preservação da eficiência do mercado; d) consolidação do sistema institucional para não ser alterado de forma aleatória. Todavia, a literatura oferece poucas evidências quanto a eventuais ganhos e perdas da competição interjurisdicional.

Esses mesmos autores, portanto, tecem uma crítica à racionalidade utilitarista movida pelo individualismo, diante da heterogeneidade dos conflitos no seio do federalismo, ignorando a estrutura macrossocial e totalizante que, segundo Affonso, inviabiliza a compreensão do objeto do federalismo qual uma espécie de jogo. Revelam, pela ótica de Harvey, que a compreensão individualista do federalismo carece de coerência territorial e estrutural. Segundo Muñoz, fazendo remissões a Duguit, a função social está nos fundamentos do direito público e da própria noção de serviço público, qual seja, assegurar sem interrupção o cumprimento de uma determinada atividade pública relevante⁷²⁵.

⁷²⁵ MUÑOZ, Jaime Rodríguez-Arana. Sobre las transformaciones del derecho público, de León Duguit. **Revista de Administración Pública**, Madrid, n. 190, ene./abr. 2013, p. 69. “Para DUGUIT, esa obligación de orden jurídico que se impone a los gobernantes consiste en asegurar sin interrupción el cumplimiento de una determinada actividad de relevancia colectiva, por supuesto. El profesor francés no es partidario de justificar el poder como un derecho de dominación, imponiendo ciertas medidas a las personas, sino, más bien, como una suerte de poder-deber consistente en prestar ciertos servicios a la comunidad”.

Ocorre que a globalização aproveita-se da competição interjurisdicional para o alcance de benefícios fiscais e tributações favorecidas, o que dificulta as discussões jurídico-institucionais e a organização federativa, devido à internacionalização do capital. O individualismo metodológico hegemônico de federalismo pela competição interjurisdicional carece de perceber esse objeto como produto e produtor de um contexto sócio-histórico, com interdependência entre macro e microfundamento. Ainda que se admita a existência de competição dinâmica no federalismo, há de atrair o exame da totalidade concreta e não só por frações de contornos institucionais existentes no arranjo federativo⁷²⁶.

Apesar de tantos debates utilitaristas e neoliberais, a teoria do bem-estar econômico tem influenciado a realidade jurídica dos povos na civilização ocidental, principalmente na Europa. A doutrina explica a relevância do estudo do federalismo fiscal a partir do exame da competição econômica interjurisdicional, a qual aborda uma disputa entre os entes subnacionais por fornecimento de bens públicos, arrecadação de tributos, atração de investimentos privados em seu desenvolvimento. As abordagens hegemônicas concebem haver racionalidade instrumental individualista nas relações federativas e privadas.

Nesse contexto, John observa que os modelos de economia política desenvolveram-se por fases: a) a primeira fase, nos anos de 1980 – obras clássicas abordavam o incrementalismo decisório, o estudo das elites, as cognições e forças dos grupos; depois, surgiram estudos sobre as contas nacionais nas políticas públicas, e, na década de 90, tudo isso contribuiu para a configuração do que se denominou agenda política; b) a segunda fase buscou agregar novas ideias à agenda de políticas públicas, estabelecendo coalizões para a defesa de direitos com grupos de interesses, para disseminação de ideias, contando com o apoio de especialistas; c) em seguida, veio o modelo de equilíbrio pactuado, com estruturas dinâmicas – Kingdom, Jones, Baumgarner e outros –, partindo de interações complexas, formação de coalizões, *advocacy*, observações quanto a eventuais janelas políticas, com simplificações e uso de metáforas por novos atores. Todavia, percebeu-se que, já na interpretação dos problemas que interferem na formação da agenda de política pública, há o perigo do foco ficar nos efeitos, deixando de lado as causas⁷²⁷. Nesse caso, não se pode ficar só em modelação de diagnósticos.

⁷²⁶ MIRANDA, Renato Luis Pinto; CAROU, Heriberto Cairo; FERNÁNDEZ, Rosa de la Fuente. As abordagens teóricas da competição interjurisdicional e os percalços analíticos da dinâmica federativa: por uma perspectiva totalizante. **Revista Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 24, n. 3, p. 645-668, set./dez. 2014.

⁷²⁷ JOHN, Peter. **Theories of policy change and variation reconsidered**: a prospectus for the political economy of public policy. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2645623. Acesso em: 2 abr. 2022.

No entanto, as questões gerenciais no seio do ente público, também, são relevantes. Quanto ao aspecto da transformação organizacional, Peci, Pieranti e Rodrigues apontam as diferenças entre os princípios de governança e a *New Public Management* (NPM). A governança tem sua atenção voltada para a contrapartida tradicional da administração pública, com ações de governo e relações com o setor privado. No contexto dos Estados Unidos e da União Europeia, a partir dos anos de 1970, a governança firmava-se em: a) domínio das redes de políticas públicas; b) controle de influências; c) uso de recursos públicos e privados; d) criação de modelos organizacionais mistos; e) liderança dos políticos, contratos de gestão, coalizões, estruturações interorganizacionais e transparência. Enfim, o controle político visava à concertação para fins e regulação.

No modelo da NPM, o papel dos políticos passou a ser ignorado. Buscou-se incentivar a independência dos burocratas, dando-se maior importância às concepções gerenciais do setor privado; a regra seria dar incentivo à competição pela eficiência. Em conclusão, o Estado deve ser capaz de cortar gastos, ou seja, o Estado deve ser mínimo, para que os custos tributários também sejam mínimos.

Contudo, os autores consideram que não se deve separar totalmente a administração da política, como pretende a NPM. Isso pode tornar a governança frágil. Bresser Pereira desprezou as estruturas vigentes, mas essas estruturas resistiram à mudança pretendida. Não bastou o respaldo somente da cúpula para a efetivação e o avanço da reforma administrativa. O pluralismo da governança permite que o cidadão sinta-se incluído.

Peci, Pieranti e Rodrigues defendem que o sucesso de qualquer reforma administrativa está na identificação e na diluição das resistências à mudança, ainda que haja alguma contradição entre a busca da eficiência e a necessária gestão democrática. No entanto, a NPM, ao apoiar-se bastante na tecnologia da informação, acabou por contribuir, também, para com Administração Pública brasileira, pois, nesse ponto, avanços ocorreram.

Na prática, o Brasil ainda não conseguiu aproveitar o que há de bom no modelo racional legal para aperfeiçoá-lo por novas tecnologias gerenciais. Assim, há uma mistura de burocracia com corrupção, que se arrasta no tempo, de forma ineficiente, em prejuízo do esforço weberiano de deter o patrimonialismo. Possivelmente, segundo Peci, Pieranti e Rodrigues, o erro de Bresser Pereira tenha sido querer implantar o modelo gerencial de forma elitista, de cima para baixo, subestimando a força corporativa dos funcionários públicos aliados do

processo; não examinou a importância de seus contributos, pois a preocupação estava voltada em construir coalizões com agendas políticas convergentes⁷²⁸.

Na tentativa de incrementar a gestão administrativa no âmbito dos municípios, estudos do TCU recomendam alguns passos gerenciais, para os prefeitos: a) realizar bom planejamento; b) monitorar e avaliar o gasto público; c) fomentar a transparência e o controle social; d) manter a sustentabilidade em relação a dívidas; e) garantir eficiência no gasto com pessoal; e) observar a padronização contábil fiscal e a pontualidade de seus relatórios; f) adotar políticas de educação fiscal; g) monitorar como expor os dados fiscais; h) efetivar uma arrecadação tributária eficiente; i) observar as regras próprias ao final do mandato. Examinar os desafios com a utilização de ferramentas gerenciais ajuda a superar gargalos, podendo-se considerar as seguintes técnicas: a) realização do mapeamento de riscos e oportunidades; b) montagem da Matriz SWOT; c) análises *ex ante* e, periódicas, *ex post*, de políticas públicas, com a aferição da sustentabilidade; d) análise de como desenvolver a arrecadação tributária, tomando cuidado com isenções fiscais, para não prejudicar o desempenho da arrecadação, entre outras medidas⁷²⁹.

Mas, não bastam tais medidas. Giddens considera que o mundo saiu do controle das ambições da esquerda e da direita, havendo necessidade de democratizar a democracia e repensar o *welfare state* para resolver questões amplas de pobreza global democraticamente. Dessa forma, o mesmo autor propõe a criação de solidariedade ativa para sociedades em processos destraditionalizadores, em que a confiança deve ser ativada entre as pessoas e as instituições, descentralizando o poder político e dando visibilidade às relações sociais. A confiança ativa deve ser conquistada em vez de posicionar-se contra ela, pois “é uma fonte poderosa de solidariedade social”⁷³⁰. A percepção da gravidade dos problemas sociais, como visto, invoca harmonia dessa percepção com o IPTU Solidário.

No entanto, há de se primar pelo princípio da eficiência nos termos do artigo 37 da Constituição Federal de 1988. Para Di Prieto, o princípio da eficiência revela dois aspectos: a) modo de atuação do agente estatal; b) organização, disciplina e estruturação da Administração Pública. Não se sobrepõe aos demais princípios da Administração, especialmente o da

⁷²⁸ PECCI, Alketa; PIERANTI, Octavio; RODRIGUES, Silvia. Governança e new public management: convergências e contradições no contexto brasileiro. **Organização Social**, Salvador, v. 15, n. 46, jul./set. 2008.

⁷²⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Os 10 passos da boa gestão fiscal**. Programa TCU + Cidades, visando melhorar a condução fiscal municipal. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/inicio/index.htm>. Acesso em: 6 out. 2022.

⁷³⁰ GIDDENS, Anthony. **Para além da esquerda e da direita**: o futuro da política radical. São Paulo: Unesp, 1996, p. 26 e 22.

legalidade, de modo a não causar riscos indesejáveis ao Estado⁷³¹. Nesse aspecto, Marinela observa que a eficiência exige presteza, perfeição e elevado rendimento funcional por parte da Administração Pública⁷³².

Moraes, por sua vez, explica que a ideia de defesa do bem comum revela a finalidade básica da Administração Pública, a nortear o princípio da eficiência, para a busca da efetividade do bem comum: imparcialidade, neutralidade, transparência, participação popular, desburocratização, busca da qualidade, eficácia no exercício das competências estatais, entre outros. Assim, para alcançar essa eficiência, a União, os estados e o Distrito Federal deverão manter uma escola de governo para seus servidores aperfeiçoarem-se, nos termos do artigo 39, parágrafo 2º, da Emenda Constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998. Não foi exigido que os municípios mantivessem escolas de governo, mas nada impede que sejam criadas leis nesse sentido⁷³³. A Confederação Nacional dos Municípios tem feito um bom trabalho nesse sentido.

Carvalho Filho vislumbra que, no futuro, o princípio da eficiência favorecerá o aumento do controle social pela cidadania, pois esse princípio constitui um dever constitucional para a Administração Pública⁷³⁴. Na abordagem do bem-estar econômico, a percepção conceitual de eficiência é importante, todavia, prover justiça é o fator fundamental, a começar pela justiça tributária.

No entanto, a matriz latifundiária, a histórica injustiça tributária regressiva, sobretudo, pela ilusão tributária presente na tributação sobre o consumo, provocou a concentração de rendas e de propriedades no Brasil. Em consequência, o direito à moradia está no cerne dos direitos sociais mais injustiçados no Brasil. Sem essa conquista, todas as teorias são diluídas. Todos os demais direitos ficam sacrificados, pois, como mencionado anteriormente, os custos de sobrevivência da população mais pobre ficam muito alto e o pobre fica sem capacidade de formar poupança. Em alguns produtos, a tributação sobre o consumo no Brasil chega próxima às raias confiscatórias, ao se aproximar de 50% da renda mensal dos mais pobres, dando margem à interpretação confiscatória⁷³⁵. Para Amaro, por exemplo, confisco é “tomar para o fisco, desapossar alguma pessoa de seus bens em favor do Estado”⁷³⁶. Nesse contexto, Carrazza

⁷³¹ DI PRIETO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 83-84.

⁷³² MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. 7. ed. Niterói: Impetus, 2013, p. 44.

⁷³³ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 104-113.

⁷³⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 11. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 19.

⁷³⁵ SILVA, Jamily; GASSEN, Valcir. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação**. 2. ed. rev. atual., aument. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 152.

⁷³⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 150.

aponta que o princípio do não confisco está ligado ao princípio da capacidade contributiva⁷³⁷. Tudo isso prejudica quem vive nas cidades, sob substituições tributárias agressivas, em prejuízo de quem ganha até dois salários-mínimos. Conforme já descrito, a carga regressiva fiscal incidente sobre o consumo pesa sobre quem ganha até dois salários-mínimos, comprometendo 48,8% da sua renda⁷³⁸. Os assentamentos precários reúnem muitos desapossados e excluídos, razão da violência urbana.

Quem tem onde morar tem melhores condições para conseguir algum emprego, meio de adquirir renda, pois seus custos de manutenção podem ser reduzidos e, com isso, abre-se a possibilidade de o cidadão pobre ter acesso aos direitos sociais constitucionais ainda reprimidos pela realidade. A situação urbana tem-se tornado dramática, sobretudo, nas grandes cidades. Sem capacidade de investimentos, as cidades médias ficam com dificuldades para amortizar o impacto da exclusão social que pesa sobre as grandes metrópoles, o que atrai a necessidade de uma nova governança política da cidade.

Nesse sentido, Rawls propõe que a sociedade reestruture-se de forma bem orientada e cooperativa por princípios de justiça, distribuindo direitos e deveres, benesses e ônus, a partir de instituições sociais justas, com favorecimento à obtenção de vantagens recíprocas em prol da vida em sociedade, diluindo os conflitos de interesses, sendo orientada a uma concepção pública de justiça, com princípios aceitos em comum por um núcleo básico de direitos e de deveres, pois as desconfianças e as hostilidades prejudicam muito a convivência civilizada no acordo original⁷³⁹.

É dever do Estado garantir o bem-estar e um mínimo social a seus cidadãos democraticamente. Para isso, faz-se imprescindível a construção de consensos estáveis com responsabilidade social e fiscal e políticas públicas concretas de REURB-S e de acesso à moradia digna, com infraestrutura básica e condições de sobrevivência. Conforme Klaus Tipke defende, os esforços devem perseguir o ideal de construção de algo novo, para que uma nova ética impositiva que envolva mais os poderes públicos e os cidadãos se torne uma filosofia moral⁷⁴⁰.

⁷³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2003, p. 107.

⁷³⁸ BRASIL. Presidência da República. Observatório da Equidade. **Indicadores de iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), 2011, p. 11.

⁷³⁹ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 217.

⁷⁴⁰ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luis Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 9.

Souza explica que, nos assentamentos subnormais, há de se atender às necessidades dos ocupantes, em viés de solidariedade tributária, por meio de proporcionalidade e conforme a capacidade contributiva e social pela garantia do direito social à moradia aos núcleos urbanos informais. Esse ideal está em harmonia com a teoria de justiça de Rawls, pois constitui um “mínimo essencial para se estabelecer a base sólida de uma sociedade justa”⁷⁴¹.

Amartya Sen tece críticas à abordagem utilitarista, mas considera plausível observar os resultados, as consequências das decisões, atentando-se para o bem-estar das pessoas. Os excessos liberais podem tornar-se problemáticos, a ponto de violar a liberdade dos indivíduos. Até Adam Smith considerava indecente privar o ser humano dos bens básicos para sua sobrevivência. A solução econômica não se deve prender só à eficiência, mas observar também a equidade; o desenvolvimento como liberdade propõe-se a um equacionamento abrangente, integrado e multifacetado.

Sen considera que a pobreza reflete uma carência de potencialidades, o que gera privações e diferenciações, até mesmo dentro da própria família, bem como há correlação com a aquisição de renda. Os economistas veem-se criticados por focarem na eficiência e pouco na equidade. As limitações do utilitarismo estão na indiferença distributiva, no descaso com direitos, com liberdades, na questão da adaptação e no condicionamento mental, mas também alerta que “a prioridade inflexível dos direitos libertários pode ser particularmente problemática, pois as consequências reais da operação desses intitamentos podem incluir resultados terríveis”⁷⁴².

Nagel e Murphy consideram que a tributação deve favorecer a emancipação dos mais pobres da sociedade. Citam, por exemplo, o Relatório do Comitê Meade, do Institute for Fiscal Studies, de 1978, a assinalar que todo aquele que recebe a riqueza sem esforços (beneficiário) deve pagar mais tributo que aquele que amealhou a riqueza com esforço (doador). Esses autores indicam como ponto relevante que a justiça exige que as pessoas tenham oportunidades iguais. Por essa abordagem, será injusto, em princípio, que as pessoas recebam riquezas, entre outras oportunidades, independentemente de suas escolhas econômicas sem esforço; o ideal é que somente o esforço e o talento sejam premiados.

No Relatório Meade, recomenda-se, não só por questão de justiça, mas por questões de eficiência e equidade, segundo Nagel e Murphy, que se tribute mais os beneficiários, mais

⁷⁴¹ SOUZA, Carlos Humberto Francisco. **Instrumentos tributários e urbanísticos aplicáveis ao financiamento da REURB-S**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 258.

⁷⁴² SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 93.

sobre a riqueza herdada, do que sobre os frutos do trabalho e dos investimentos de quem produziu as riquezas. Os autores consideram que se faz diferente adotar um princípio de igualdade de oportunidades em complemento ao princípio da justiça. Os autores explicam, também, que Rawls considera insuficiente o princípio da igualdade de oportunidades, mas sua aplicação tem prioridade em relação ao princípio da diferença, que tem relação com os resultados.

No que diz respeito à tributação ótima, Nagel e Murphy abordam que a otimização das alíquotas e transferências tem recebido atenção na literatura econômica. Faz-se importante a justiça tributária. A questão central, nesse caso, é saber qual o nível de tributação que mais promove o bem-estar. Há um equilíbrio entre a receita arrecadada e o bem-estar perdido em razão da tributação e dos seus efeitos, em relação à “quantidade e intensidade do trabalho”⁷⁴³.

A tributação é condição de existência de qualquer nação. Mas, como bem afirma Torres, a transparência na atuação estatal da tributação representa ser um princípio constitucional implícito⁷⁴⁴. Não é apenas um direito do Estado, mas um direito afeto a toda sociedade, logo é um direito coletivo; um fator de coesão e inclusão social, cujo aperfeiçoamento depende de cidadania. A implementação do direito à cidade está em sintonia com o princípio da tributação justa e a erradicação da exclusão social, dos assentamentos precários e da violência urbana, o que, por consequência, fere os cânones rawlseanos.

Soto, em outra abordagem, com viés liberal, expõe que, em épocas de crise, os remédios liberais costumam ajudar a encontrar soluções mais rápidas. Propõe que se pode conter o capitalismo de *apartheid* promovendo o ingresso massificado da população ao sistema formal de propriedades e desburocratizando esse acesso⁷⁴⁵. Soto defende a importância de escriturar todos os assentamentos precários. Não defende a REURB-S como forma de urbanificação integral da cidade, pois recomenda apenas a redistribuição de lotes escriturados. Talvez, por isso, Bucci compreende que “um governo conservador não produz políticas progressistas”⁷⁴⁶. O ideal é que a REURB-S seja integral.

Harvey interpreta os fenômenos urbanos dentro da dinâmica capitalista de forma crítica também. Esse autor observa existir um poder monopolístico no arranjo da propriedade privada, o que confere acréscimo de renda aos proprietários, pois estes detêm uma espécie de

⁷⁴³ NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 185.

⁷⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 16.

⁷⁴⁵ SOTO, Hernando. **O mistério do capital**. Tradução de Zaida Maldonado. Rio de Janeiro: Record, 2001, p. 59.

⁷⁴⁶ BUCCI, Maria Paula Dallari. Método e aplicações da abordagem Direito e Políticas Públicas (DPP). **Revista Estudos Institucionais (REI)**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 3, p. 791-832, 2019.

monopólio natural no espaço urbano, o que produz um conflito de classes no ambiente construído entre proprietários e não proprietários. Em sua visão, a realidade mercadológica faz surgir oportunidades para construtoras, loteadores, especuladores, para obtenção de novos lucros e rendas⁷⁴⁷.

Por certo, a visão individualista extremada enfraquece os direitos coletivos e sociais difusos, sobretudo, em situações de injustiças históricas. Na Índia, por exemplo, há um assentamento precário com 19 milhões de pessoas, e a tendência é triplicar essa injustiça social. A realidade global com o excesso de poupança estéril favorece toda sorte de especulações. Não existem soluções simples na esfera econômica e social democrática. No entanto, essa realidade capitalista pode provocar prejuízos à democracia, sobretudo, em razão da violência urbana.

O sociólogo Henri Bergson foi quem primeiro estudou os aspectos das sociedades abertas e sociedades fechadas, concluindo que o ser humano tem uma natureza feroz. Uma sociedade fechada tende a se levantar contra seus inimigos, o que constitui uma obrigação moral estabelecida para obrigar seus indivíduos a agirem com certo padrão de conduta para alcançar coesão natural; utiliza-se de constrangimento moral para a observância de regras; as pessoas comportam-se como formigas em um formigueiro, ou são excluídas, são taxadas de inimigas, com base em um padrão moral fechado⁷⁴⁸. A polarização reflete isso.

Há sempre um risco nos extremos. Segundo Popper, o totalitarismo tende a se utilizar da perigosa concepção de que o direito deve ser “útil ao poder de minha nação, de minha classe ou de meu partido”⁷⁴⁹. Até mesmo Friede, citando Miranda Rosa, demonstra que o nazismo utilizou-se desse expediente para reforçar o seu poder ora com apologia à extrema aplicação da lei ora com sua interpretação frouxa, em nome dos princípios atinentes ao nacional-socialismo, sobretudo, bélico na prática⁷⁵⁰. Por isso, esta pesquisa optou por fazer um recorte epistemológico fora dos extremos. Merece destaque o esforço de superação dialética bobbio. Bobbio propõe a necessidade de aproximação dos extremos, para a superação dialética do liberalismo e do comunismo⁷⁵¹.

Muitas vezes os bairros periféricos aparecem nas mídias somente como locais ilegais, perigosos em razão de crimes, de tráfico de drogas ou devido à presença de milicianos. No

⁷⁴⁷ HARVEY, David. O trabalho, o capital e o conflito de classes em torno do ambiente construído nas sociedades capitalistas avançadas. *Revista Espaço e Debates*, n. 6, p. 7-14, 1982.

⁷⁴⁸ BERGSON, Henri. *As duas fontes da moral e da religião*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 45-46

⁷⁴⁹ POPPER, Karl. *Sociedade aberta e seus inimigos*. Belo Horizonte: USP Itatiaia, v.1 e v. 2, 1974, p. 106 e 135.

⁷⁵⁰ FRIEDE, Reis. *Ciência do direito, norma, interpretação e hermenêutica jurídica*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004, p. 62.

⁷⁵¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos*. Organizado por Michelangelo Bovero. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000, p. 366 - 367.

entanto, nos assentamentos subnormais, mesmo os mais problemáticos, há pessoas dignas e honradas, que sobrevivem à margem das conquistas econômicas e dos privilégios da civilização. Como visto, essa exclusão tem um viés tributário e de carência de controle social sobre as políticas públicas. Há sempre um risco de inversão de prioridades na gestão pública⁷⁵², e a nova governança deve buscar soluções para essa realidade social perversa.

O princípio da solidariedade social está implícito no seio de toda Carta Magna. Nem sempre os gestores públicos sabem eleger prioridades e zelar pela potência tributária necessária para superar enormes desafios existentes e potencializados para o futuro. Há carência de renovação na gestão municipal, rompendo com os velhos paradigmas patrimonialistas e fazendo surgir novo perfil de lideranças políticas, para tornar a função social da cidade não somente um direito difuso abstrato sem radicalismo, dentro da lei, mas, acima de tudo, torná-la um direito real sob a forma de direito à moradia digna dentro de um sério e consistente Plano Diretor da cidade includente e verdadeiramente democrático.

Atualmente, o problema do Brasil é urbano. Não se pode apartar a revolução fiscal dos direitos humanos, sobretudo, em uma nação em que as elites regionais optaram por tributar pouco a renda e a propriedade, sobretaxando mais o consumo, com distorções e regressivamente, razão de inúmeros conflitos sociais graves no curso da história do Brasil. A dignidade humana necessita ser protegida nas cidades, hoje superpovoadas. Nesse contexto, Torres demonstra que direitos naturais ou direitos humanos revestem-se como direitos fundamentais, direitos civis, liberdades públicas ou direitos individuais. Preexistentes às ordenações objetivas, são inalienáveis, imprescritíveis e dotados de eficácia *erga omnes* e, também, autoaplicáveis, observando que “o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado”⁷⁵³.

Nesse sentido, revela ser um avanço jurídico social o Estatuto da Cidade, para que as reformas pacíficas e democráticas aconteçam de forma revolucionária, desalojando interesses historicamente bem guarnecidos nas políticas regionais brasileiras, de forma que o sentido de nação floresça por um aprofundamento democrático plural no sentido haberliano, ampliando a cultura constitucional, “[...] não sendo possível estabelecer-se um elenco cerrado ou fixado com *numerus clausus* de intérpretes da Constituição”⁷⁵⁴.

⁷⁵² BUARQUE, Cristovam. **A revolução nas prioridades**. São Paulo: Paz e Terra, 1994, p. 5.

⁷⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 8.

⁷⁵⁴ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição – contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 13.

Nesse vértice, a partir dos graves problemas urbanos, propõe-se o fomento de uma juridicidade cidadã até o alcance de reformas tributárias e soluções urbanas inclusivas, com gastos públicos transparentes e arrecadação tributária justa e sustentável no tempo, erradicação de assentamentos precários e maior inclusão social, no sentido apontado por John Rawls, rompendo o véu da ignorância na construção de consensos e conquistando o bem-estar, o máximo possível.

Nessa linha de esforço, na primeira conferência internacional sobre promoção à saúde, em 1986, da Carta de Ottawa, os olhos das nações voltaram-se, ainda que insuficientemente, para a questão da saúde. Essa conferência trouxe a lume alguns princípios para dar efetividade à saúde, a qual vai além de aparato médico-hospitalar, buscando satisfazer, também, as necessidades alimentares e ambientais das pessoas, acesso a renda, justiça social e equidade. Afinal, os efeitos da miserabilidade sobre o ser humano são imensamente nocivos. Devido às restrições orçamentárias, como visto, os pobres perdem parte de seus recursos cognitivos e ficam de tal forma sobrecarregando seus cérebros de estresse, pois, a cada decisão, surge um *trade-off*. Esse consumo da capacidade mental limita as decisões das pessoas pobres⁷⁵⁵.

Considerando as abordagens da economia do bem-estar e da escolha pública, na prática, tem prevalecido a economia do bem-estar. A visão neoliberal encontra-se em crise aguda. O bem-estar não é um truque de retórica, pois exige efetiva construção gradual de viabilidade. Nessa linha, também, a tributação e o direito de bem habitar dignamente nas cidades têm conexão com a solidariedade, afinal, “o direito à cidade surge como um apelo, como uma exigência” e “deve ser formulado como o direito à vida urbana”⁷⁵⁶. Dessa forma, a tributação, a gestão da cidade bem como as relações humanas devem pautar-se por novos valores calcados no princípio da dádiva, na solidariedade e na justiça, com fundamento em uma nova cultura de paz e prosperidade para todos.

Quanto mais difícil o acesso a um mínimo de propriedade urbana, mais os problemas sociais, invasões de terras e edificação de assentamentos precários e violências ocorrerão. Santos dedicou-se muito ao estudo econômico do espaço urbano. Espaços vazios e imensos no seio das cidades geram escassez de terras, a provocar ágios. Os ágios refletem-se na elevação dos preços dos imóveis, da terra ociosa, e, com isso, a oferta de opções de moradias é diminuída. Essa realidade marginaliza os pobres, que acabam indo morar nas periferias e nos morros das

⁷⁵⁵ MULLAINATHAN, Sendhil; SHAFIR, Eldar. **Escassez**. Tradução de Bruno Casotti. Trabalho original publicado em 1972. Rio de Janeiro: Best Business, 2016, p. 138.

⁷⁵⁶ LEFEBVRE, Henri. **Direito à cidade**. Tradução de Rubens Eduardo Frias. São Paulo: Centauro, 2001, p. 118.

cidades, em assentamentos precários. Dessa forma, as cidades espriam-se problemáticas, e os custos de manutenção aumentam.

A especulação imobiliária provoca um círculo vicioso perverso. O crescimento desordenado das cidades, à custa de desemprego e de subemprego, torna-se algo comum. Os pobres ficam invisíveis ao planejamento urbano. Concentram-se as riquezas e as rendas nas mãos de poucos, a matriz tributária possibilita e amplia essa acumulação de capital, até mesmo, em benefícios de grandes corporações nacionais e estrangeiras. O crescimento econômico não significa crescimento social⁷⁵⁷.

A rigidez orçamentária constitui uma forma segura de garantir que as políticas públicas estabelecidas nas esferas federal e estadual cumpram-se, sob pena de improbidade administrativa. Contudo, em períodos mais difíceis, essa rigidez pode ser gravosa, como ocorreu durante a pandemia de Covid-19, quando foi preciso flexibilizar a gestão dos recursos advindos de transferências intergovernamentais. Os investimentos, a infraestrutura urbana, a macroeconomia e o crédito imobiliário acabam por favorecer a especulação imobiliária, que faz crescer a cidade informal, e poucos se beneficiam do esforço da maioria da população municipal⁷⁵⁸. As cidades brasileiras crescem marcadas pela injustiça social e pela violência.

Como visto, a nova governança vai exigir cada vez mais dos prefeitos, sobretudo, quanto mais for crescendo a inclusão digital. Há um conflito aparente de teorias de como otimizar a gestão pública, em meio a conflitos interjurisdicionais, mas há, também, equívocos históricos a serem superados. A rigidez orçamentária é um problema, a desafiar uma nova governança pública voltada à democratização de oportunidades para todos. De certa forma, as concepções liberais e socialistas deveriam ser tomadas como instrumentos para superação de impasses, em prol de resgates sociais. A seguir, serão examinadas duas despesas cruciais que enrijecem a gestão municipal nas áreas de saúde e de educação, as quais são indispensáveis à governança e ao desenvolvimento municipal.

4.2 DESPESAS OBRIGATÓRIAS COM SAÚDE E EDUCAÇÃO

As despesas com saúde e educação são fundamentais ao bem-estar da população e para o pleno desenvolvimento das cidades. A maior parte das transferências intergovernamentais são

⁷⁵⁷ SANTOS, Milton. **A urbanização brasileira**. 3. ed. São Paulo: Hucitec, 1993, p. 95-121.

⁷⁵⁸ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto. A administração tributária do IPTU e seu impacto na efetivação do Estatuto da Cidade. *In*: COSTA, Marco Aurélio. **O Estatuto da Cidade e a Habitat III**: um balanço de quinze anos da política urbana no Brasil e a Nova Agenda Urbana. Brasília: IPEA, 2016, p. 207.

destinadas a essas despesas obrigatórias, destacando-se o financiamento do SUS, com vinculação no orçamento da seguridade social e do FUNDEB tripartite, ou seja, com a participação da União, dos estados e dos municípios.

Por força da Lei Complementar n. 141/2012, cabe aos municípios investirem, no mínimo, 15% de suas receitas em saúde da população. Os estados contribuem com 12% dessas despesas. A União investe o mesmo valor do ano anterior, com o acréscimo, se for o caso, da variação do PIB nessa despesa; ou seja, o repasse da União é variável. O município suporta o que faltar com suas receitas próprias.

O esforço de financiar a educação com mais qualidade, para que o Brasil tenha chance de superar suas dificuldades, é indispensável. A Emenda Constitucional n. 108/2020 alterou as regras do FUNDEB e os critérios de distribuição das cotas do ICMS entre os municípios. O Ministério da Educação produziu um Manual de Orientação do Novo FUNDEB, de forma bem detalhada, com a indicação da base legal, contendo a alteração do artigo 212-A da Constituição Federal de 1988 e a regulamentação contida na Lei n. 14.113, de 25 de dezembro de 2020, quanto aos detalhamentos operacionais.

O FUNDEB é um programa estadual, que engloba municípios e o Distrito Federal. Além dos valores destinados à formação do FUNDEB (20% da arrecadação estadual e municipal). Sabe-se que, na esfera estadual, há a distribuição das cotas do ICMS para os municípios – 25%. Outros tributos também participam da composição desse fundo: 20% da parcela do FPE, da parcela do ITCD, ICMS, IPVA, IPI Exportação, parte recebida da União, a título de ITR, e outros impostos, se criados pela União, e também, de parte do FPM, conforme essa cesta de tributos retirada do manual do FUNDEB ⁷⁵⁹.

No Manual do FUNDEB, também constam outras fontes de receitas. Nesse contexto, a União poderá, eventualmente, fazer alguma complementação em favor dos entes federados que não atingirem alguns critérios previamente fixados: Valor Aluno/Ano Final (VAAF); Valor Anual Mínimo por Aluno (VAAF-MIN) ou Valor Anual Total Mínimo por Aluno (VAAT-MIN) e Valor Aluno por Aluno/Resultado (VAAR), por definição nacional, conforme a melhoria da aprendizagem, redução das desigualdades, entre outros, com os percentuais distribuídos no Manual de Orientação do Novo FUNDEB, por lei, sendo a complementação do VAAF em pelo menos 10% e as complementações de VAAT e do VAAR progressivas, até chegar, em 2026, no teto de 23% de complementação. Alguns estados das regiões Norte e

⁷⁵⁹ BRASIL. Ministério da Educação. **Manual de orientação do novo FUNDEB**: Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação. Brasília: FNDE, 2021.

Nordeste têm recebido essas complementações; o desembolso da União, em 2022, deve ser em torno de R\$ 20 bilhões.

O FUNDEB possibilita atendimento às seguintes etapas e modalidades de ensino: creches, ensino fundamental e ensino médio; ensino regular (infantil, fundamental e médio); educação especial (situações especiais); educação de jovens e adultos e ensino profissional integrado. Há previsão de controle social por conselhos no FUNDEB, quanto à aplicação dos recursos.

Com base na Emenda Constitucional n. 108/2020, o FUNDEB será formado por 20% de toda arrecadação de estados e municípios, sendo boa parte desses valores destinada aos profissionais da educação, equipamentos, entre outras finalidades. Essa Emenda Constitucional alterou vários artigos da Constituição Federal de 1988 – artigos 158, 163, 193, 206, 211, 212, 212-A. O limite de utilização do FUNDEB para pagamento de pessoal é 70% dos recursos. Não se admite desse fundo pagar aposentadorias e pensões⁷⁶⁰.

Nos termos do artigo 158, inciso IV, da CF/88, 25% da arrecadação do ICMS pertence aos municípios. Agora, há previsão de que 65% sejam pela apuração do valor adicionado de ICMS no município; mais 35%, conforme lei estadual. Desses 35%, pelo menos, 10%, obrigatoriamente, deverão ser distribuídos de acordo com a aferição do grau de produtividade escolar, de aprendizado, frequência escolar, desenvolvimento ambiental, enfim, segundo lei estadual, que deverá fixar os parâmetros distributivos entre os municípios. Os estados tiveram dois anos para se adaptarem à Emenda Constitucional n. 108/2020.

A União compromete-se a complementar os valores necessários às coberturas aos estados que não conseguirem cumprir os valores mínimos com base no Valor Aluno Ano Fundamental e Valor Aluno Ano Total, como será examinado em mais detalhes no exame das despesas municipais. É interessante observar que o FUNDEB é uma norma de caráter nacional, mas o fundo é estadual, para aplicação vinculada, com diversos critérios a partir das matrículas escolares.

Nesta pesquisa, observou-se que o estado de Goiás ainda não se reorganizou quanto à Emenda Constitucional n. 108/2020, pois continuou obedecendo a normativa da Lei Complementar n. 63, 11 de janeiro de 1990, que fixava critérios para a distribuição da participação dos municípios na cota de 25% do ICMS, conforme disposto no artigo 158, inciso IV, da Constituição Federal. Mas, há regramento também na Constituição Estadual goiana, no artigo 157, que fixa os critérios para a composição do Índice de Participação dos Municípios

⁷⁶⁰ BRASIL. Ministério da Educação. **Manual de orientação do novo FUNDEB**: Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação. Brasília: FNDE, 2021.

no estado de Goiás, sendo: a) 85% da cota na proporção do valor adicionado nas operações de ICMS – venda + transporte interestadual / intermunicipal (+) comunicação (-) valor de aquisição; em relação ao Simples Nacional, fixou-se estimativa de 32% de valor adicional sobre o faturamento; b) 10% distribuído por critério isonômico para todos os municípios; c) 5% distribuídos na proporção do cumprimento das exigências estabelecidas voltadas à defesa e à preservação ambiental – há um índice ecológico para aferição e aplicabilidade desse percentual. Assim, quanto mais o município emitir notas fiscais, mais aumentará sua participação na distribuição da cota do ICMS⁷⁶¹.

No entanto, a Emenda Constitucional n. 108/2020 alterou a composição do Índice de Participação dos Municípios no ICMS, que pode ter até 90% sobre o valor adicionado e 10% em prol dos demais fatores, conforme os critérios estaduais: população, evolução educacional, fatores ambientais, critério isonômico, saúde municipal, qualidade da merenda escolar, número de matriculados, entre outros.

Quanto à importância educacional, cabe registrar que a taxa interna de retorno da educação média na Hungria é de, aproximadamente, 16%; na Inglaterra, 12,6%; nos Estados Unidos, 11,1%; no Brasil, é de 14% em relação ao Ensino Médio e Superior⁷⁶²; já a taxa de retorno por investimento no Ensino Fundamental é de 32% no Brasil⁷⁶³. Assim, o investimento em educação é altamente promissor no território brasileiro.

Nesse ideal, é importante registrar que o FUNDEB não fere a Lei de Diretrizes de Bases da Educação. Os marcos de produtividade e de medição do progresso no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) representa um passo concreto na melhoria dos padrões educacionais brasileiros. Quase todos os problemas nacionais esbarram na questão educacional. Logo, há, na nova formatação do FUNDEB, um passo importante para o futuro do Brasil.

Como visto anteriormente, tem-se o mesmo fenômeno em gastos com saúde, pois da receita líquida municipal 25% deve ser aplicada em educação e 15%, em saúde, obrigatoriamente, por força dos artigos 198 e 212 da Constituição Federal de 1988 e do artigo 7º da Lei Complementar n. 141/2012. O problema é que tem sido comum que os gastos superem o valor das transferências recebidas, invadindo, assim, as receitas próprias.

⁷⁶¹ GOIÁS (Estado). Secretaria de Economia do Estado de Goiás. **FUNDEB e IPM: ferramentas essenciais para educação pública e desenvolvimento social**. Goiânia: Coordenação de Educação Fiscal, 26 abr. 2022. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=NB7sQY-OZ1w&t=5258s>. Acesso em: 26 abr. 2022.

⁷⁶² BARBOSA FILHO, Fernando; PESSOA, Samuel. **Retorno da educação no Brasil**. Disponível em: http://www.ie.ufrj.br/datacenter/ie/pdfs/seminarios/pesquisa/texto_19_09.pdf. Acesso em: 10 ago. 2022.

⁷⁶³ LANGONI, Carlos Geraldo. **A economia da transformação**. 3. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 1982, p. 143.

Na pandemia, o quadro de saúde ficou caótico. Conforme mencionado anteriormente, áreas superlotadas, sem saneamento básico e água encanada, como favelas favorecem a propagação de epidemias, a exemplo da transmissão da Covid-19⁷⁶⁴. Moura e Mota, lembrando as lições de Tomás de Aquino, na lavra de John Fennis, justificam caber suscitar em quadros caóticos a *exceptio in rebus extremis*⁷⁶⁵.

Um contexto de intensas vulnerabilidades e desigualdades aflora no mundo e no Brasil⁷⁶⁶. A pandemia não revela somente as desigualdades e as vulnerabilidades sociais. Ela denuncia que pessoas são mais importantes que aplicações financeiras especulativas. No entanto, o artigo 6º, da Carta da República, fixam-se diversos direitos sociais, entre eles, o direito à segurança, à educação, à saúde, entre outros. As dificuldades existenciais aguçam o senso crítico da população.

Muitos perderam seus empregos na pandemia de Covid-19. Muitas empresas faliram. Cresceram as agressões verbais e físicas domésticas, as separações de casais. Obviamente, tanta mudança repentina exigiu, e ainda exige, muito da estrutura psicológica das pessoas. Entre os principais transtornos mentais em situações da Síndrome Respiratória Aguda Grave (SARS), destacam-se alguns efeitos que podem ser prolongados. Em circunstâncias típicas, surgem casos de ansiedade, depressão, comportamentos compulsivos, fobias específicas, doenças psicossomáticas, abuso de álcool, drogas e substâncias psicoativas, Transtorno Obsessivo-Compulsivo (TOC), Transtorno do Estresse Pós-Traumático (TEPT), além de suicídios⁷⁶⁷.

Desde a Carta de Ottawa, de 1986, existe um convite das Nações Unidas à solidariedade em questões de saúde e de bem-estar nas cidades⁷⁶⁸. No entanto, poucos avanços foram notados. Veio a pandemia do coronavírus e complicou ainda mais a claudicante marcha das nações. O fator solidariedade atraiu atenção em meio a essa crise humanitária de grandes proporções com o advento da Covid-19. Em situações de guerras, as dádivas também permitem que pessoas sobrevivam. Assim, o fator solidariedade social pode ser a força motriz para a superação de

⁷⁶⁴ BROTHERHOOD, Luiz; SANTOS, Tiago; MATA, Daniel. **Slums and pandemics**. 4 jan. 2021. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3665695>. Acesso em: 15 fev. 2022.

⁷⁶⁵ MOURA, Emerson; MOTA, Maurício. **Direito fundamental de propriedade e a função socioambiental nas cidades**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 181.

⁷⁶⁶ BERNARDES, Júlia Adão; ARRUIZZO, Roberta Carvalho; MONTEIRO, Daniel Macedo Lopes Vasques. Geografia e Covid-19: neoliberalismo, vulnerabilidades e luta pela vida. **Revista Tamoios**, ano. 16, n. 1, 2020. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/tamoios/article/view/50645/33481>. Acesso em: 22 mar. 2022.

⁷⁶⁷ LEE, Antoinette M. *et al.* Stress and psychological distress among SARS survivors 1 year after the outbreak. **The Canadian Journal of Psychiatry**, Bethesda, MD, v. 52, n. 4, p. 233-240, 2007.

⁷⁶⁸ WORLD HEALTH ORGANIZATION. **The Ottawa Charter for Health Promotion**. First international conference on health promotion, ottawa, 1986. Disponível em: <https://www.who.int/healthpromotion/conferences/previous/ottawa/en/>. Acesso em: 17 fev. 2022.

inúmeros desafios em nações que passam por momentos desafiadores e que necessitam libertar-se dos grilhões da pobreza.

Neste tópico, foi possível observar que as despesas com saúde e educação superam as transferências vinculadas do FPE e do FPM, a invadirem as receitas próprias, engessando os orçamentos municipais. De toda sorte, a opção pelo bem-estar, como mencionado, não é apenas uma questão teórica, mas, sobretudo, pragmática e de justiça nesse viés solidário. O bem-estar, além de envolver decisões econômicas, também está ligado a aspectos de saúde e de educação. O esforço para que um município progrida socialmente exige várias políticas públicas e coordenação intergovernamental. No tópico seguinte, será desenvolvido um estudo de caso em duas cidades médias: Anápolis e Barreiras, reunindo a teoria e a realidade dessas localidades.

4.3 TRIBUTAÇÃO, PLANEJAMENTO E REURB-S EM ANÁPOLIS

Anápolis – GO, na Região Centro-sul, e Barreiras – BA, na Região Nordeste, são duas cidades médias com elevado grau de desenvolvimento, que vêm expandido-se de forma acelerada em meio a desafios sociais. Anápolis situa-se entre duas grandes capitais, em interface com Brasília e com Goiânia. Por sua vez, Barreiras é o maior polo de desenvolvimento do oeste baiano, sendo uma das cidades em que são vendidas mais caminhonetes no Brasil, pois seu *agribusiness* é significativo. A pujança dessas duas cidades estratégicas atraiu atenção para uma análise mais detalhada sobre seus desenvolvimentos urbanos e tributários.

4.3.1 Planejamento urbano e REURB-S em Anápolis

O desenvolvimento da cidade vê-se orientado pelo seu Plano Diretor, o que se destaca ainda mais em um município tão importante como Anápolis, que é a segunda cidade mais desenvolvida do estado de Goiás, em crescimento, com franca industrialização, como será examinado a seguir.

Com a Revolução de 1930, a oligarquia política local da cidade foi abalada e, em seguida, houve o deslocamento da capital de Goiás para Goiânia⁷⁶⁹. A partir da década de 1930, a região experimentaria grande desenvolvimento, com a extensão da Ferrovia Centro-Atlântica até Anápolis, da Rede Ferroviária Federal, passando por Minas Gerais, ligando-a com o Estado do Espírito Santo. Depois, houve a fundação de Brasília, no final dos anos de 1950. A expansão

⁷⁶⁹ SILVA, Júlia Bueno de Moraes. **O interior e sua importância no projeto centralizador do Brasil: Anápolis** ano 20-30. 1997. 102 f. Dissertação (Mestrado em História) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 1997.

da malha viária deu sustentabilidade a seu desenvolvimento com a construção da BR 153 (Belém-Brasília), BR 020 (Brasília-Fortaleza), da BR 060, ligando Brasília e Goiânia, o que veio contribuir muito para o desenvolvimento de Anápolis.

Nesse processo, a indústria farmacêutica, também, desenvolveu-se em Anápolis, pois instalou-se no Distrito Agroindustrial de Anápolis (DAIA), no qual estão instaladas 43% das indústrias goianas. Ademais, em Anápolis, há uma significativa rede de atacadistas, colégios e faculdades. Anápolis sedia um porto seco, a Estação Aduaneira do Interior, para escoamento e exportação de grãos e de produtos agroindustrializados, para diversos locais do mercado interno e externo⁷⁷⁰.

Nesse contexto, cabe ressaltar que as cidades são centros de conhecimentos, riquezas, obras e técnicas⁷⁷¹. O crescimento urbano tem correlação com o processo de industrialização, êxodo rural e modernização das cidades⁷⁷². A empresa de consultoria de negócios Urban Systems divulgou um estudo sobre as 100 melhores cidades para fazer negócios no Brasil, e Anápolis figura na 64ª posição em relação a comércio, 93ª posição em negócios industriais e 62ª posição em educação⁷⁷³.

Porém, as rígidas políticas de proteção à propriedade privada no modelo liberal-republicano geraram a produção de normas, absolutizando o direito de propriedade como já visto. A Lei n. 6.766/1976, que regula os loteamentos legais para registro imobiliário, de certa forma, serviu como estímulo a que surgissem loteamentos clandestinos, ilegais, à margem do planejamento público, fenômeno ocorrido praticamente em todo o território nacional. A mudança de paradigma começou com o reconhecimento, na Constituição Federal de 1988, da função social da propriedade e, também, com a aprovação da Emenda Popular de Reforma Urbana, que aprovada fixou o capítulo da Política Urbana nos artigos 182 e 183 da Carta da República, com os detalhamentos supervenientes no Estatuto da Cidade. Citando Fernandes, Alfonsin reconhece que se instituiu uma “nova ordem jurídico-urbanística”, o que também abriu espaço para o ativismo judicial em matéria de direitos sociais e de moradia, ainda que timidamente⁷⁷⁴.

⁷⁷⁰ BORBA, Odiones de Fátima; MILAGRES, Gêssica Filgueiras; BARREIRA, Celene Cunha Monteiro Antunes. **Anápolis/GO e suas interfaces com a região urbana do eixo Goiânia/GO-Brasília/DF**. Observatório Geográfico de América Latina, 2012.

⁷⁷¹ LEFEBVRE, Henri. **Direito à cidade**. Tradução de Rubens Eduardo Frias. São Paulo: Centauro, 2001, p. 4-5.

⁷⁷² SANTOS, Milton. **A urbanização brasileira**. 3. ed. São Paulo: Hucitec, 1993, p. 95, 106 e 121.

⁷⁷³ URBAN SYSTEMS. **Melhores cidades para fazer negócios**. Versão 2.0 do estudo, 10 dez. 2020.

⁷⁷⁴ ALFONSIN, Betânia de Moraes *et al.* A ordem jurídico-urbanística nas trincheiras do Poder Judiciário. **Revista Direito e Práxis**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 14, p. 421-453, 2016.

Na Lei n. 6.766/1976, para que um loteamento seja regular, exige-se que uma parte do loteamento seja reservada para a instalação de equipamentos públicos, escolas, pavimentação, energia elétrica, entre outros serviços públicos. No entanto, o loteador clandestino, geralmente denominado, popularmente, como grileiro, não observa nada disso e expande a cidade, invadindo áreas limítrofes urbanas e rurais. A camada da população que não consegue adquirir imóveis dentro da cidade legal acaba socorrendo-se da esperança de ter um teto, o que alimenta a indústria perversa de “posses” sem infraestrutura, e, com base em recibos apócrifos, alguns adquirem essas posses de boa-fé, outros nem tanto. Quando esses assentamentos ocorrem em terras privadas, com o tempo, podem tais posseiros serem beneficiados pela usucapião, o que não ocorre em terras públicas, ou quando são despejados. Assim, verifica-se a inefetividade da Lei n. 6.766/1976, pois não protege a camada hipossuficiente da sociedade⁷⁷⁵. Essa realidade também está presente em Anápolis.

Mas, a execução da política urbana constitucional foi outorgada à municipalidade para ordenação e expansão da cidade, por intermédio do Plano Diretor do município, sendo obrigatório para cidades acima de 20 mil habitantes, nos termos do artigo 182, parágrafo 1º, da Constituição Federal. Cabe ao poder público controlar, fiscalizar (poder de polícia) e organizar o solo de toda a área urbana.

Assim, dentro do ideal desenvolvimentista, a Prefeitura de Anápolis disponibilizou para o cidadão uma série de serviços, listando-os por secretaria, muitos deles de acesso *on-line*, de forma a favorecer a interação digital e o acesso dos contribuintes e moradores ao portal da prefeitura, à ouvidoria, a serviços oferecidos pelo WhatsApp, o que demonstra o esforço da atual gestão de aproximar o cidadão dos serviços públicos municipais.

Em termos urbanísticos, foi feita a revisão do Plano Diretor da cidade, de forma participativa, com a edição da Lei Complementar municipal n. 349, de 7 de julho de 2016, para orientar as futuras adequações e expansões em áreas urbanas e rurais, observando os princípios norteadores do Estatuto da Cidade. Além de mapear os diversos problemas da cidade, o Plano Diretor dividiu o território em macrozonas, zonas e áreas especiais, visando a sedimentar estratégias de desenvolvimento sustentável da cidade.

No artigo 167 da Lei Complementar municipal n. 349/2016, são especificadas as diretrizes para orientar as políticas de habitação de interesse social. As diretrizes de gestão municipal constam no artigo 187, destacando-se o interesse pela implantação do cadastro multifinalitário, com o objetivo de mantê-lo atualizado.

⁷⁷⁵ SILVA, Matheus Faccin. **A nova regularização fundiária aplicada nos assentamentos informais**. Curitiba: CRV, 2020, p. 31.

Nos termos do artigo 9º da mesma lei complementar municipal, foram fixadas as seguintes macrozonas: a) Macrozona de Ribeirão João Leite; b) Macrozona do Rio das Antas; c) Macrozona do Rio Piancó; d) Macrozona do Rio Padre Souza; e) Macrozona do Rio Caldas. Cada macrozona foi dividida em zonas e em áreas especiais, de acordo com características específicas, descritas na Lei Complementar Municipal n. 349/2016, conforme demonstrado na Figura 5, a seguir.

Figura 5 – Mapa do município de Anápolis e suas macrozonas



Fonte: PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS, 2016⁷⁷⁶.

Nesse zoneamento, porém, nos termos dos artigos de 15 a 26 da mesma lei complementar, algumas atividades são definidas como fundamentais: a) Zona Urbana Descontínua (ZUD) dos distritos – ocupações consolidadas com funções urbanas nos limites urbanos; b) Zona de Desenvolvimento Econômico (ZDE) – áreas para o desenvolvimento econômico; b) Zona Linear de Desenvolvimento Econômico (ZLDE) – áreas de parcelamentos de solo para regularizações, com fins industriais, comerciais, prestacionais e institucionais; c) Zona Linear do Eixo Brasil Norte (ZLBN) – áreas de uso misto por critério de uso e nível de incomodidade; d) Zona Linear do Eixo Brasil Sul (ZLBS) – uso misto de ocupação com

⁷⁷⁶ PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Revisão do Plano Diretor de Anápolis**, 2016. Disponível em: https://sapl.anapolis.go.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2016/5/5_texto_integral.pdf. Acesso em: 15 out. 2022.

critérios por incomodidade; e) Zona Linear do Eixo Brasil Centro (ZLBC) – uso misto com restrição de densidade; f) Zona Urbana Mista (ZUM) – com infraestrutura; g) Zona Central (ZC) – áreas históricas da cidade; h) Zona Rural (ZR) – áreas para usos sustentáveis hídricos, recuperação de áreas degradadas, de agricultura orgânica, nascentes, corredores ecológicos, unidades de conservação e parques, áreas de interesse ambiental e reserva legal.

Já no artigo 196 da Lei Complementar Municipal n. 349/2016, estão presentes todos os instrumentos de política urbana previstos na Lei n. 10.257/2001 bem como em leis orçamentárias e institutos administrativos, como desapropriação, servidões, concessão de projetos urbanísticos a particulares, outorga onerosa do direito de construir, regularização urbanística, estudos técnicos de impacto ambiental e de vizinhança, parcelamento e edificação compulsórias, IPTU progressivo no tempo (áreas vazias a serem definidas por lei, com mapa dos vazios no Anexo IV), desapropriação com pagamento por títulos da dívida pública, direito de preempção (áreas definidas com direito de preferência do município em caso de venda; artigos 208 e 209), sendo facultado aos proprietários concessões de direito de construir ou de outorga onerosa, entre outros, sem prejuízo da utilização de mecanismos de participação social, em caso de o uso dos instrumentos constituírem despesas públicas, nos termos do artigo 199 da Lei Complementar Municipal n. 349/2016. O valor da outorga onerosa pode ser obtido com a seguinte fórmula:

$$VTO = Ve \times 1\% \quad (7)$$

sendo VTO = valor da outorga onerosa, Ve = área excedida x valor do CUB (CUB = custo unitário básico). Como área excedida, tem-se o valor em metros quadrados da área construída que exceder o coeficiente de aproveitamento básico fixado em lei. O CUB é divulgado pelo Sindicato da Construção Civil do Estado de Goiás. Até sair o Habite-se, essa outorga deve estar quitada. Os recursos financeiros auferidos serão aplicados em regularizações fundiárias e em urbanizações (artigo 230). Há previsão, também, de se constituir outorga onerosa de alteração de uso do solo, mediante pagamento de preço público, com base na seguinte fórmula (artigo 239):

$$VAUS = (Vm \times 0,20) \times QUA \quad (8)$$

sendo VAUS = valor da outorga onerosa de alteração de uso do solo, Vm = valor referencial do custo unitário básico de construção – CUB, QUA = quantidade de metros quadrados gerados pela aplicação da alteração do uso do solo (AUS). Os recursos financeiros auferidos também

serão aplicados em regularizações fundiárias e em urbanizações. Há previsão, ainda, para operações urbanas consorciadas, a exigir aprovação por lei.

A lei que fixou o Plano Diretor de Anápolis tem previsão de vários instrumentos em prol da regularização fundiária, para reconhecimento de assentamentos precários, posses urbanas, parcelamentos irregulares e ilegais, visando à regularização fundiária (artigo 260): a) a Concessão do Direito Real de Uso (CDRU); b) a Concessão de Uso Especial para Fins de Moradia (CUEM); c) a usucapião especial de imóvel urbano; d) o direito de preempção; e) o direito de superfície, nos termos do artigo 21 e seguintes da Lei n. 10.257/2001 e de lei municipal específica; f) a assistência técnica urbanística, jurídica e social gratuita; g) a inclusão no cadastro dos Programas de Habitação de Interesse Social cumpridos os requisitos. A CUEM pode ser coletiva (artigo 263). Nesse contexto, assegurar sempre a participação popular com audiências públicas para as decisões urbanas e orçamentárias é primordial.

Em que pese toda a organização institucional abrangente ao Plano Diretor revisto em 2016, a participação popular ainda é bem tímida. Entretanto, os alunos do Ensino Médio têm participado um pouco das políticas públicas das cidades, graças aos esforços da educação fiscal goiana, fazendo constar esse aspecto como parte do currículo escolar.

Por outro lado, o município de Anápolis tem seu Código Tributário Municipal regido nos termos da Lei Complementar municipal n. 136, de 28 de dezembro de 2006, compreendendo todos os impostos de competência municipal (IPTU, ISS e ITBI), taxas, contribuição de iluminação pública, contribuição de melhoria e preços públicos sobre bens e serviços públicos, imunidades e isenções. Os detalhes da arrecadação serão examinados mais à frente.

Anápolis, nos termos do artigo 27 do Código Tributário Municipal, constituiu uma comissão para determinar os valores unitários para constar na planta genérica de valores imobiliários, com sete membros indicados pelo prefeito. Essa comissão avalia os preços por área construída e padrão de construção, locações correntes, serviços e equipamentos públicos disponíveis no local, entre outros fatores, para chegar aos valores unitários. A comissão é formada por um gestor imobiliário, um representante do fisco municipal, um representante do Sindicato da Construção Civil, um representante do setor de corretores de imóveis e três representantes da Câmara Municipal (artigo 29).

É interessante observar que esse Código Tributário Municipal prevê que pessoas com doenças gravíssimas são isentas de pagar impostos sobre seus imóveis, até o valor de R\$ 120.000,00, o que satisfaz o princípio da solidariedade social (artigo 25, inciso VI e parágrafo

2º). Ainda não consta nesse código isenção para imóveis doados em REURB-S, o que deverá ser objeto de lei específica.

Trilhando pelas balizas do Projeto de Lei Complementar n. 010, de 8 de abril de 2020, que detalha os investimentos necessários, existe previsão para o desenvolvimento e a implantação de moradias sociais, cuja meta financeira para tal finalidade somou R\$ 3.297.608,78, em 2021. A meta financeira para construção de moradias de baixa renda, em 2021, foi de R\$ 3.724.801,60 e, para programas de recuperação de áreas degradadas, como o Programa Nacional de Desenvolvimento dos Recursos Hídricos (PROÁGUA), R\$ 819.668,91⁷⁷⁷. Cabe ressaltar que o município de Anápolis não dispõe de recursos específicos para novos investimentos em esgoto sanitário. Na Lei Orçamentária Anual de 2021 – Lei Complementar municipal n. 461, de 29 de dezembro de 2020 –, a receita e a despesa municipal foram estimadas, no mesmo patamar, em R\$ 1.625.400.000,00⁷⁷⁸.

Como visto, observadas as leis orçamentárias (LDO, PPA e LOA), a municipalidade pode promover a execução orçamentária vinculada às dotações eleitas. Os estágios da despesa pública são: a) empenho, que visa a enquadrar a despesa no crédito orçamentário pelo ordenador de despesas; b) nota de empenho, que individualiza o credor, o valor da despesa etc.; c) liquidação, que, recebida a mercadoria ou o serviço, visa a conferir ou não direito adquirido ao credor; d) pagamento, que se refere à emissão de ordem de pagamento ou de pagamento imediato, após a liquidação⁷⁷⁹.

No caso, observou-se um descompasso entre o Plano Diretor e as leis orçamentárias. A municipalidade de Anápolis não tem conseguido desenvolver regularização fundiária à suficiência, moradias populares e obras de infraestrutura de saneamento básico. Alguns projetos são executados quando o município consegue verba estadual, para fazer investimentos de saneamento básico, a exemplo da despesa liquidada em 2021, no valor de R\$ 1.100.233,36, como será demonstrado.

No caso do saneamento básico, o Estado de Goiás tem provido recursos para a municipalidade de Anápolis. A cidade não tem recursos próprios para esse investimento. Dessa

⁷⁷⁷ PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Projeto de Lei Complementar n. 010, de 8 de abril de 2020.** Institui a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que dispõe sobre as diretrizes gerais para a elaboração da Lei Orçamentária de 2021. Disponível em: https://sapl.anapolis.go.leg.br/media/sapl/public/materialegislativa/2020/18513/plc_10-2020-projeto_de_lei_ldo_2021.pdf. Acesso em: 24 set. 2022.

⁷⁷⁸ PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Lei Complementar n. 461, de 29 de dezembro de 2020.** Dispõe sobre a estimativa da receita e fixação da despesa do Município de Anápolis, Lei Orçamentária Anual – LOA para o Exercício Financeiro de 2021, na forma da legislação vigente, art. 165, inciso III, § 5º da Constituição Federal. Disponível em: https://acessoainformacao.anapolis.go.gov.br/resp_fiscal/mp/id=18 https://sapl.anapolis.go.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2020/7100/lc_no_461-_2020_-_loa.pdf. Acesso em: 24 set. 2022.

⁷⁷⁹ GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2021, p. 276-279.

forma, o novo marco do saneamento básico abre novos horizontes para a prestação de serviços pela iniciativa privada, para criar externalidades positivas de tratamento de água, resíduos sólidos e esgotos sanitários, a fim de garantir melhor qualidade de vida para os cidadãos, em termos de saúde pública e meio ambiente. No entanto, para o sucesso da nova moldura jurídica para a implementação do direito à água potável, como direito humano indispensável, e ao saneamento básico, sobretudo, será necessária melhor articulação entre a União, os estados e os municípios, para que haja segurança jurídica para as empresas parceiras e justiça tarifária para os consumidores, de forma a que os contratos não sofram rupturas, principalmente, nas instáveis esferas municipais. Esses investimentos demandam longo prazo de maturação para darem resultados⁷⁸⁰. Esses aspectos foram aprofundados no Capítulo 2 desta tese.

Anápolis apresentava inúmeros problemas arrecadatários até o ano 2020. Com a atual gestão do Secretário Municipal de Economia e Finanças, a partir de 2021, um amplo programa de atualização da planta genérica de valores imobiliários foi executado, em meio a críticas de alguns setores da cidade, mas a medida foi essencial para a recuperação econômica do município. Entretanto, somente 26,31% da receita municipal passou a figurar como própria, sendo, mesmo assim, um avanço significativo.

No Censo de 2010, Anápolis já contava com 334.613 habitantes. O Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) de Anápolis foi calculado em 0,737, em 2010, e a cidade conta com 57,6% de esgotamento sanitário adequado e com 79,3% de domicílios urbanos. O PIB de Anápolis foi apurado em R\$ 14,7 bilhões, em 2010, com 393 pessoas em situação de risco⁷⁸¹. Os dados oficiais estão defasados, pois foram encontradas, nesse mesmo ano, 1.812 pessoas em assentamentos subnormais, segundo o IBGE. No entanto, pelo Diagnóstico do Plano Diretor Participativo de Anápolis, em 2005, já eram 3.000 famílias morando em habitações subnormais na cidade⁷⁸².

Notícia dada pelo Vereador Wenderson Lopes, no portal da Câmara Municipal de Anápolis, destaca que, em negociação com o atual prefeito, está previsto para 2022 um projeto que vai assentar cinco mil famílias com a REURB-S⁷⁸³. Essa realidade demonstra que a

⁷⁸⁰ GADELHA, Hugo Sarmiento *et al.* O novo marco regulatório do saneamento básico e o direito ao acesso à água. **Research, Society and Development**, v. 10, n. 11, e569101118843, 2021. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/18843/18039>. Acesso em: 3 out. 2022.

⁷⁸¹ BRITO, Claudius. Anápolis mantém 2º maior PIB de Goiás, mas com Aparecida já encostada. **Jornal Contexto**, 16 dez. 2021.

⁷⁸² PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Diagnóstico do Plano Diretor Participativo, 2005**. Anápolis, 2005, p. 151.

⁷⁸³ MORAIS, Fernanda. **Wederson Lopes diz que 5 mil famílias serão alcançadas inicialmente com a REURB-S**. Câmara Municipal de Anápolis, 21 mar. 2022. Disponível em: <https://www.anapolis.go.leg.br/institucional/noticias/wederson-lopes-diz-que-5-mil-familias-serao-alcancadas-inicialmente-com-a-reurb-s>. Acesso em: 20 set. 2022.

necessidade de regularização fundiária urbana é bem maior que as estimativas oficiais. Pode-se observar, também, que o direito urbanístico vem fazendo eco, e, com o advento da Lei n. 13.465/2017, a regularização fundiária urbana, tanto de interesse específico como de interesse social, começa a entrar nas agendas políticas da cidade.

O Plano Diretor de Anápolis já foi atualizado. Contudo, os aportes de receita, própria e por transferências, ainda estão atrelados às despesas tradicionais. Se não ocorrer uma cooperação intergovernamental para a REURB-S, a municipalidade precisará aumentar suas receitas próprias para o desenvolvimento desse tipo de regularização bem como para infraestrutura de saneamento básico em assentamentos subnormais consolidados, de relevante interesse social.

A lógica de Soto parece fazer eco no Brasil, possivelmente, por ser mais barato que fazer uma urbanificação integral em assentamentos subnormais consolidados. De toda sorte, no diagnóstico de Soto, o problema dos pobres é possuir casas, devendo ser resolvidas as posses urbanas e rurais, sem escrituras públicas. As pessoas não conseguem empréstimos, pois não podem oferecer garantia alguma. Sustenta que este é um imenso capital morto, que não gera riquezas. No entanto, para Soto, é o capital que gera riquezas e confere produtividade ao trabalho como “sangue vital do capitalismo”⁷⁸⁴.

Em 2003, Anápolis tinha 32,51% de sua população classificada como pobre, segundo dados do IBGE⁷⁸⁵. Só agora, em 2022, surgem os primeiros projetos de lei para resolver o problema de assentamentos subnormais na cidade, em razão do Estatuto da Cidade e da Lei de Regularização Fundiária. Na linha de Soto, a Prefeitura de Anápolis encaminhou projeto de lei para a Câmara de Vereadores, com o objetivo de promover a doação de lotes a pessoas de baixa renda, visando à regularização fundiária. Trata-se do Programa Meu Lote, Minha Vida. A expectativa é doar 2,8 mil lotes em Anápolis⁷⁸⁶.

Obviamente, o avanço de pautas sociais exige cidadania, senso de solidariedade e justiça. Foi preciso grande mobilização popular, como fato social, como visto, para que fossem incluídos na atual Constituição Federal os artigos 182 e 183, que são regulados pelo Estatuto da Cidade⁷⁸⁷. Assim, aos poucos, as cidades abrem-se para a cultura do direito social urbano, o

⁷⁸⁴ SOTO, Hernando. **O mistério do capital**. Tradução de Zaida Maldonado. Rio de Janeiro: Record, 2001, p. 19.

⁷⁸⁵ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Incidência da pobreza**. Anápolis, 2003. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/go/anapolis/pesquisa/36/0>. Acesso em: 30 set. 2022.

⁷⁸⁶ PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Administração municipal entrega ao Legislativo Projeto de Lei para doação de 2,8 mil lotes**, 11 maio 2022. Disponível em: <https://www.anapolis.go.gov.br/administracao-municipal-entrega-ao-legislativo-projeto-de-lei-para-doacao-de-28-mil-lotes/>. Acesso em: 30 set. 2022.

⁷⁸⁷ SILVA, Matheus Faccin. **A nova regularização fundiária aplicada nos assentamentos informais**. Curitiba: CRV, 2020, p. 21.

que remete à feliz concepção de Reale, de integração normativa de fatos conforme valores, ou seja, em nova dinâmica dialética e simultânea de fato, valor e norma⁷⁸⁸. Nesse sentido, a Câmara de Vereadores tem debatido a possibilidade de transformar Anápolis em uma cidade inteligente, e, para esses estudos, foi formada a Frente Parlamentar Anápolis 2030⁷⁸⁹. Cidade inteligente não deve ter favela.

Pode-se observar, até aqui, que vai materializando-se a preocupação na municipalidade de Anápolis em dar concreção à Lei de Regularização Fundiária e ao Estatuto da Cidade, cujos valores de solidariedade social estão forçando a administração local a rever sua agenda política, que passa a se voltar para a implementação de políticas públicas de interesse social. A seguir, serão examinadas as alternativas de financiamento de REURB-S em Anápolis.

4.3.2 A REURB-S em Anápolis

Em geral, as capitais conseguem financiamentos em instituições financeiras nacionais e internacionais, como visto, para a realização de atividades urbanísticas e de REURB-S. Contudo, nem sempre, tais oportunidades são afetas a municípios menores que, até mesmo, devido à alternância eleitoral, têm dificuldades para ofertarem garantias creditícias e segurança suficiente quanto ao pagamento de eventuais empréstimos. A solução para esse financiamento vem de programas intergovernamentais, de PPPs ou de receitas próprias.

Além de ser dispendiosa, uma REURB-S é uma tarefa complexa. Há de ser disponibilizado o terreno e levantados fundos para esse financiamento, pois os assentamentos subnormais não obedecem a parâmetro urbanístico de parcelamento do solo, nem mesmo registrário.

No entanto, fica a cargo da municipalidade planejar e implementar a REURB-S, a partir da inclusão da Zona Especial de Interesse Social no Plano Diretor da cidade. Possivelmente uma das primeiras investigações pode ser a análise quanto à possibilidade da usucapião individual ou coletiva do assentamento subnormal, extrajudicial ou judicial. Para isso, os gestores municipais precisam estar preparados para esses exames documentais. Outra

⁷⁸⁸ CELLA, José Renato Gaziero. **Teoria tridimensional do direito de Miguel Reale**. Curitiba: Juruá, 2012, p. 46-47.

⁷⁸⁹ PIRES, Orisvaldo. **Câmara cria a Frente Parlamentar Anápolis 2030 para debater sobre a construção de uma cidade inteligente**. Câmara Municipal de Anápolis, 5 abr. 2022. Disponível em: <https://www.anapolis.go.leg.br/institucional/noticias/camara-cria-a-frente-parlamentar-anapolis-2030-para-debater-sobre-a-construcao-de-uma-cidade-inteligente>. Acesso em: 6 out. 2022.

hipótese tem-se na aquisição de solo para reassentamento, sobretudo, quanto a áreas de risco, com promoção de permutas de imóveis com transferências de direito de construção, nos termos dos artigos 15 e 35, do Estatuto da Cidade.

Há, também, possibilidade de a municipalidade notificar o proprietário para Parcelamento, Edificação ou Utilização Compulsórios (PEUC). A desapropriação é cara, e a fixação do IPTU progressivo no tempo também é uma forma de incentivar a construção ou o parcelamento do solo, para melhor aproveitamento. O consórcio imobiliário é uma opção prevista no artigo 46 do Estatuto da Cidade, entre outras possibilidades. Outra maneira de se fazer a regularização fundiária é promover a distribuição de lotes e de escrituras públicas, como já em projeto em Anápolis.

A convidativa tese de Hernando Soto volta-se à distribuição de lotes, à titulação em massa. Contudo, essa distribuição sem infraestrutura não convence os arquitetos e os ambientalistas. Nesse caso, o ideal seria a promoção de moradias populares com infraestrutura, a exemplo do Programa Minha Casa, Minha Vida, o qual foi um marco no direito urbanístico nacional e, também, na cidade de Anápolis, contando com financiamentos da CEF. Agora, a cidade começa a organizar-se na direção da REURB-S, também.

O problema é que, para a regularização de um assentamento subnormal, algumas providências mínimas são indispensáveis, como a instalação de sistemas de abastecimento de água, de tratamento de esgoto sanitário, de energia elétrica, soluções de drenagem em locais degradados e equipamentos públicos, nos termos do artigo 36 da Lei n. 13.465/2017.

De 2007 a 2016, em torno de 1.058 municípios foram beneficiados com recursos na ordem de R\$ 29,6 bilhões, pelo PAC, para urbanização de assentamentos precários. Os recursos foram oriundos do FGTS, do FNHIS, do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) e do Orçamento da União. Certamente, as grandes capitais receberam-nos. Todavia, em 2013, foi realizada uma audiência pública municipal para debater como transformar o assentamento subnormal de Jardim São Paulo, em Zona Especial de Interesse Social (ZEIS), em Anápolis, pois 59 famílias estavam em área de risco, necessitando de remoção. Outros aglomerados na cidade também estavam sendo objeto de estudos⁷⁹⁰.

A localização privilegiada entre duas grandes capitais favorece para que Anápolis prospere, mas, para crescer sustentavelmente, o município vai precisar investir em REURB-E e em REURB-S. Necessitará de arrecadação tributária suficiente para crescer de modo

⁷⁹⁰ MONTEIRO, Rogério Seabra. **Cidade e meio ambiente**: estudo da qualidade de vida dos residentes do assentamento precário, localizado no Jardim São Paulo, Anápolis – Goiás. 2016. 132 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Ambientais) – Centro Universitário de Anápolis, Unievangélica, Anápolis, 2016.

sustentável. A LOA foi aprovada em 29 de dezembro de 2020, para a execução orçamentária do ano de 2021. A propósito, observe-se, na Tabela 10, a seguir, o detalhamento das receitas municipais no ano de 2021.

Tabela 10 – Detalhamento das receitas do município de Anápolis – 2021

Receitas municipais	Valores arrecadados Projeções atualizadas – jan. 2022
Receita Total	R\$ 1.439.865.215,20
Receitas Tributárias	R\$ 384.519.291,83
IPTU	R\$ 132.058.012,16
ISS	R\$ 94.145.634,50
ITBI	R\$ 30.504.255,17
IRRF	R\$ 60.480.000,00
Outras Receitas Tributárias	R\$ 67.331.390,00
Receitas de Contribuições	R\$ 63.406.558,84
Receita Patrimonial	R\$ 14.483.710,40
Total de Transferências Correntes	R\$ 863.280.612,92
Cota-Parte – FPM	R\$ 89.001.986,94
Cota-Parte – ICMS	R\$ 293.000.000,00
Cota-Parte – IPVA	R\$ 63.034.400,00
Cota-Parte – ITR	R\$ 275.476,86
Transferência LC 61, 1989 – IPI	R\$ 155.938.000,00
Transferência – FUNDEB	R\$ 155.938.000,00
Outras Transferências Correntes	R\$ 256.312.841,31
Outras Receitas Correntes	R\$ 105.611.420,03
DEDUÇÕES	R\$ 90.304.454,32
Dedução de Receita – FUNDEB	R\$ 90.304.454,32
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA	R\$ 1.349.560.760,88

Fonte: PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS, 2020⁷⁹¹. Adaptação própria.

A execução da despesa deve estimular o engajamento da sociedade por parte dos gestores públicos, pois a governança deve ser mediada por tecnologia e participação social. A disciplina fiscal exige amplo sistema de informação de custos integrados à execução do

⁷⁹¹ PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Lei Complementar n. 461, de 29 de dezembro de 2020.** Dispõe sobre a estimativa da receita e fixação da despesa do Município de Anápolis, Lei Orçamentária Anual – LOA para o Exercício Financeiro de 2021, na forma da legislação vigente, art. 165, inciso III, § 5º da Constituição Federal. Disponível em: https://sapl.anapolis.go.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2020/7100/lc_no_461-_2020_-_loa.pdf. Acesso em: 24 set. 2022.

orçamento⁷⁹². Em Anápolis, no ano de 2021, houve um superávit primário, mas zero de despesa com habitação, e a pequena despesa de saneamento é fruto de repasse estadual, conforme pode-se verificar no Tabela 11, a seguir.

Tabela 11 – Execução orçamentária em Anápolis – 2021

Lei Orçamentária Anual 2021	Valor dotações / despesas
Dotação Orçamentária Inicial	R\$ 1.625.400.000,00
Créditos Adicionais	R\$ 126.963.790,66
Dotação Orçamentária Atualizada	R\$ 1752.363.790,66
Despesas Empenhadas	R\$ 1.428.183.066,34
Despesas Liquidadas	R\$ 1.402.619.452,83
Despesas Pagas	R\$ 1.388.562.407,37
Superávit Orçamentário Primário	R\$ 56.490.442,92
Moraria / Saneamento	Valores
Despesa de Habitação Urbana liquidada	R\$ 0,00
Despesa de Saneamento liquidada	R\$ 1.100.233,36

Fonte: PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS, 2020⁷⁹³. Adaptação própria.

O ITBI em Anápolis tem alíquota de 1,5% do valor do imóvel. Contudo, muitos imóveis estão irregulares, sem atualização no registro de imóveis. O vereador Jakson Charles, então líder do governo da Prefeitura na Câmara de Vereadores, após conversar com o Prefeito e o Secretário Municipal de Economia, propôs a redução temporária do ITBI. A redução proposta foi de 50%, passando a alíquota para 0,75%, a fim de aumentar a regularização imobiliária e aumentar a arrecadação desse imposto. Esse projeto de lei foi aprovado, temporariamente, por 60 dias, podendo ser prorrogado. A Lei Complementar Municipal n. 491, de 26 de abril de 2022, após aprovação unânime da Comissão de Constituição de Justiça, foi aprovada e sancionada pelo Prefeito de Anápolis⁷⁹⁴.

⁷⁹² SILVA, Ricardo Pereira; VARELA, Carmen Augusta; PINTO, Sérgio Luiz de Moraes. A implantação de sistemas de informação de custos no setor público: sua implantação e suas dificuldades. In: PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José (coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin, v. III, 2013, p. 408.

⁷⁹³ PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Lei Complementar n. 461, de 29 de dezembro de 2020**. Dispõe sobre a estimativa da receita e fixação da despesa do Município de Anápolis, Lei Orçamentária Anual – LOA para o Exercício Financeiro de 2021, na forma da legislação vigente, art. 165, inciso III, § 5º da Constituição Federal. Disponível em: https://sapl.anapolis.go.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2020/7100/lc_no_461-_2020_-_loa.pdf. Acesso em: 24 set. 2022.

⁷⁹⁴ PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Lei Complementar n. 491, de 26 de abril de 2022**. Dispõe sobre a redução de alíquota de ITBI por prazo determinado aplicável em situações específicas. Disponível em: <https://leis.anapolis.go.gov.br/leis/page/inicio.jsf>. Acesso em: 25 set. 2022.

No Congresso Nacional, há uma proposta em tramitação de transferir a outra metade da arrecadação tributária do IPVA estadual para os municípios, no caso, cada município ficaria com a integralidade da arrecadação sobre a frota municipal. Não se sabe se os estados poderão abrir mão dessa receita. Assim, essa possibilidade foge ao escopo da presente pesquisa. O *site* do DENATRAN noticia que Anápolis conta com 277.247 veículos. Como o município só fica com 50% desse imposto estadual, se esse imposto for passado para o município, haverá um incremento substancial na receita de Anápolis (algo em torno de R\$ 63 milhões), o que seria importante para o projeto da REURB-S sair do papel, mesmo em caráter temporário.

A pesquisa demonstrou ser possível a aplicação de tecnologia de inteligência fiscal para aumentar a arrecadação tributária. Mostrou-se viável mover esforços para manter atualizada a planta genérica de valores imobiliários, com os préstimos de uma comissão de notáveis de diversos setores do ramo imobiliário, a exemplo do que já acontece, também, em Bauru – SP.

Recentemente, a planta genérica de valores imobiliários de Anápolis foi atualizada com georreferenciamento. A base de cálculo do IPTU subiu muito, pois estava bem desatualizada. Foi necessário que as autoridades tributárias e o prefeito da cidade fizessem inúmeras palestras em rádios, na Associação Comercial e Industrial de Anápolis, além de promoverem outros encontros para relações públicas, com o objetivo de explicar a razão do aumento desse imposto, esclarecendo, também, a caótica situação em que se encontravam as finanças públicas do município. Contudo, em visita *in loco*, observou-se não haver espaço para o aumento de alíquotas. Todavia, observou-se progressividade no IPTU, pois as alíquotas praticadas sobre o valor do imóvel variam de 0,5% a 3,5%. Os imóveis não edificados ou subutilizados, conforme a zona, se central, podem ter alíquotas de até 3,5%, o que é uma alíquota elevada para a cidade.

Dessa forma, mesmo sem espaço político para aumento de alíquota, diante da realidade local, observou-se que o Código Tributário Municipal de Anápolis demonstra estar relativamente atualizado, com alíquotas progressivas. Quanto à REURB-S, diante dessa relativa folga de caixa, em receitas próprias, já existe, em 2022, um projeto em negociação com o prefeito e vereadores para assentar cinco mil famílias moradoras em assentamentos subnormais consolidados⁷⁹⁵, o que revela que esse programa supera qualquer estimativa feita anteriormente.

⁷⁹⁵ MORAIS, Fernanda. **Wederson Lopes diz que 5 mil famílias serão alcançadas inicialmente com a REURB-S**. Câmara Municipal de Anápolis, 21 mar. 2022. Disponível em: <https://www.anapolis.go.leg.br/institucional/noticias/wederson-lopes-diz-que-5-mil-familias-serao-alcancadas-inicialmente-com-a-reurb-s>. Acesso em: 20 set. 2022.

Essa política mostra-se extremamente importante nesta época de pós-pandemia, para trazer de volta ao mercado formal quem ficou excluído. Agora, há de ser analisada a viabilidade de implantar um projeto de IPTU Solidário em Anápolis.

Inicialmente, como visto, multiplicam-se os projetos de leis municipais de IPTU Solidário. Entre eles, há um projeto de lei de IPTU Solidário em tramitação na cidade de Gramado – RS, em Teixeira de Freitas – BA e, também, em Aracaju – SE, defendido com entusiasmo nesses locais. Está em tramitação na cidade de Campo Bom – RS proposta de IPTU Solidário. Também, em Varginha – MG. O IPTU Solidário já encontra-se implantado em Farroupilha – RS, destinando 5% de desconto no IPTU para ser doado a uma entidade beneficente; na cidade de Araraquara – SP, também há política de IPTU Solidário. Foi implantado, também, na cidade de Janduí – RN, com desconto em favor de compra e distribuição de cestas básicas⁷⁹⁶.

Como visto, em Goiânia, há uma política extrafiscal chamada de IPTU Social, que isenta proprietários de imóveis de até R\$ 60.000,00 de pagar o IPTU⁷⁹⁷. Em São Carlos – SP, o contribuinte pode utilizar o desconto para ajudar uma entidade local de combate ao câncer. Foi também implantado o IPTU Solidário em São João da Boa Vista – MG, e os recursos foram destinados à Santa Casa da cidade⁷⁹⁸. Essa proposta de IPTU Social já está sendo estudada também em Anápolis.

Em Anápolis, portadores de doenças como câncer entre outras patologias graves são isentos de IPTU, o que também é uma espécie de IPTU Solidário. Contudo, ainda não há um projeto de lei semelhante ao existente em Farroupilha e em São João da Boa Vista, em que uma parcela de desconto do IPTU seja solidariamente destinada a uma entidade beneficente.

No caso, a proposta desta pesquisa é criar uma entidade do Terceiro Setor composta por membros idôneos da cidade, associação de moradores de agrupamentos consolidados informais e pessoas da administração pública local, para a gestão dos recursos do IPTU Solidário. Ainda que não exista esse programa em Anápolis, observa-se que é plenamente possível sua implantação como política extrafiscal para despertar não somente a importância do IPTU como a importância da solidariedade na tributação para soluções sociais.

⁷⁹⁶ PREFEITURA MUNICIPAL DE JANDUIS. **Iptu Solidário**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Le11VzBeVqk>. Acesso em: 6 out. 2022.

⁷⁹⁷ PREFEITURA MUNICIPAL DE GOIÂNIA. **O que é o programa IPTU Social?** Disponível em: <https://www.goiania.go.gov.br/iptu-social/>. Acesso em: 6 out. 2022.

⁷⁹⁸ SANTA CASA DE SÃO JOÃO DA BOA VISTA. **IPTU Solidário**: Santa Casa de São João da Boa Vista. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=p11817fgXYc>. Acesso em: 6 out. 2022.

A sociedade civil juntamente com prefeituras, câmaras de vereadores, igrejas, empresários, moradores de assentamentos, entre outros, podem agilizar, por intermédio do IPTU Solidário, a REURB-S, destinando uma parcela do desse imposto, a título de desconto, para transformar rapidamente, pelo Terceiro Setor, assentamentos precários em bairros.

Por outro lado, como já demonstrado, Anápolis dispõe de um parque industrial relevante no DAIA. Assim, com incentivos fiscais, a cidade vai reforçando seu acervo industrial e logístico. Caso as empresas ampliem suas plantas, podem receber mais incentivos fiscais, em projetos de arquitetura, obras de engenharia, de forma a reforçar, ainda mais, o DAIA, por intermédio da Lei municipal n. 3.109, de 16 de dezembro de 2004, com as alterações da Lei n. 3.582, de 20 de outubro de 2011. São empresas nacionais e internacionais que se instalam na região graças a incentivos fiscais, com o apoio do Estado de Goiás, a exemplo da Caoa, cujos investimentos tornaram-se viáveis com tais benesses⁷⁹⁹. Anápolis, além de ter um porto seco, apresenta um potencial de expansão formidável, conforme demonstrado na Figura 6, a seguir.

Figura 6 – Distrito Agrorindustrial de Anápolis (DAIA)



Fonte: COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DE GOIÁS⁸⁰⁰, 2021.

Quanto às políticas extrafiscais, o município de Anápolis concedeu a portadores de dívidas tributárias, até 31 de dezembro de 2013, o benefício fiscal REFIS, com perdão de juros e de multas. Quitação em quatro parcelas garante desconto de até 90% e, conforme o número

⁷⁹⁹ KUTNEY, Pedro. Caoa anuncia investimento de R\$ 1,5 bi em Anápolis até 2025. **Revista Automotive Now**, 23 set. 2023.

⁸⁰⁰ COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DE GOIÁS. **Governo de Goiás promove melhorias no abastecimento de água do Distrito Agroindustrial de Anápolis (Daia)**, 2021. Disponível em: <https://www.codego.com.br/governo-de-goias-promove-melhorias-no-abastecimento-de-agua-do-distrito-agroindustrial-de-anapolis-daia/>. Acesso em: 26 abr. 2021.

de parcelas, o desconto vai diminuindo; o município, com essa política extrafiscal, deseja atrair novamente os contribuintes à regularidade fiscal⁸⁰¹.

Nesse contexto, pode-se perceber que o município de Anápolis está sendo bem administrado, superando grave crise fiscal. Passou por inúmeras dificuldades no passado, com a planta de valores totalmente desatualizada, mas, graças aos esforços da nova gestão, a cidade vem sendo colocada numa posição de vanguarda, como cidade média, até mesmo, em matéria de tributação e política social, tendo em vista a idealização de assentar 5.000 famílias em REURB-S. Como visto anteriormente, a cidade gastou apenas R\$ 1.100.233,36 com saneamento básico em 2021, mesmo assim, com recursos repassados pelo estado de Goiás. A seguir, para dar mais profundidade a este estudo de caso, serão examinados os aspectos de tributação, de planejamento e de REURB-S no município de Barreiras.

4.4 TRIBUTAÇÃO, PLANEJAMENTO E REURB-S EM BARREIRAS

O planejamento urbano de Barreiras nos últimos anos tem sido bem consistente. O desenvolvimento do setor educacional tem provocado o desenvolvimento de tecnologias e de talentos dando suporte ao desenvolvimento da cidade.

4.4.1 O planejamento urbano e a REURB-S em Barreiras

Situada no extremo oeste da Bahia, Barreiras é uma cidade que fica às margens do Rio São Francisco no cerrado Baiano. Nos idos de 1911 a 1933, o município de Barreiras contava com 4 distritos: a sede, Santana, São Desidério e Várzeas. A partir de 1938, surgiram mais distritos: Boa Sorte, Barrocas, Catão, Sítio Grande. Contudo, conforme a Lei Estadual n. 628, de 30 de dezembro de 1953, foi alterada a composição municipal dos distritos: Barreiras (sede), Tapiracanga, Catão, São Desidério, Sítio Grande e Várzeas⁸⁰². Contudo, o início da colonização de terras na região ocorreu sob a forma de grilagem.

A partir da década de 1960, houve um esforço para desenvolver o centro-norte do Brasil, e o sucesso da região destacou-se. Com a inauguração da Rodovia BR 242, no decorrer de 1980, Barreiras tornou-se um grande polo de desenvolvimento agrícola, tanto para

⁸⁰¹ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE GOIÁS. **Anápolis lança Programa de Benefício Fiscal ou REFIS**. Disponível em: <https://crcgo.org.br/novo/?p=2385>. Acesso em: 6 out. 2022.

⁸⁰² FERREIRA, Jurandyr Pires (org.). **Enciclopédia dos municípios brasileiros**. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, v. 20, 2 jun. 1958, p. 60-69.

exportação como para suprir o mercado interno. A região em torno de Barreiras compreende 39 municípios, o que congrega cerca de 783.685 habitantes, tendo Barreiras como centro irradiador desenvolvimentista, com cerca de 140 mil habitantes. Barreiras tem um IDH elevado na ordem de 0,723. O PIB de Barreiras é de R\$ 1.597.109.845.000,00, tendo um PIB *per capita* em torno de R\$ 11.773,75. No entanto, o município apresenta bastante pobreza convivendo com vultosa riqueza bem concentrada⁸⁰³. É interessante observar que, em 2017, Barreiras cresceu 21,8% em relação ao ano anterior graças a seu desenvolvimento agropecuário. A cidade é rica em água e em terras, conforme a vista panorâmica de notícia da prefeitura, veiculada em 2018, a qual pode ser observada, a seguir, na Figura 7⁸⁰⁴.

Figura 7 – Visão panorâmica do município de Barreiras – BA



Fonte: PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS, 2020⁸⁰⁵.

Uma das formas de se alcançar desenvolvimento social e econômico tem-se na educação, como já demonstrado. No caso, entre as explicações para o franco progresso da região de Barreiras pode estar o fato de a cidade ter-se tornado um polo de ensino superior no oeste baiano. Em 2019, Barreiras já contava com 41 instituições de ensino superior, sendo que

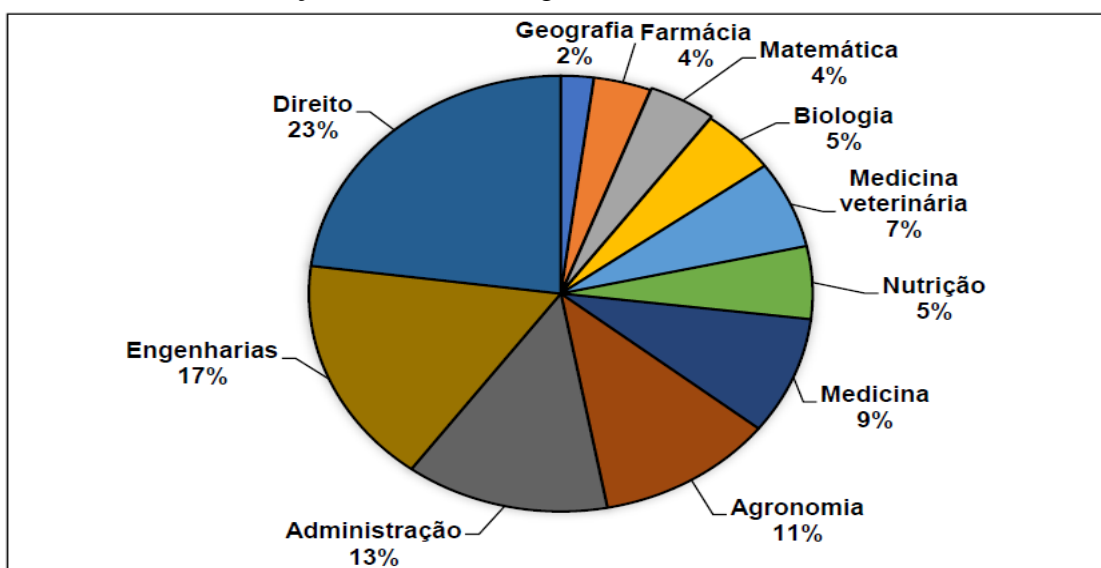
⁸⁰³ CARVALHO, Cosme Wilson Ferreira. Desenvolvimento socioeconômico e cidadania na região Oeste da Bahia. VI Colóquio Internacional “Educação de Contemporaneidade”, 20 a 22 set. 2012. Disponível em: <https://ri.ufs.br/bitstream/riufs/10114/17/16.pdf>. Acesso em: 27 set. 2022.

⁸⁰⁴ JORNAL NOVA FRONTEIRA. **Barreiras avança no ranking entre os dez maiores PIBs da Bahia e é a 11ª economia do interior do Nordeste**, 18 dez. 2020. Disponível em: <https://jornalnovafrenteira.com.br/barreiras-avanca-no-ranking-entre-os-dez-maiores-pibs-da-bahia-e-e-a-11a-economia-do-interior-do-nordeste/>. Acesso em: 18 set. 2021.

⁸⁰⁵ PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Barreiras ganha novo Parque Natural para lazer e conservação através de TAC firmado com Ministério Público do Estado da Bahia**, 2020. Disponível em: <https://barreiras.ba.gov.br/barreiras-ganha-novo-parque-natural-para-lazer-e-conservacao-atraves-de-tac-firmado-com-ministerio-publico-do-estado-da-bahia/>. Acesso em: 15 out. 2022.

se destacam, com diversos cursos, a Universidade Federal do Oeste da Bahia, em Luís Eduardo Magalhães (cidade bem próxima de Barreiras); o Instituto Federal da Bahia, com *campus* em Barreiras; a Universidade do Norte do Paraná; a Universidade do Estado da Bahia (*Campus IX*); a Faculdade São Francisco de Barreiras; a Faculdade Dom Pedro II; a Faculdade Regional da Bahia, entre outras. Pode-se observar a distribuição de alunos em Barreiras, por curso, conforme pesquisa realizada na região, demonstrada no Gráfico 30, a seguir.

Gráfico 30 – Distribuição de alunos na região de Barreiras



Fonte: SILVA; BRASILEIRO, 2020⁸⁰⁶.

O Plano Diretor Participativo do Município de Barreiras está na Lei n. 1.425, de 17 de dezembro de 2019. Contudo, nessa lei, estranhamente, não havia detalhes, zonas, uso do solo, mas informações genéricas que caberiam em uma folha. Também não contém anexos. Causou certa surpresa a realidade do detalhamento do Plano Diretor ficar em outra norma. Na verdade, o cidadão, pelo menos, em tese, deve acompanhar o planejamento da cidade, por melhor que seja a gestão pública municipal.

Continuando a examinar, descobriu-se o Projeto de Lei n. 018, de 26 de setembro de 2016, que deu origem ao Plano Diretor da cidade de Barreiras, também sem detalhar suficientemente, constando apenas coordenadas geodésicas e um mapa genérico, o que dificulta ao cidadão compreender como se dará o desenvolvimento da cidade, o planejamento urbano, o

⁸⁰⁶ SILVA, Elisama dos Santos da; BRASILEIRO, Robson Soares. A cidade de Barreiras enquanto polo de ensino superior na região do extremo oeste da Bahia: desafios e perspectivas. **Geografia Ensino & Pesquisa**, Santa Maria, v. 24, e. 7, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/geografia/article/view/38572/html>. Acesso em: 17 out. 2022.

uso do solo, os benefícios que ele pode esperar. Observe-se o que demonstra a Figura 8, a seguir.

Figura 8: Coordenadas geodésicas do perímetro urbano da cidade de Barreiras

COORDENADAS UTM, SAD69:

P 01 - X=503794.1453 - Y=8665554.8998
 P 02 - X=505061.3520 - Y=8665060.9160
 P 03 - X=503460.4000 - Y=8662113.6690
 P 04 - X=505830.4800 - Y=8662005.8390
 P 05 - X=507811.0289 - Y=8659440.5422
 P 06 - X=510846.1690 - Y=8656656.8616
 P 07 - X=510800.1986 - Y=8656656.8616
 P 08 - X=506387.7305 - Y=8657397.2826
 P 09 - X=500638.5493 - Y=8651758.4564
 P 10 - X=497552.4935 - Y=8652188.6848
 P 11 - X=492595.6846 - Y=8659259.4759
 P 12 - X=489468.7342 - Y=8660353.4345
 P 13 - X=490457.2471 - Y=8661271.8512
 P 14 - X=491496.7930 - Y=8665211,7400
 P 15 - X=493419.0110 - Y=8665930,7860
 P 16 - X=494521.6670 - Y=8664225,1630
 P 17 - X=496006.0000 - Y=8663786.0000
 P 18 - X=496539.0000 - Y=8662941.0000
 P 19 - X=498182.0000 - Y=8662842.0000
 P 20 - X=500864.0000 - Y=8663133.0000
 P 21 - X=503440.0000 - Y=8664880.0000/

Fonte: PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS, 2016⁸⁰⁷.

Contudo, o zoneamento da cidade está especificado em outra norma, na Lei municipal n. 1.426, de 17 de dezembro de 2019 (Plano Diretor), que detalha o uso do solo urbano por zonas. Nessa lei, constam as definições de uso do solo, exigências para alvarás de construção, formas de parcelamento do solo, definição das áreas urbana e rural, áreas residenciais, comerciais e industriais, enfim, o zoneamento da cidade.

A Zona Ocupação Prioritária (ZOP) foi destinada ao comércio e aos serviços; os solos subaproveitados ou vazios nesses locais estão sujeitos ao IPTU progressivo no tempo (artigo 21). Ficam na Zona de Ocupação Secundária (ZOS) os locais sem infraestrutura, cujos custos são elevados para implantação (artigo 23). Foi definida a Zona Central (ZC) e uma Zona Mista (ZM), para expansão da Zona Central, de uso residencial e comercial (artigos 24 e 25).

⁸⁰⁷ PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Projeto de Lei n. 018, de 26 de setembro de 2016.** Define o perímetro da Zona Urbana do Município de Barreiras. Disponível em: <https://camara.barreiras.mtransparente.com.br/admin/data/PROJETO191016083327.pdf>. Acesso em: 15 out. 2022.

O local de fundação da cidade tido como Zona do Centro Histórico (ZCH) também perfaz uma zona específica, para manter o patrimônio histórico e cultural (artigo 26). A Zona Residencial (ZR) está subdividida em 7 partes (artigo 27). Tem-se, também, a Zona Atividades Administrativas (ZAA), além de outras zonas: agrícola, zona de atividades educacionais, zona do Rio das Ondas (lazer), zona de serviços rodoviários, zona esportiva, zona aeroportuária, zona industrial, zona de ocupação controlada, para preservação ambiental, zona militar, do 4º Batalhão de Engenharia e Construção (artigos 29 a 39).

No Plano Diretor, consta, também, uma ZEIS, subdividida em 4 partes, com o objetivo de regularização fundiária e recuperação urbano-ambiental (artigo 28). Barreiras tem a pretensão de ser uma cidade verde e sustentável. A base econômica de Barreiras está na agricultura: soja, algodão, trigo, milho, entre outras culturas e pecuária. A área irrigada conta com 400 pivôs centrais. Cerca de 38,7% da área total do município tem capacidade produtiva, além de ter o maior rebanho bovino da região, com um frigorífico instalado na cidade. A agroindústria começa a dar resultados e já conta com 100 empresas instaladas.

Entre as prioridades contidas no PPA de Barreiras, nos termos da Lei municipal n. 1.488, de 21 de setembro de 2021, destacam-se as seguintes sugestões da população urbana: a) melhoria da rede de saúde; b) coleta seletiva de lixo; c) melhoria da infraestrutura; d) melhoria da educação pública; e) mobilidade urbana; f) saneamento básico, entre outras. A população rural, por sua vez, sugeriu: a) melhoria nos serviços de saúde; b) melhoria na infraestrutura; c) promoção do desenvolvimento; d) melhoria da educação pública; e) transporte coletivo; f) pavimentação asfáltica, entre outras. As maiores demandas são saúde, educação, emprego e segurança.

Esse município conta com empresas instaladas no Distrito Industrial de Barreiras (DIB). O projeto é conceder incentivos fiscais para reforçar a atração de indústrias e promover a empregabilidade na cidade. Nesse contexto, o Governo do Estado da Bahia apoia essa iniciativa e também concede incentivos para ampliar o parque industrial e logístico da cidade. Barreiras dispõe, também, de aeroporto.

O DIB fica no sentido Barreiras-Teresina e conta com uma área total de 1.174.953 metros quadrados de extensão. Fica a 629 km de Brasília, 883 km de Salvador e 866 km do Porto de Aratu – BA⁸⁰⁸. A área é estratégica, conforme pode ser observado, a seguir, na Figura 9, para a instalação de diversas empresas e agroindústrias.

⁸⁰⁸ INVESTE BAHIA. **Distritos industriais**. Estado da Bahia. Disponível em: <http://www.investebahia.com/investidor/guia-industrial/>. Acesso em: 6 out. 2022.

Figura 9 – Distrito industrial de Barreiras



Fonte: Hani Pré Moldados, 2021⁸⁰⁹.

A estimativa de receitas no município em 2021 foi de R\$ 514.349.700,42, e a estimativa de despesa, R\$ 594.833.822,00. Os títulos das despesas são criativos, não sendo possível identificar ao certo qual a natureza do gasto, como, por exemplo, “Gestão Participativa, Eficiente e Transparente R\$ 9.439.971,00” e “Barreiras mais Bonita e mais Humana R\$ 49.796.843,08”. A cidade de Barreiras é cortada pelo Rio Grande, que é afluente do Rio São Francisco, o que confere à região bastante prosperidade, concentrando mais de um terço da riqueza agrícola da Bahia⁸¹⁰. Todavia, o PPA não oferece transparência suficiente ao cidadão. Como o desenvolvimento educacional da cidade está indo bem, por certo, a transparência avançará.

Por meio do Decreto municipal n. 82, de 11 de março de 2021, o município de Barreiras criou um Núcleo de Regularização de Imóveis (NRI), que veio do Programa Cidade Legal, com o objetivo de regularizar imóveis urbanos e rurais, tanto de finalidade específica como de interesse social, até mesmo, para abertura de matrículas para bens públicos, retificação de matrículas por parte do cartório de imóveis, retificação de áreas, entre outros serviços. Esse núcleo mantém uma lista para a possibilidade de serem feitos requerimentos para futuras doações de imóveis, REURB-S e REURB-E, bem como desdobro e unificações de imóveis.

Considerando tudo que foi apurado nesta seção, pode-se concluir que Barreiras é uma cidade estratégica e que tem o propósito de se tornar uma cidade inteligente, sustentável e sem

⁸⁰⁹ HANI PRÉ MOLDADOS. **Distrito industrial de Barreiras**. Nicelocal, 2021. Disponível em: https://nicelocal.br.com/barreiras/autoservice/hani_pre_moldados/. Acesso em: 11 out. 2022.

⁸¹⁰ ASSOCIAÇÃO BAIANA DOS PRODUTORES DE ALGODÃO. **Região Oeste concentra mais de um terço de toda riqueza agrícola da Bahia**, 27 fev. 2015. Disponível em: <https://abapa.com.br/mais-noticias/regiao-oeste-concentra-mais-de-um-terco-de-toda-riqueza-agricola-da-bahia/>. Acesso em: 7 out. 2022.

favelas devido aos avanços educacionais conquistados. A seguir, serão examinadas as alternativas de financiamento da REURB-S em Barreiras e de edificação inteligente e humana da cidade.

4.4.2 A REURB-S em Barreiras

Nas capitais brasileiras, sobretudo, alguns agentes financeiros têm financiado projetos de urbanificação de interesse social. Merece destaque o Programa Minha Casa, Minha Vida, que financiou mais de 4 milhões de moradias populares no Brasil. No entanto, existem programas de menor escala que também são financiados com recursos próprios dos municípios.

Obviamente, ainda que tenham financiamentos de algumas obras, por meio do mercado financeiro, os cidadãos acabam suportando os custos dos endividamentos e dos projetos sociais, pois, mesmo com esses financiamentos. Uma parte dos custos repercute sobre o erário, como obras de infraestrutura, custo esse que recai sobre os contribuintes. Nesta pesquisa, especialmente neste item, o estudo aprofunda a análise dos tributos municipais.

Como visto até aqui, não existem muitos recursos disponíveis em municípios médios para investimentos em infraestrutura e REURB-S, para regularização integral. As transferências intergovernamentais têm a aplicação de recursos vinculada às finalidades obrigatórias. As oportunidades de empréstimos para projetos sociais são escassas. Assim, a partir do desenvolvimento de receitas próprias é que pode ser gradualmente implementada essa política pública da REURB-S, visando ao desenvolvimento econômico e social sustentável da cidade.

Em julho de 2022, a Prefeitura de Barreiras iniciou um projeto-piloto, por meio do Núcleo de Regularização de Imóveis, para a promoção da REURB-S nas Quadras 22, 32, 49, 50 e 52 do assentamento consolidado Santa Luzia I e na Quadra 36 do Santa Luzia III. O local está sendo filmado por drones, para coleta de informações geométricas e conferências de memoriais descritivos. As pessoas estão sendo cadastradas e a municipalidade conta com o apoio do Cartório de Registro de Imóveis local. O objetivo é fornecer 160 Certidões de Regularização Fundiária⁸¹¹. A iniciativa, embora ainda tímida, já representa um avanço, pois a REURB-S passa a ocupar espaço na agenda política local.

Na área de infraestrutura, foi promovida a união de empresários, formando o Consórcio Esgoto Barreiras, com a finalidade de implantar saneamento básico em dez

⁸¹¹ PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Prefeitura de Barreiras inicia projeto piloto de Regularização Fundiária Urbana Social**, 6 jul. 2022. Disponível em: <https://barreiras.ba.gov.br/prefeitura-de-barreiras-inicia-projeto-piloto-de-regularizacao-fundiaria-urbana-social/>. Acesso em: 3 out. 2022.

loteamentos. Além dos empresários, esse projeto conta com a participação pessoal do Prefeito Zito Barbosa, do Promotor de Justiça Artur Rios, do Presidente da Câmara de Vereadores Eurico Queiroz e diretores do Instituto do Meio Ambiente e Recursos Hídricos (INEMA), da Empresa Baiana de Águas e Saneamento (EMBASA), do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) e da Associação das Empresas de Loteamento e Desenvolvimento Urbano da Bahia (AELO-BA), para a instalação de um novo sistema de esgotamento sanitário para Barreiras, de forma a atender cerca de 81 mil pessoas, sob um Termo de Ajustamento de Conduta. Observou-se, pelo esforço de vários órgãos públicos e de empresários, que a pretensão é conduzir Barreiras para, em breve, experimentar um novo ciclo de desenvolvimento humano-ambiental sustentável.

A cidade de Barreiras participou do Programa Minha Casa, Minha Vida, que beneficiou 990 famílias em Barreiras, no ano de 2016, com financiamentos pela CEF. Na atual gestão, em 2022, com o programa de REURB-S, cerca de 300 títulos de imóveis já foram entregues no assentamento subnormal Santa Luzia⁸¹². Nessa mobilização de esforços, as lideranças citadas acima, e a própria cidade, inflamam-se de entusiasmo com as medidas em curso. Barreiras é uma cidade que experimenta progresso.

Foi aprovado um novo Código Tributário e de Rendas do Município de Barreiras por intermédio da edição da Lei municipal n. 1.293, de 25 de abril de 2018, com a especificação dos impostos de competência municipal (IPTU, ITBI e ISS), taxas, contribuições de melhoria, contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública e, também, preços públicos. Esse código traz significativas regulações voltadas à educação fiscal periódica sobre direitos e deveres do contribuinte e sobre a atuação dos servidores do setor tributário da prefeitura, serviços gratuitos (artigo 9º).

As regras sobre as atuações fiscais são claras e fixam o dever de a gestão tributária atender a consultas dos contribuintes no prazo máximo de 30 dias (artigo 14). Tem-se o cadastro imobiliário e de atividades, destacando-se a existência de regras para suspensão e baixa de inscrição no cadastro de pessoas jurídicas. As isenções dadas por lei não devem ultrapassar a gestão do mandato do prefeito (artigo 45). Lei municipal n. 1.293/2018 estabelece regras de fiscalização, apuração de infrações, com respectivas sanções, bem como fixa normas de processo administrativo fiscal (artigo 54).

⁸¹² BLOG SE LIGA BARREIRAS. **Prefeitura de Barreiras convoca beneficiários do Programa Minha Casa Minha Vida para assinatura de contratos**, 22 nov. 2016. Disponível em: www.seligabarreiras.com.br. Acesso em: 3 out. 2022.

O uso de geotecnologias para o planejamento da cidade contribui para que os cadastros mantenham-se administráveis a valores atualizados. Contribui, também, para manter o monitoramento da ocupação do solo urbano de forma irregular e para a definição das ZEIS.

A gestão imobiliária da cidade deve ser criteriosa, a partir do cadastro imobiliário, e multifinalitário, para integrar os diversos órgãos municipais para o cumprimento das metas fiscais: arrecadação e gastos eficientes nas políticas públicas. Um dos complicadores de qualquer política de REURB-S integral é dotar o município de infraestrutura de água, luz, moradia, enfim, de saneamento básico. Transformar bairros formados por invasões irregulares é um grande desafio. Os custos são elevados. Por esse motivo, adotou-se, nesta tese, que gastos com moradias e com saneamento básico ajudam por *proxy* a compreender os desafios e as potencialidades na dinâmica da REURB-S.

Em relação à receita, em outro giro, o valor da receita total de Barreiras foi de R\$ 595.221.834,00, sendo a receita tributária, de impostos, R\$ 80.570.000,00, ou seja, a receita própria significa 13,53% da receita total, a demonstrar a importância da redistribuição de receitas intergovernamentais, por novos arranjos, com base na Tabela 12, a seguir, na qual consta, literalmente, dados demonstrados no portal municipal, referentes à Lei n. 1.494, de 9 de novembro de 2021 – Lei Orçamentária Anual (LOA) do município de Barreiras.

Tabela 12 – Detalhamento das receitas do município de Barreiras – 2021

RECEITAS CORRENTES	REC. ORDINÁRIOS	EDUC 25%	SAÚDE 15%	O. FONTES	TOTAL
Receita Tributária	46.898.000,00	19.032.000,00	14.640.000,00	0,00	80.570.000,00
Receita de Contribuições	8.341.312,00	0,00	0,00	0,00	8.341.312,00
Receita Patrimonial	6.228.134,00			950.000,00	7.178.134,00
Transferências Correntes	198.848.513,04	18.315.064,76	54.226.519,20	223.104.284,00	494.494.381,00
Outras Receitas Correntes	1.818.516,00	0,00	0,00	0,00	1.818.516,00
SOMA (1)	262.134.475,04	37.347.064,76	68.866.519,20	224.054.284,00	592.402.343,00
RECEITAS DE CAPITAL	44.504,00	0,00	0,00	55.044.084,00	55.088.588,00
Alienação de Bens	0,00	0,00	0,00	2.500.000,00	2.500.000,00
Operações de Crédito	44.504,00	0,00	0,00	40.000.000,00	40.044.504,00
Transferências de Capital	0,00	0,00	0,00	12.544.084,00	12.544.084,00
SOMA (2)	262.178.979,04	37.347.064,76	68.866.519,20	279.098.368,00	647.490.931,00
CONTA REDUTORA	52.269.097,00	0,00	0,00	0,00	52.269.097,00
TOTAL GERAL	209.909.882,04	37.347.064,76	68.866.519,20	279.098.368,00	595.221.834,00

Fonte: PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS, 2021⁸¹³. Adaptação própria.

Na execução da despesa orçamentária, em Barreiras, no ano de 2021, por exemplo, foram gastos R\$ 450.165,00 com habitação e R\$ 359.187,00 em saneamento básico, o que revela a preocupação municipal em melhorar a infraestrutura na cidade, conforme pode-se verificar na Tabela 13, a seguir.

⁸¹³ PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Lei n. 1.494, de 9 de novembro de 2021**. Estima a receita e fixa a despesa para o exercício de 2022. Disponível em: <https://prefeitura.barreiras.mttransparente.com.br/admin//data/loa210222192011.pdf>. Acesso em: 5 set. 2022.

Tabela 13 – Execução orçamentária por função, em Barreiras – 2021

DISCRIMINAÇÃO	FISCAL	SEGURIDADE	TOTAL
Legislativa	17.226.305,00	0,00	17.226.305,00
Judiciária	4.240.196,00	0,00	4.240.196,00
Administração	43.195.398,00	0,00	43.195.398,00
Segurança Pública	11.811.204,00	0,00	11.811.204,00
Assistência Social	0,00	10.610.139,00	10.610.139,00
Saúde	0,00	197.947.101,20	197.947.101,20
Trabalho	0,00	87.374,00	87.374,00
Educação	166.631.280,76	0,00	166.631.280,76
Cultura	8.979.672,00	0,00	8.979.672,00
Direitos e Cidadania	163.051,00	0,00	163.051,00
Urbanismo	59.640.166,00	0,00	59.640.166,00
Habitação	0,00	450.165,00	450.165,00
Saneamento	359.187,00	0,00	359.187,00
Gestão Ambiental	10.366.671,00	0,00	10.366.671,00
Agricultura	9.528.788,00	0,00	9.528.788,00
Comércio e Serviços	3.253.149,00	0,00	3.253.149,00
Comunicação	32.505,00	0,00	32.505,00
Energia	7.953.999,00	0,00	7.953.999,00
Transporte	5.768.912,00	0,00	5.768.912,00
Desporto e Lazer	2.090.430,00	0,00	2.090.430,00
Encargos Especiais	32.886.141,04	0,00	32.886.141,04
Reserva de Contingência	2.000.000,00	0,00	2.000.000,00
TOTAL GERAL	386.127.054,80	209.094.779,20	595.221.834,00

Fonte: PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS, 2021⁸¹⁴. Adaptação própria.

Barreiras, até mesmo, já recebeu o Prêmio Band Cidades Excelentes e tem a pretensão de ser uma cidade do futuro: inteligente, humana e sustentável. Esse prêmio examinou 41 indicadores, e o estudo foi realizado pelo Instituto Águila, em cima de cinco pilares: eficiência fiscal, educação, transparência, saúde e bem-estar⁸¹⁵.

A cidade de Barreiras mantinha seu Código Tributário Municipal desde 2010, instituído pela Lei municipal n. 922, de 23 de dezembro de 2010, sendo que, por essa lei, o

⁸¹⁴ PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Lei n. 1.494, de 9 de novembro de 2021**. Estima a receita e fixa a despesa para o exercício de 2022. Disponível em: <https://prefeitura.barreiras.mtransparente.com.br/admin//data/loa210222192011.pdf>. Acesso em: 5 set. 2022.

⁸¹⁵ PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Barreiras é a primeira colocada do estado da Bahia no “Prêmio Band Cidades Excelentes” para municípios acima de 100 mil habitantes**, 17 out. 2021. Disponível em: <https://barreiras.ba.gov.br/barreiras-e-a-primeira-colocada-do-estado-da-bahia-no-premio-band-cidades-excelentes-para-municipios-acima-de-100-mil-habitantes/>. Acesso em: 5 out. 2022.

município só tributava ITBI sobre imóveis urbanos com alíquota de 2%; os imóveis vendidos pelo SFH eram gravados com a alíquota de 1%. Registre-se que não se tributava a transmissão onerosa de fazendas e de imóveis rurais, em Barreiras. Contudo, com o advento da aprovação de um novo Código Tributário Municipal, em 2018, por meio da Lei municipal n. 1.293/2018, os imóveis rurais passaram a ter alíquota de ITBI de 2% da transação; os imóveis financiados pelo SFH, alíquota de 1%; e para imóveis urbanos, alíquota de 2%.

A planta genérica de valores imobiliários para efeito de IPTU e de ITBI estava muito defasada, desde o Código Tributário de 2010, sem atualização desde o ano de 1997. Foi atualizado em 2018, contando com a diretoria tributária, consultores tributários, servidores públicos, entre outros.

Dessa forma, em observância ao princípio da solidariedade e da justiça social, o município, com a reforma do Código Tributário Municipal, em vez de manter isenção para 2.200 pessoas como no código anterior, ampliou o rol dos beneficiados, dando isenção para 8.000 imóveis cujos proprietários não têm capacidade contributiva para pagar IPTU e, ainda, beneficiou com isenção de pagamento da Contribuição Especial de Iluminação Pública 15 mil pessoas⁸¹⁶.

Assim, pode-se observar que a alíquota do ITBI sendo zero no passado contribuiu para ampliar a compra e a venda de fazendas na região. A ampliação da isenção de impostos para pessoas hipossuficientes reduz os custos transacionais nas compras e nas vendas de imóveis de pequeno valor, o que faz aumentar o acesso à propriedade urbana; logo, não penaliza as famílias de poucas rendas. A alíquota de imóveis vendidos pelo SFH de 1% no código de 2010 foi mantida no código de 2018. Com isso, aumenta a possibilidade de haver regularizações de inúmeros “contratos de gaveta” e assemelhados, o que também facilita a regularização cartorária.

Como visto, se a PEC n. 110/2019, em tramitação no Congresso Nacional, transferir a outra metade da arrecadação tributária do IPVA estadual para os municípios, como Barreiras conta com 90.679 veículos na cidade, segundo dados do IBGE – DENATRAN, o município ficará com 100% desse imposto e terá um incremento substancial na receita, em torno de 15% a 20%, de modo a ter mais recursos para financiar de forma gradual a REURB-S integral.

⁸¹⁶ PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Prefeitura de Barreiras apresenta novo Código Tributário que promoverá justiça fiscal com ampliação de isenção de IPTU para mais de 8 mil imóveis.** Disponível em: <https://barreiras.ba.gov.br/prefeitura-de-barreiras-apresenta-novo-codigo-tributario-que-promovera-justica-fiscal-com-ampliacao-de-isencao-de-iptu-para-mais-de-8-mil-imoveis/>. Acesso em: 7 out. 2022.

Obviamente, como já estudado até este momento, se o município utilizar-se de inteligência fiscal e mantiver atualizada a planta genérica de valores imobiliários, a receita municipal aumentará ainda mais. A atualização recente dessa planta genérica elevou significativamente a arrecadação tributária municipal. A aplicação da alíquota de 2% sobre os imóveis rurais, juntamente com a atualização dos valores dos imóveis municipais, implicou justiça tributária, em relação à elite de Barreiras, que pagará mais e, ao mesmo tempo, veio dar uma folga de caixa para aumentar a isenção em favor das pessoas pobres; logo, a exação do IPTU e da Contribuição de Iluminação apresenta um viés de solidariedade social.

Como já analisado anteriormente, não existe óbice para a cidade de Barreiras implantar no futuro, se for o caso, o IPTU Solidário, pelo Terceiro Setor, para implementar, com o apoio da prefeitura, de servidores treinados e da sociedade civil, uma entidade beneficente para implementar a REURB-S mais rápido na cidade. Nas condições atuais, apenas 160 títulos serão distribuídos. No entanto, a transformação de assentamentos consolidados subnormais em bairros com infraestrutura completa é o ideal a ser perseguido. Políticas extrafiscais, por meio do IPTU Solidário, têm o potencial de facilitar o consentimento dos contribuintes para destinarem parcela da exação do IPTU à REURB-S, pelo Terceiro Setor, para implementação de infraestrutura gradual, transformando assentamentos precários em bairros. O sucesso dessa política pública em outras cidades possivelmente pode ser adaptado em Barreiras.

Todavia, após a edição do novo código, não se vislumbra espaço político para aumento de alíquota de IPTU, em face dos demais contribuintes, sobretudo, daqueles com maior poder aquisitivo.

A política de reforçar Barreiras como um polo agroindustrial vem dando certo, com o apoio do estado da Bahia, por incentivos fiscais. Nesse contexto, destaca-se que a empresa de consultoria Urban Systems divulgou que Barreiras, entre as 100 melhores cidades para negócios no Brasil, está na 68ª posição em negócios, na 100ª posição em indústrias e na 19ª posição em agropecuária⁸¹⁷.

A Prefeitura de Barreiras, com o apoio do Governo do Estado da Bahia, entabulou incentivos fiscais, a fim de atrair uma empresa chinesa para instalar uma indústria de beneficiamento de soja em Barreiras, com investimentos na ordem de R\$ 4 bilhões, com sua planta numa área de 100 hectares, o que beneficiará toda a região. A Cargil já está instalada em

⁸¹⁷ URBAN SYSTEMS. **Melhores cidades para fazer negócios**. Versão 2.0 do estudo, 10 dez. 2020.

Barreiras⁸¹⁸. Logo, há investimentos diretos na região realizados por empresas transnacionais, e os incentivos fiscais influem na competitividade internacional da região e da cidade.

Gogleton expõe que as políticas públicas internas derivam-se de deliberações internacionais, ou seja, “a política doméstica tornou-se explicitamente internacionalizada”. Os debates são cada dia mais homogêneos. Grupos internacionais pressionam para que sejam celebrados tratados de seus interesses. Logo, é improvável que a globalização beneficie o cidadão comum, ainda que possa tornar-se mais inclusiva no futuro⁸¹⁹. O desafio é tornar as cidades médias inteligentes e inclusivas, sem corrupção urbanística. A participação social digital pode ser uma saída para criar uma cidadania ativa.

Barreiras também estabeleceu um programa de renegociação fiscal para saldar dívidas vencidas até 2020, em condições especiais. Com essa medida extrafiscal, Barreiras procura recuperar contribuintes em dificuldades, sobretudo, comerciantes endividados diante do quadro agravado na pandemia. Além de parcelamento, os contribuintes ficam dispensados de pagar juros e multas. Nesse contexto da Covid-19, a prefeitura do município disponibilizou serviços pelo Portal eletrônico, para evitar contágio pelo vírus, com cálculos, faixas de desconto e escalonamento de dívida de IPTU, ISS, taxa de alvará, entre outros, de forma bem acessível, nos termos da Lei municipal n. 1.467, de 23 de fevereiro de 2021⁸²⁰. Tal medida também poderá ser um avanço em termos de acessibilidade digital.

Considerando tudo isso, a cidade de Barreiras é estratégica para negócios agroindustriais. Há preocupação em prover a cidade de educação de qualidade, serviços públicos condizentes com sua aspiração de construir horizontes verdes, inteligentes e sustentáveis. O município atualizou sua planta genérica de valores imobiliários, que estava desatualizada desde 1997. Seu programa de isenções a pessoas hipossuficientes é ousado. A implementação da REURB-S ainda está tímida. Também surgem investimentos em habitação e saneamento básico, porém, ainda insuficientes. Mas, com a contribuição do Governo do Estado da Bahia, Barreiras está empreendendo a atração de investimentos diretos e organizando sua base empresarial. Assim, Barreiras figura entre as melhores cidades para empreender negócios no Brasil, a comprovar que o planejamento urbano brasileiro deve explorar mais as potencialidades desenvolvimentistas das cidades intermediárias.

⁸¹⁸ PREFEITURA MUNICIPAL DE RUY BARBOSA. **Chineses anunciam investimento de R\$ 4 bilhões no Oeste da Bahia**. Disponível em: <http://www.ruybarbosa.ba.gov.br/detalhes-noticias?codnoticia=62>. Acesso em: 6 out. 2022.

⁸¹⁹ COGLETON, Roger. **A globalização da política**: escolha racional e internacionalização de políticas públicas. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=979459>. Acesso em: 2 abr. 2022.

⁸²⁰ PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Prefeitura de Barreiras lança REFIS municipal e dá prazo especial para negociar dívidas com descontos progressivos**. Disponível em: <https://barreiras.ba.gov.br/prefeitura-de-barreiras-lanca-refis-municipal-e-da-prazo-especial-para-negociar-dividas-com-descontos-progressivos/>. Acesso em: 7 out. 2022.

CONCLUSÕES

As cidades brasileiras estão repletas de problemas sociais. Inúmeras catástrofes humano-ambientais são demonstradas nas mídias sociais, reportagens de rádio e televisão, advindas de inundações, com deslizamento de terras em morros, pessoas perdendo todos os seus pertences em assentamentos irregulares nas margens de rios e de córregos. No entanto, diante da Nova Agenda Urbana, os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e todo o aparato legal urbanístico deram novas diretrizes às políticas públicas urbanísticas no Brasil, com reflexos nos municípios médios, tão importantes estrategicamente. Contudo, como se viu, há sérias limitações orçamentárias para a correção da realidade urbana brasileira.

As capitânicas hereditárias deram origem à formação dos latifúndios na Terra de Santa Cruz. A matriz sociológica nacional apresenta muitos valores e aspectos culturais relativos à nobreza de Portugal, com sua presença militar no Brasil. Assim, a matriz tributária brasileira reuniu traços do sistema colonial português, que muito influenciou nessa formação histórica. Apesar dos enormes desafios no processo de colonização, a unidade linguística alcançada contribuiu significativamente para a existência de relativo grau de coesão social favorável ao desenvolvimento pátrio.

A matriz tributária brasileira condiciona e limita o desenvolvimento municipal, mas os efeitos exógenos oriundos da competição tributária internacional também não podem ser desprezados. Quanto maior a eficiência tributária do IPTU e do ISS, com todos os aspectos extrafiscais verdes e solidários, maior o potencial de desenvolvimento da cidade, com justiça urbana, para maior bem-estar das pessoas em cidades intermediárias.

Descobriu-se, no decorrer da pesquisa, que as transferências intergovernamentais vêm vinculadas a despesas específicas e obrigatórias como saúde e educação. Essas despesas avançam também sobre as receitas próprias municipais, a tolher a evolução de políticas públicas sociais. Como foi visto, a Confederação Nacional de Municípios registra que em torno de 92,5% dos municípios brasileiros arrecadam menos que 30% da receita de que necessitam; 7,5% dos municípios arrecadam acima de 30% de suas receitas em impostos de sua competência. As cidades médias estudadas, com a base de dados existente no IPEA, apresentam de receita própria em torno de 13% da receita total do município. A dependência de transferências intergovernamentais é bem elevada.

Com base nessas apurações, levantou-se a seguinte problemática: se as transferências intergovernamentais são vinculadas a despesas obrigatórias e, nos municípios médios, são inexistentes ou são escassos os recursos direcionados à REURB-S.

Descortinou-se que a efetividade dessa política pública depende do aperfeiçoamento tecnológico e da inteligência fiscal, aplicados à arrecadação tributária municipal, para a ampliação de receitas próprias, bem como da mobilização social, pelo IPTU Solidário, além de estratégias extrafiscais e seletivas, para implementar programas de microincorporação social, transformando assentamentos precários em bairros urbanificados.

Observou-se, nesta pesquisa, que muitos municípios já começam a movimentar-se no sentido de modelarem alguma política pública de REURB-S, ainda que sem recursos e voltada a titulação de lotes, a exemplo do que vem ocorrendo em Barreiras, com a intenção de regularizar 160 lotes. Também há moção em Anápolis, ainda em nível de proposta de um vereador em conversas com o prefeito, para concessão de 5.000 lotes, o que aparenta *marketing* eleitoreiro, a menos que sejam liberados recursos intergovernamentais previstos, que não foram identificados.

O acesso a créditos de longo prazo costuma não chegar com facilidade em municípios menores e médios, pois são concentrados em grandes megalópoles nas quais os problemas sociais encontram-se tão caóticos e sob elevado grau de violência urbana, que a demanda por volumosos recursos exaure algumas fontes no mercado doméstico e internacional. Mesmo eventuais empréstimos internacionais estão vinculados à observância da Agenda 2030. Como visto, o volume de dinheiro estéril especulativo em “paraísos fiscais” impressiona, como também impressiona a quantidade de assentamentos precários em todo o mundo, inclusive, em países desenvolvidos.

Como bem sedimentou Piketty, se o fator de produção capital não cumpre sua finalidade no crédito, sua produtividade é zero. Há necessidade de transparência tributária para que essa esterilidade volte a financiar investimentos sociais reprodutivos. Nessa abordagem, adotou-se a percepção de Giddens: os problemas superam os vieses de direita e de esquerda, as soluções devem ser técnicas, e o princípio da solidariedade social deve ser ampliado por intermédio da tributação.

Pois bem, resta confirmada a necessidade de se desenvolver a arrecadação própria nos municípios médios, para que cresçam sustentavelmente. A política urbana nesses municípios deve ser consistente com suas demandas socioambientais. A governança municipal precisa estar sintonizada com a Lei da Transparência e com o orçamento participativo, constante nos instrumentos do Estatuto da Cidade e da Lei de Regularização Fundiária.

A importância do orçamento participativo é tal, que permite ao município conter o excesso de incentivos fiscais, evitar a doação de terrenos com toda a infraestrutura, para atrair investimentos sem geração de empregos, pois essas práticas acabam por reservar a toda a

população da cidade os rigores da limitação orçamentária frente ao aumento de despesas para grupos econômicos poderosos, às custas do abandono das franjas cidadinas.

Se, porém, o município não desenvolve um programa de atração de investimentos, com a concessão de incentivos fiscais e a doação de terrenos urbanizados com infraestrutura, esse município não cresce, o que constitui um *trade-off*. Se a União e os estados concederem muitos incentivos fiscais movidos pelos apetites globalizados, vai haver impacto de alguma forma no volume de repasse do FPM. Esse excesso de renúncias fiscais tende a deixar os pobres à margem dos avanços civilizatórios.

Investimentos excessivos em tecnologias de cidades inteligentes também podem manter a exclusão social. Os estudos sobre Barreiras e Anápolis demonstraram que os tentáculos da competição tributária internacional estão bem firmes nos municípios médios, à caça de toda sorte de benesses fiscais. Logo, a responsabilidade fiscal deve ser atrelada, também, ao princípio da solidariedade social contido na tributação justa.

Os elementos estruturantes de uma cidade, cuja alocação de infraestrutura deve ser observada, são: saneamento básico, energia, mobilidade e logística, telecomunicações e tecnologia da informação, mas também existem as demandas represadas de moradias que revelam a necessidade de políticas públicas de REURB-S na maioria dos municípios brasileiros, sobretudo, nas cidades médias, foco desta pesquisa.

O objetivo geral desta investigação foi compreender como regularizar e financiar a REURB-S em cidades médias, com recursos próprios, dentro da estreita bitola da competência tributária municipal vigente. Como objetivos específicos, foram elencados: a) identificar o sentido da solidariedade social no contexto da tributação e do direito municipal, para verificar as potencialidades dessa vertente em regularizações fundiárias, sobretudo, de interesse social, em cidades médias brasileiras; b) estudar como estão as finanças públicas e a arrecadação tributária sobre o patrimônio no âmbito municipal das cidades médias, Capitais Regionais C, para verificar como desenvolver a arrecadação tributária sobre o patrimônio; c) examinar como desenvolver políticas públicas de regularização fundiária, especialmente, financiadas com recursos próprios, principalmente, por intermédio do IPTU, para discernir oportunidades inovadoras para a solução da REURB-S, mantendo a cidade sustentável. Assim, nesta pesquisa, levantou-se a seguinte pergunta fundamental: como alavancar receitas próprias para a promoção da REURB-S integral?

Nesse desiderato, fez-se um corte epistemológico para avaliar todas as questões dentro da matriz tributária brasileira, sem desprezar a influência da globalização e o seu impacto nas decisões municipais. No entanto, constatou-se que não é tão simples aumentar a arrecadação

tributária para atender a tantas despesas necessárias ao desenvolvimento social e urbano. Observou-se que há resistências ao aumento de alíquotas de impostos municipais, mas, com aportes tecnológicos e cruzamento de informações, torna-se possível promover melhor arrecadação tributária de receitas próprias e financiar políticas públicas de REURB-S em cidades médias, construir moradias, instalar saneamento básico bem como contornar a rigidez orçamentária, uma vez que as transferências intergovernamentais são vinculadas a despesas obrigatórias.

Cabe ressaltar que a saída promissora dá-se pela administração tributária inteligente, com políticas extrafiscais, a exemplo do IPTU Solidário e do IPTU Verde, de tal forma que possam, cuidadosamente, direcionar os incentivos fiscais e os programas sociais inclusivos, a tornar a cidade, gradativamente, inteligente e sustentável. Esta é a vertente da Nova Agenda Urbana, a qual está sendo legalmente internalizada na gestão pública municipal, em prol de nova governança.

Não é lícita a exclusão social em massa, como se verifica, atualmente, em várias cidades do mundo. Observou-se que, no Brasil, há 84,7% da população morando em cidades, sendo, aproximadamente, 8% morando em assentamentos precários. Buscou-se, por isso, encontrar soluções sociais jurídicas, com base no direito tributário municipal, na ciência econômica, no Estatuto da Cidade e na Lei de Regularização Fundiária. O grau de ineditismo deste estudo está não somente na reunião de conteúdo interdisciplinar, mas, também, no desejo de, realmente, resolver esse grave problema humanitário. Percebeu-se que as práticas antigas de patrimonialismo e o descuido na gestão municipal já não são viáveis, sob pena de improbidade administrativa. São crescentes as leis na direção da gestão técnica e transparente; a margem de manobra para os prefeitos é muito estreita, mas é indispensável que seja conduzida com zelo pela eficiência alocativa e participação social democrática.

Nessa linha de atuação, esta pesquisa procurou aprofundar a investigação quanto ao sentido do valor e do princípio da solidariedade social, sobretudo, destacando a razão do IPTU Solidário, cuja experiência exitosa vem entusiasmando contribuintes e gestores tributários municipais, pois a compreensão de que o tributo pode ser utilizado como instrumento de resgate social atrai bastante aceitação, como, por exemplo, isenções para idosos e doentes, destinação de parte do IPTU, pelo próprio contribuinte e por meio de descontos por lei, para instituições de saúde e de caridade, e, até mesmo, distribuição de cestas básicas, entre tantas soluções criativas, a ressignificar a tributação.

Nesse sentido, verificou-se a possibilidade de se desenvolver o exame de várias estratégias para aumentar a arrecadação tributária de ISS, contribuições de melhorias e,

sobretudo, de IPTU. A partir desse alcance, a primeira hipótese desta investigação foi confirmada. A alíquota do ITBI deve ser baixa para reduzir os custos transacionais nas compras e vendas de imóveis, sob pena de penalizar as famílias de poucas rendas; a redução da alíquota permite a regularização de inúmeros “contratos de gaveta” e assemelhados, a facilitar o acesso a um mínimo de propriedade para os mais pobres.

Pesquisa realizada por amostra de 4.392 mutuários nas cidades de Porto Alegre, São Paulo, Taubaté, Belo Horizonte, Campo Grande, Goiânia, Porto Velho, Maceió e São Luís revelou que 40% dos mutuários tinham “contratos de gaveta”. Outra fonte sustenta que 30 milhões de domicílios no Brasil são irregulares em termos de registro de imóveis. Com base em fundamentos de análise econômica do direito, buscou-se discernir se o ITBI é um imposto eficiente. Chegou-se à conclusão que ele é ineficiente, uma vez que se tornou uma fonte de irregularidade registral. O ITBI não é eficiente como instrumento arrecadatório e tem gerado externalidades negativas de elevado impacto social.

Os pobres têm menos acesso à compra de imóveis, pois suas rendas são insuficientes. Quando conseguem comprar mesmo um lote, não conseguem pagar o ITBI. Porém, esse imposto não sacrifica tanto as classes sociais mais ricas, mas sobrecarrega os mais pobres e, também, a classe média. Os negócios acabam ficando sem segurança jurídica, e a municipalidade, com menos recursos. São vários instrumentos escapatórios da exação: “contratos de gaveta”, posses com meros recibos, ou procurações em causa própria, o que vem abarrotar o Poder Judiciário de ações. Os registros de imóveis ficam desatualizados, o que dá margem a fraudes.

Descobriu-se que o problema está no custo tributário que incide, diferentemente, em cada camada da sociedade. Como o ITBI sacrifica mais os pobres e a classe média, por vezes, vítimas de ágios especulativos no seio imobiliário, examinou-se que é possível até admitir a facultatividade do ITBI. Facultatividade essa, a exemplo do IGF, que a União pode cobrar, mas teme implantar e ter fuga de capitais. Acredita-se que a faixa de isenção deve ser bem alargada no caso de ITBI, em benefício dos mais pobres, mas sua carga pode ser suportada com mais intensidade pelas pessoas mais ricas, pois se preocupam mais com a segurança de seus bens por escritura pública.

A segunda hipótese confirmou-se mesmo que parcialmente. As prefeituras devem empreender gestão tecnológica de inteligência fiscal. Devem manter a atualização da planta genérica de valores imobiliários e promover a elevação da carga tributária do IPTU em, pelo menos, 1%, com progressividade, se quiser ser uma cidade inteligente, sem assentamentos

precários e próspera, a exemplo da Cidade de Plano no Texas, e outras citadas, de forma a alcançar uma folga orçamentária que permita a promoção da REURB-S integral.

Os desafios políticos locais é que travam a possibilidade de aumento de alíquota, além da dificuldade no Brasil de operar sem ilusão tributária, como no caso do IPTU. Assim, ainda que em parte, faz-se possível exigir IPTU de imóveis não utilizados ou subutilizados, sobretudo de terrenos, independentemente da aplicação do IPTU progressivo no tempo, com progressividade, mesmo no IPTU ordinário, conforme a localização do bem.

Em Anápolis, terrenos ociosos, em áreas centrais, conforme a zona, pagam IPTU na ordem de 3,5% sobre o valor da terra. Essa exação é justa sobre terrenos subutilizados, considerando a zona privilegiada. Nesse caso, a imposição tributária está correta, pois pode observar a progressividade e gravar mais o terreno ocioso. Não precisa esperar o imposto progressivo no tempo. Após a Emenda Constitucional n. 29/2000, pode-se aplicar a progressividade ordinária para observar a função social da propriedade, com fulcro no artigo 145, parágrafo 1º, da CF/88, considerando o Plano Diretor, com definição das zonas da cidade, por lei.

Foi possível perceber, a exemplo do município de Bauru, que, mesmo sem aumento de alíquota de IPTU e de ISS, com inteligência fiscal e adequado aparato tecnológico, pode-se aumentar a arrecadação tributária. Essa folga de caixa pode, portanto, favorecer a implementação gradual da REURB-S integral, ainda que de forma mais demorada, no ideal de incorporar os elementos de uma cidade inteligente, inclusiva e sustentável. Uma cidade inteligente não pode ter favelas.

A terceira hipótese confirmou-se em termos de viabilidade técnica, pois é possível fixar políticas extrafiscais com cautela. O IPTU Solidário é viável tecnicamente, pois apresenta o potencial de facilitar o consentimento dos contribuintes para destinarem parcela da exação do IPTU à REURB-S, pelo Terceiro Setor, para implementação de infraestrutura gradual, transformando assentamentos precários em bairros, de forma mais rápida, pacífica e revolucionária.

Verificou-se que já existem várias formas de implementação do IPTU Solidário em diversas cidades brasileiras, como Gramado – RS, Teixeira de Freitas – BA, Aracaju – SE, Campo Bom – MG, Varginha – MG, Janduí – RN, Araraquara – SP, São João da Boa Vista – MG, entre outras formas de IPTU social, como existe em Goiânia – GO e em Barreiras – BA. Constatou-se que o IPTU Solidário já se encontra implantado em Farroupilha – RS, destinando 5% de desconto no IPTU para ser doado a uma entidade beneficente. Logo, pode ser destinado

a uma OSIP sob a gestão de um conselho idôneo da cidade, justo e honesto, em parceria com a prefeitura.

No caso, esta pesquisa buscou encontrar uma forma de agilizar a REURB-S e encontrou a possibilidade de criação de entidades do Terceiro Setor compostas por membros idôneos da sociedade civil organizada da cidade, com apoio da associação de moradores em locais precários, igrejas, empresários e pessoas da Administração Pública local, para alcançar uma gestão eficiente dos recursos do IPTU Solidário, até mesmo, por microincorporações sociais com direito de laje, visando à urbanificação de assentamentos precários. Ainda que não exista esse programa em Anápolis, observa-se que é plenamente possível sua implantação como política extrafiscal para despertar não somente a importância do IPTU como a importância da solidariedade.

O movimento Cidades que Aprendem, de Barcelona, vem atraindo a atenção de vários municípios no mundo e no Brasil, a exemplo de Curitiba, Sorocaba e Porto Alegre, o que abre espaço à criatividade em prol da gestão da cidade guiada pela educação.

Como visto, a terra ociosa deve ser tributada seletivamente com mais rigor, de forma progressiva, para combater a especulação imobiliária excludente. Há uma correlação entre assentamentos precários, especulação financeira e, sobretudo, especulação imobiliária. Entretanto, a Proposta do Centro de Cidadania Fiscal, de Bernardo Appy, PEC n. 45/2019, deve alcançar mais desenvoltura no Governo Lula, recém-eleito, em 2022, e ampliar as possibilidades de soluções sociais, quando implementada.

No entanto, a proposta de implantar no Brasil um imposto territorial somente sobre a terra, PEC n. 110/2019, deixando de lado as benfeitorias, pelo que foi examinado, tende a contribuir para aumentar ainda mais as desigualdades sociais, privilegiando a acumulação de capital e a concentração da propriedade, que, no Brasil, já é exacerbada. Mankiw explicou: quanto mais inelástica a oferta de terra, mais vai incidindo o peso morto sobre o proprietário. Logo, não é justo que o dono de uma mansão de 2 mil metros quadrados pague imposto somente sobre o terreno.

Alguns economistas criticam a tese de que o IPTU só deveria incidir sobre o terreno, no entanto, com todas as *venias*, os argumentos ainda que bem torneados aparentam aproximar-se de um sofisma. A alegação de que a agregação de benfeitorias provoca efeitos distorcíveis faz-se inócua. Nesse caso, o que se pode extrair no particular dos estudos de Henry George, no ponto levantado por Mankiw, como já demonstrado nesta pesquisa, é que a terra ociosa deve ser tributada seletivamente com mais rigor e de forma progressiva para combater a especulação imobiliária e a concentração de propriedades.

Com isso, o governo pode arrecadar mais e prover a sociedade de terrenos ociosos, criando uma propensão para, sucessivamente, tornarem-se mais baratos com o aumento da oferta. Nesse caso, os especuladores imobiliários, proprietários de terras ociosas, com a tributação seletiva e progressiva, dada a inelasticidade da oferta de terra, vão suportar todo o peso tributário. A menos que construam ou vendam a terra ociosa, não se livrarão do encargo fiscal, de forma a diluir a fabricação de ágios imobiliários, a permitir sucessivo acesso a propriedades das camadas menos aquinhoadas de recursos.

Considerando o postulado abordado anteriormente, cabe suscitar um aspecto que pode desafiar futuras pesquisas no Distrito Federal, no que pertine à Companhia Imobiliária de Brasília (Terracap). Como visto, há uma correlação entre imóveis ociosos e especulação imobiliária. A Terracap é proprietária de muitos imóveis ociosos do Distrito Federal. Nos termos da Lei n. 1.362, de 30 de dezembro de 1996, vê-se isenta de pagar IPTU e vende os terrenos aos poucos. Assim, resta discernir, apesar das realizações dessa importante estatal, se essa empresa cumpre a função social da propriedade, se ela tem sido parte da causa da expulsão dos pobres para invasões e também da fuga da classe média para os condomínios, ou não. Cabe investigar, em futuras pesquisas, se a Terracap alimenta a especulação imobiliária no Distrito Federal.

Potencializar o parcelamento do solo urbano, legal ou ilegal, apresenta algumas virtudes: evita o espraiamento da cidade e dá melhor aproveitamento e utilidade à infraestrutura urbana que já está instalada. Obviamente, esse argumento teórico está à margem das manobras eleitorais e do viés da especulação imobiliária.

Os elevados custos dos terrenos tornam os preços dos imóveis novos mais caros. Os pobres espraiam-se em assentamentos precários. No entanto, existem assentamentos subnormais em locais estratégicos. A exclusão advém da especulação. Seguindo Reale, o fenômeno jurídico explica-se por fato, valor e norma. Assim, pode-se considerar como fato a correlação entre assentamentos precários, especulação financeira e, sobretudo, especulação imobiliária; como valor, a justiça; e, como norma, a solidariedade social, por intermédio da tributação progressiva.

O direito de laje pode diluir o custo dos terrenos, tornando o acesso à moradia popular mais barata. Com isso, pode-se viabilizar a transformação desses locais em bairros. Existe tributação favorecida, com incentivos fiscais, para incorporações. Nesse sentido, as benesses fiscais também podem servir para a criação de microincorporações sociais, acomodando os vizinhos em unidades sobrelevadas. Discerniu-se que construtores podem ser incentivados a participarem dos projetos. Os estudantes de arquitetura e de engenharia civil, em várias

universidades, podem ajudar na feitura de plantas, adaptações legais, viabilizando essas microincorporações sociais em massa, para a construção de moradias, por mutirões, remoções de pessoas em locais de risco, para novas unidades edificadas nas lajes. Essa estratégia pode viabilizar, também, a abertura de ruas, praças, creches, calçadas, aumentando o bem-estar social. Até mesmo o problema da gentrificação social pode ser parcialmente contornado, com essas microincorporações e regularizações fundiárias de interesse social implementadas por condomínio especial, com a edição de novas leis para essa realização.

Diante dessas constatações, a proposição defendida nesta pesquisa confirmou-se. Apesar de as transferências intergovernamentais serem vinculadas a despesas obrigatórias, sendo nos municípios médios escassos os recursos direcionados à REURB-S integral, e, mesmo havendo um pequeno despertar nessa direção, o remédio para essa solução social encontra via promissora na inteligência fiscal, e extrafiscal, nas cidades intermediárias, pelo aumento de suas receitas próprias. Nesse encaminhamento, podem ser construídas *smart cities* sem favelas.

REFERÊNCIAS

ABDALA, Lucas Novelino; SCHREINER, Tatiana; COSTA, Eduardo Moreira da; SANTOS, Neri dos. Como as cidades inteligentes contribuem para cidades sustentáveis? Uma revisão sistemática da literatura. **International Journal of Knowledge Engineering and Management**, Florianópolis, v. 3, n. 5, p. 98-120, mar./jun. 2014.

ABRAHAM, Marcus. **As emendas constitucionais tributárias e os 20 anos da Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

AFONSO, José Roberto Rodrigues (coord.). **A renúncia tributária do ICMS no Brasil**. Brasília: Banco Interamericano de Desenvolvimento, fev. 2014. Disponível em: <https://publications.iadb.org/pt/renuncia-tributaria-do-icms-no-brasil>. Acesso em: 18 jan. 2022.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. **IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**, v. 4. IDP, FGV Projetos, 2013. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/1541>. Acesso em: 15 out. 2022.

AGÊNCIA BRASILEIRA DE PROMOÇÃO DE EXPORTAÇÕES E INVESTIMENTOS (APEXBRASIL). **Incentivos fiscais**. Disponível em: <http://www.apexbrasil.com.br/incentivos-federais>. Acesso em: 5 out. 2022.

AGÊNCIA SENADO. **Brasil tem 48% da população sem coleta de esgoto, diz Instituto Trata Brasil**, 25 set. 2019. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/09/25/brasil-tem-48-da-populacao-sem-coleta-de-esgoto-diz-instituto-trata-brasil>. Acesso em: 12 ago. 2022.

ALEXY, Robert. Sobre a estrutura dos princípios jurídicos. **Revista Internacional de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 3, p.156-160, jan./jun. 2005.

ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ALFONSIN, Betânia de Moraes *et al.* A ordem jurídico-urbanística nas trincheiras do Poder Judiciário. **Revista Direito e Práxis**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 14, p. 421-453, 2016.

ALFONSIN, Betânia de Moraes. **A política urbana em disputa: desafios para a efetividade de novos instrumentos em uma perspectiva analítica de direito urbanístico comparado: Brasil, Colômbia e Espanha**. 2008. 265 f. Tese (Doutorado em Arquitetura) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano e Regional, 2008.

ALFONSIN, Betânia de Moraes; CHALA, Bárbara Guerra. O direito à cidade como fundamento normativo de garantia da inclusão digital no espaço urbano brasileiro. **Revista de Direito da Cidade**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 4, p. 2288-2310, 2020.

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. Tax morale and tax evasion in Latin America. **Working Paper**, 07-32. Atlanta: Georgia State University, 2007. Disponível em: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0732.pdf>. Acesso em: 16 set. 2022.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

AMORIM FILHO, Oswaldo; SERRA, Rodrigo Valente. Evolução e perspectivas do papel das cidades médias no planejamento urbano e regional. *In*: ANDRADE, Thompson Almeida; SERRA Rodrigo Valente (org.). **Cidades médias brasileiras**. Rio de Janeiro, 2001, p. 7. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3081/4/Cap_1_evolucao.pdf. Acesso em: 22 jul. 2022.

ANDERSSON, Henrik *et al.* Nudges and threats: soft vs hard incentives for tax compliance. **Working Paper in Economics**, n. 799. University of Gothenburg, 28 jan. 2021.

APPY, Bernard. No país da desoneração tributária. **Jornal o Estado de São Paulo**, 25 jan. 2015.

ARAÚJO, Fernando. **Análise econômica do direito**: programa e guia de estudo. Coimbra: Almedina, 2008.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheimda versão inglesa de W. D. Ross. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

ARRUDA, Diogo Rafael de. **Análise jus econômica da contribuição de melhoria**. 2016. 136 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2016.

ARRUDA, Diogo Rafael; TABAK, Benjamin Miranda. **Contribuição de melhoria**: uma investigação empírica sobre o comportamento do potencial contribuinte. Florianópolis: CONPEDI, p. 62-82, 2017.

ARRUDA, Luiz Gustavo Lima. Apontamento sobre mandonismo, coronelismo e clientelismo: continuando o debate conceitual. *In*: Simpósio Nacional de História, 27, 2013, Natal. **Anais [...]**. São Paulo: Associação Nacional de História, 2013. p. 1-18 Disponível em: <https://bibliotecadigital.tse.jus.br/xmlui/handle/bdtse/3858>. Acesso em: 31 mar. 2022.

ART GALLERY. **Plano, Texas**. Disponível em: <http://www.hellenicaworld.com/USA/Geo/en/PlanoTexas.html>. Acesso em: 7 abr. 2022.

ASSOCIAÇÃO BAIANA DOS PRODUTORES DE ALGODÃO. **Região Oeste concentra mais de um terço de toda riqueza agrícola da Bahia**, 27 fev. 2015. Disponível em: <https://abapa.com.br/mais-noticias/regiao-oeste-concentra-mais-de-um-terco-de-toda-riqueza-agricola-da-bahia/>. Acesso em: 7 out. 2022.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS. **Macapá**: novo código traz mudanças na arrecadação, 5 jan. 2015. Disponível em: http://www.abrasf.org.br/noticias_detalhes.php?cod_noticia=1744. Acesso em: 28 abr. 2022.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE AGRIBUSINESS. **Segurança alimentar**: uma abordagem de agribusiness. São Paulo: Edições ABAG, 1993.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS MUTUÁRIOS DA HABITAÇÃO. **Pesquisa revela que 40% dos mutuários têm contratos de gaveta**, 27 nov. 2002. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2002-nov-27/associacao_contrato_gaveta_arriscado. Acesso em: 15 mar. 2022.

ASSOCIAÇÃO MINEIRA DE MUNICÍPIOS. **Os municípios e a arrecadação de receitas próprias**. Belo Horizonte, 1º maio 2014. Disponível em: <https://portalamm.org.br/364ributario-os-municipios-e-a-arrecadacao-das-receitas-proprias/>. Acesso em: 14 mar. 2022.

ASSOCIACIÓN INTERNACIONAL DE CIUDADES EDUCADORAS. **Carta de Ciudades Educadoras**. Disponível em: <https://www.edcities.org/carta-de-ciudades-educadoras/>. Acesso em: 15 out. 2022.

ÁVILA, Ana Luiza; SPÍNOLA, Rodrigo Oliveira. **Introdução à engenharia de requisitos**, 2008. Disponível em: <http://www.devmedia.com.br/artigo-engenharia-desoftware-introducao-a-engenharia-de-requisitos/8034>. Acesso em: 5 set. 2022.

ÁVILA, Flávia. Economia comportamental: um novo olhar para o ser humano. **Revista da ESPM**, ano 21, ed. 98, n. 3, maio/jun. 2015.

ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base no princípio da solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

AVI-YONAH, Reuven. Globalización y competencia tributária: implicaciones para los países em desarrollo. **Revista de la Cepal**, 74, ago. 2001.

AVI-YONAH, Reuven; SARTORI, Nicola. Tributação internacional e competitividade. Tradução de João Henrique Kurtz Algarve e Revisão de Cristiano Carvalho. **Revista Tributária das Américas (RTA)**, n. 7, 2013.

AZEVEDO, Rita. Entenda o que é bitcoin. **Revista Exame**, 13 fev. 2021.

AZEVEDO, Tânia Cristina. **Tributação municipal como incentivo ao desenvolvimento sustentável nas cidades**: o caso do “IPTU Verde” de Salvador. 2017. 299 f. Tese (Doutorado em Planejamento Territorial e Desenvolvimento Social). Universidade Católica de Salvador, Salvador, 2017.

BACKHAUS, Jürgen G. *et al.* **Land value taxation in Germany**: theoretical and historical issues. METEOR, Maastricht research school of Economics of Technology and Organizations, 1997.

BAHL, Roy; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. **The property tax in developing countries: current practice and prospects**, jan. 2007. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/228652506>. Acesso em: 25 abr. 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Descentralização do poder**: federação e município. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181609/000416834.pdf?sequence=3>. Acesso em: 18 dez. 2022.

BARBOSA FILHO, Fernando; PESSOA, Samuel. **Retorno da educação no Brasil**. Disponível em: http://www.ie.ufrj.br/datacenterie/pdfs/seminarios/pesquisa/texto_19_09.pdf. Acesso em: 10 ago. 2022.

BARBOZA, Márcia Noll. **O combate à corrupção no mundo contemporâneo e o papel do Ministério Público no Brasil**, [s.d.]. Disponível em: http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/noticias-1/eventos/docs-monografias/monografia_3_lugar.pdf. Acesso em: 31 mar. 2022.

BARRE, Raymond. **Manual de economia política**. 3. ed. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, v. 3, 1970.

BARROS, Alexandre. Quase dois terços das favelas estão a menos de dois quilômetros de hospitais. **Agência IBGE Notícias**, 19 maio 2020. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/27728-quase-dois-tercos-das-favelas-estao-a-menos-de-dois-quilometros-de-hospitais>. Acesso em: 16 mar. 2022.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BERG, Caroline van den. **Water privatization and regulation in England and Wales**. The World Bank Group, Private Sector Development Department – Finance, Private Sector and Infrastructure Network, Note n. 115, may 1997.

BERGSON, Henri. **As duas fontes da moral e da religião**. Coimbra: Almedina, 2005.

BERNARDES, Júlia Adão; ARRUIZZO, Roberta Carvalho; MONTEIRO, Daniel Macedo Lopes Vasques. Geografia e Covid-19: neoliberalismo, vulnerabilidades e luta pela vida. **Revista Tamoios**, ano. 16, n. 1, 2020. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/tamoios/article/view/50645/33481>. Acesso em: 22 mar. 2022.

BIFANO, Elidie. **O negócio eletrônico e o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BLOG SE LIGA BARREIRAS. **Prefeitura de Barreiras convoca beneficiários do Programa Minha Casa Minha Vida para assinatura de contratos**, 22 nov. 2016. Disponível em: www.seligabarreiras.com.br. Acesso em: 3 out. 2022.

BOBBIO, Norberto. **As ideologias e o poder em crise**. Brasília: UnB, 1994.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade: para uma teoria geral da política**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 5. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1995.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos**. Organizado por Michelangelo Bovero. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 11. ed. Brasília: UnB, 1998.

BOEHM, Camila. Moradores de favelas movimentam R\$ 119,8 bilhões por ano. **Agência IBGE Notícias**, 27 jan. 2020. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-01/moradores-de-favelas-movimentam-r-1198-bilhoes-por-ano>. Acesso em: 18 jan. 2022.

- BOENER JÚNIOR, Darwin. **Cadastro multifinalitário e regularização fundiária para um sistema formal de propriedade**: Programa Chão Legal em Belém do Pará. Belo Horizonte: Dialética, 2020.
- BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. **Asas da liberdade**: a saga de Tiradentes. Brasília: Relevo, 2000.
- BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. **Demanda por crédito do Tesouro Nacional Brasileiro de 1974 a 1993**. 1994. 73 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Econômicas) – Centro Universitário de Brasília (Ceub), 1994.
- BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. **E-commerce, tributação e cultura**: análise juseconômica das imunidades tributárias nas cadeias produtivas de livros e músicas. Curitiba: Juruá, 2016.
- BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes; CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. Microincorporação social com direito de laje. **Revista Magister de Direito Ambiental e Urbanístico**, Porto Alegre, v. 17, n. 100, p. 64-91, fev./mar. 2022.
- BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Transparência tributária internacional: um cerco aos paraísos fiscais. **Revista Conjecturas**, v. 22, n. 1, p. 280–303, 2022.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BONIZZATTO, Luigi. **A constituição urbanística e a confirmação de uma teoria do direito constitucional urbanístico**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.
- BORBA, Odiones de Fátima; MILAGRES, Géssica Filgueiras; BARREIRA, Celene Cunha Monteiro Antunes. **Anápolis/GO e suas interfaces com a região urbana do eixo Goiânia/GO-Brasília/DF**. Observatório Geográfico de América Latina, 2012.
- BORGES, Felipe Garcia Lisboa. **Tributação ambiental**: um estudo das taxas verdes no Brasil. Curitiba: Juruá, 2017.
- BORGES, José Souto Maior. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1979.
- BORGES, Leonardo Beraldo de Ornelas. **Corrupção urbanística**: expansão urbana, controle sobre o território e interferência sobre a cidadania. 2018.142 f. Dissertação (Mestrado em Urbanismo) – Pontifícia Universidade Católica de Campinas, 2018. Disponível em: <http://tede.bibliotecadigital.puc-campinas.edu.br:8080/jspui/handle/tede/1094>. Acesso em: 16 abr. 2022.
- BOTELHO, André; FERREIRA, Gabriela Nunes. Estado e sociedade no Brasil: um encontro adiado com a democracia. **Revista de Estudos Avançados**, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 36, n. 105, 2022.
- BOUSSO, Nimrod. Ministro do Interior aprova a duplicação de impostos sobre a propriedade em apartamentos. **Haaretz Daily Newspaper**, 20 maio 2013. Disponível em: <https://www.haaretz.com/israel-news/business/.premium-israel-doubling-tax-on-vacant-homes-1.5243415>. Acesso em: 10 jul. 2022.

BRAGA, Ana Carolina; MAZZEU, Francisco José Carvalho. O analfabetismo no Brasil: lições da história. **Revista on line de Política e Gestão Educacional (RPGE)**, Araraquara, v. 21, n. 1, p. 24-46, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.22633/rpge.v21.n.1.2017.9986>. Acesso em: 27 jan. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n. 3.887, de 21 de julho de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), e altera a legislação tributária federal. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Acesso em: 14 mar. 2021.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Informação. **Estratégia brasileira para a transformação digital: E-Digital**. Brasília, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/transformacaodigital/estrategia-digital>. Acesso em: 5 out. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Estimativa da carga tributária bruta no Brasil – 2019**. Brasília, 2020. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076. Acesso em: 17 nov. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. **Estimativa da carga tributária bruta do governo geral – 2021**. Brasília, 4 abr. 2022. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205. Acesso em: 17 dez. 2022.

BRASIL. Ministério da Educação. **Manual de orientação do novo FUNDEB: Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação**. Brasília: FNDE, 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB n. 1.455, de 6 de março de 2014**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br>. Acesso em: 15 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Integração e do Desenvolvimento Regional. Marco Legal do Saneamento completa dois anos nesta sexta-feira (15). **Últimas Notícias**, 15 jun. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/mdr/pt-br/ultimas-noticias/marco-legal-do-saneamento-completa-dois-anos-nesta-sexta-feira-15>. Acesso em: 2 out. 2022.

BRASIL. Ministério das Cidades. Secretaria Nacional de Habitação. **Guia para mapeamento e caracterização dos assentamentos precários**. Brasília: Ministério das Cidades, 2010.

BRASIL. Ministério das Cidades. Secretaria Nacional de Saneamento Ambiental. **Relatório de Avaliação Anual do Plano Nacional de Saneamento Básico – Ano 2014**. Brasília: Ministério das Cidades, 2015.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Regional. **Carta Brasileira para Cidades Inteligentes**. Smart City Session, 8 dez. 2020. Brasília, 2020.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Regional. **Portaria n. 3.242, de 9 de novembro de 2022**. Aprova as diretrizes para a criação, a instituição e a atualização do Cadastro Territorial Multifinalitário – CTM, nos municípios brasileiros. Brasília, 2022.

BRASIL. Ministério do Meio Ambiente. **Compromissos estabelecidos na Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC)**. Disponível em: <https://antigo.mma.gov.br/component/k2/item/15142-contribui%C3%A7%C3%B5es-para-o-documento-base.html>. Acesso em: 6 jun. 2022.

BRASIL. Presidência da República. Observatório da Equidade. **Indicadores de iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), 2011.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga tributária no Brasil 2018: análise por tributos e bases de incidência**, mar. 2020. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2018/view>. Acesso em: 14 mar. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga tributária no Brasil 2012: análise por tributos e bases de incidência**, dez. 2013. Brasília, 2013. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2012>. Acesso em: 7 fev. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga Tributária tributária no Brasil 2013: análise por tributos e bases de incidência**, dez. 2014. Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2013>. Acesso em: 7 fev. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga tributária no Brasil 2016: análise por tributos e bases de incidência**, dez. 2017. Brasília, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2016/view>. Acesso em: 15 jul. 2020.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Receita Federal lança Sistema Nacional de Gestão de Informações Territoriais (Sinter)**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2022/dezembro/receita-federal-lanca-sistema-nacional-de-gestao-de-informacoes-territoriais-sinter>. Acesso em: 19 dez. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Resolução CGSN n. 140, de 22 de maio de 2018**. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278>. Acesso em: 5 set. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Simples Nacional completa dez anos**. Brasília, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/pt-br/assuntos/noticias/2017/julho/primeiros-dez-anos-do-simples-nacional>. Acesso em: 7 fev. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)**. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em: 5 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **AgRg nos EREsp 1360375 – ES**. Possibilidade de abatimento da concretagem do ISS. Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 10 dez. 2014. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **EDcl nos EDcl no REsp 1060210 – SC**. Incidência de ISS sobre leasing financeiro. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 13 ago. 2014. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **REsp 1937821 – SP**. Definição da base de cálculo do ITBI. Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 24 fev. 2022. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **REsp 977058 – RS**. Contribuição destinada ao INCRA. Rel. Min. Luiz Fux, j. 22 out. 2008. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgInt no AREsp 1667717 – SP**. Decadência após cinco anos do fato gerador. Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 19 out. 2021. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgInt no REsp 1502963 – SC**. A partir da vigência da Lei Complementar n. 116/2003, a competência tributária ativa para a cobrança do ISSQN recai sobre o município em que o serviço é efetivamente realizado, desde que, no local, haja unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador. (Tese julgada sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 – Temas 354 e 355). Rel. Min. Regina Helena Costa, j. 26 abr. 2016. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no AREsp 527624 – PR**. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/1968, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC. Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 12 abr. 2016. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg no REsp 1225188 – PR**. O ISS é espécie tributária que pode se caracterizar como tributo direto ou indireto, sendo necessário avaliar se seu valor é repassado ou não ao preço cobrado pelo serviço. (Tese julgada sob o rito do art. 543-C do CPC/1973. Tema 398). Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 10 nov. 2015. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 18 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AgRg REsp 1034641 – RJ**. Imóvel de domínio da União [...] O cessionário do direito de uso não é contribuinte do IPTU. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravada: Serraria Jacunda Comercial de Madeiras. Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 22 out. 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **AREsp 1904780 – SP**. A regra de decadência do art. 173, I, do CTN não é afastada pelo recolhimento do tributo para município diverso daquele pretendido. Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 14 dez. 2021. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 1111364 – SP**. Imóvel objeto de invasão por terceiros não gera cobrança de IPTU. Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 25 ago. 2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 1347693 – RS**. Basta ensinar a posse do bem que incide IPTU sobre a unidade individualizada. Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 11 abr. 2003. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 1402217 – DF**. Rel. Min. Mauro Campbell, j. 24 nov. 2015. Os detentores de bens públicos se caracterizam como possuidores a qualquer título, para efeito de incidência de IPTU, mediante contrato oneroso. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **REsp 239687 – SP**. A simples declaração de utilidade pública, para fins de desapropriação, não retira do proprietário do imóvel o direito de usar, gozar e dispor do seu bem, podendo até aliená-lo. Enquanto não deferida e efetivada a imissão de posse provisória, o proprietário do imóvel continua responsável pelos impostos a ele relativos. Rel. Min. Garcia Vieira, 17 fev. 2000. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgInt no AREsp 1718563 – RJ**. Na vigência da Lei Complementar 116/2003, o ISSQN é devido ao Município em que prestado o serviço, desde que haja ali um estabelecimento no qual o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante a denominação de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório ou contato. Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 1 mar. 2021. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgInt no AREsp 1995706 – SP**. Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU; a análise de eventual conflito entre lei ordinária (§ 8º do art. 27 da Lei nº 9.517/1997) e o CTN, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, é matéria que cabe ao Supremo Tribunal Federal. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 14 mar. 2022. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgInt no REsp 1571638 – MG**. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que, em se tratando de fato gerador do ISSQN ocorrido na vigência da Lei Complementar n. 116/2003, o sujeito ativo da relação tributária é o município no qual o serviço foi efetivamente prestado. Rel. Min. Og Fernandes, j. 7 fev. 2017. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **AgRg no Resp 1576279 – SC**. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra Cármen Lúcia, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do Contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, de PIS e Cofins, pois são destinadas ao financiamento da Seguridade Social. Rel. Min. Herman Benjamin, j. 19 abr. 2016. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1126515 – PR**. Trata-se de Recurso Especial que discute, à luz do art. 1º da Lei 9.492/1997, a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial (art. 586, VIII, do CPC) que aparelha a Execução Fiscal, regida pela Lei 6.830/1980. Rel. Min. Herman Benjamin, j. 3 dez. 2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1144982 – PR**. Na invasão do movimento “sem terra”, o direito da recorrida ficou tolhido de praticamente todos seus elementos: não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem; conseqüentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há, a partir dele, qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para a proprietária, logo, afasta a incidência do ITR. Rel. Min. Mauro Campbell, j. 13 out. 2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1161467 – RS**. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*; o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação. Rel. Min. Castro Meira, j. 17 maio 2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1174017 – RS**. Consoante aplicação do art. 4º, do Decreto n. 20.910/32, o Pedido de Habilitação do Crédito previsto nos artigos 51 e seguintes da Instrução Normativa SRF n. 600/2005 e que antecede o Pedido de Restituição em sua modalidade eletrônica (Pedido Eletrônico de Restituição gerado a partir do Programa PER/DCOMP) suspende os prazos decadencial e prescricional para o Pedido de Restituição administrativa e a ação judicial de repetição de indébito tributário. Rel. Min. Mauro Capbell Marques, j. 16 ago. 2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1482184 – RS**. O fato de parte do imóvel ser considerada como área *non aedificandi* não afasta tal entendimento, pois não há perda da propriedade, apenas restrições de uso, a fim de viabilizar que a propriedade atenda à sua verdadeira função social. Logo, se o fato gerador do IPTU, conforme o disposto no art. 32 do CTN, é a propriedade de imóvel urbano, a simples limitação administrativa de proibição para construir não impede a sua configuração. Rel. Min. Humberto Martins, j. 17 mar. 2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 1698570 – PR**. Na contribuição de melhoria o fato gerador do tributo em análise é a valorização imobiliária decorrente da obra pública, a qual deve ser comprovada, não se podendo falar nem mesmo em presunção. Rel. Min. Herman Benjamin, j. 21 nov. 2017. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 267099 – BA**. O enfiteuta é o titular do domínio útil do imóvel, sendo, portanto, o sujeito passivo do imposto predial territorial urbano. Rel. Min. Eliana Calmon, j. 16 abr. 2002. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 138** – O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis. Primeira Seção: 16 maio 1995. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 150** – Compete à Justiça Federal decidir sobre a existência de interesse jurídico que justifique a presença, no processo, da União, suas autarquias ou empresas públicas. Corte Especial: 7 fev. 1996. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 156** – A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS. Primeira Seção: 22 mar. 1996. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 160** – É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. Primeira Seção: 12 jun. 1996. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 167** – O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS. Primeira Seção: 11 set. 1996. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 274** – O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares. Primeira Seção: 12 fev. 2003. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 399** – Na execução hipotecária de crédito vinculado ao Sistema Financeiro de Habitação, nos termos da Lei n. 5.741/1971, a petição inicial deve ser instruída com, pelo menos, dois avisos de cobrança. Primeira Seção: 8 out. 1997. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 424** – É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n. 406/1968 e à LC n. 56/1987. Primeira Seção: 10 mar. 2010. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 436** – A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Primeira Seção: 14 abr. 2010. Disponível em: www.stj.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Pleno). **Enunciado de Súmula 497** – Os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem. Esta súmula foi cancelada em razão do julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 357 pelo STF, a afastar esta hipótese. Disponível em: <https://www.stj.jus.br>. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1160253 – MG**. O ISS deve ser cobrado onde a organização tiver se organizado no local da prestação do serviço. Min. Rel., j. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1195844 – DF**. A cobrança do ISS se dá na unidade econômica ou profissional em que a atividade de serviço é desenvolvida. Rel. Min. Rel. Mauro Campbel Marques, j. 1º mar. 2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **AgRg no RE 422592 – RJ**. A diversidade de alíquotas de IPTU no caso de imóvel residencial, não-residencial, edificado ou não-edificado, não viola a Constituição Federal. Rel. Min. Dias Toffoli, j. 31 maio 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **RE 1271620 – DF**. O acórdão recorrido está alinhado ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, que, ao apreciar o Tema 967 da sistemática da repercussão geral, fixou a seguinte tese: “1. A proibição ou restrição da atividade de transporte privado individual por motorista cadastrado em aplicativo é inconstitucional, por violação aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência”. Negou-se provimento. Rel. Min. Roberto Barroso, j. 31 ago. 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **RE 594015 – DF**. Não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal a sociedade de economia mista ocupante de bem público. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 6 abr. 2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **AgRg no RE 200844 – PR**. Não cabe ao Poder Judiciário agir como legislador positivo para alterar índice de correção monetária definido em lei. A majoração de índice de correção, no decorrer de um ano fiscal, não representa ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade. Agravante: Comercial de Pneus Godoy Ltda. Agravada: União Federal. Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **AgRg no RE 666096 – DF**. O Supremo Tribunal Federal assentou que os contratos de compromisso de compra e venda não constituem fato gerador para a incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Rel. Min. Cármem Lúcia, j. 30 out. 2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **RE 116147 – SP**. Não obstante alterada a redação do inciso II do art. 18 pela Emenda Constitucional n. 23/1983, a valorização imobiliária decorrente de obra pública – requisito ínsito a contribuição de melhoria – persiste como fato gerador dessa espécie tributária. Rel. Min. Célio Borja, j. 29 out. 1991. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADI 1842 – RJ**. Ação direta de inconstitucionalidade contra Lei Complementar n. 87/1997, Lei n. 2.869/1997 e Decreto n. 24.631/1998, todos do Estado do Rio de Janeiro, que instituem a Região Metropolitana do Rio de Janeiro e a Microrregião dos Lagos e transferem a titularidade do poder concedente para prestação de serviços públicos de interesse metropolitano ao Estado do Rio de Janeiro. Participação de cada Município e do Estado deve ser estipulada em cada região metropolitana de acordo com suas particularidades, sem que se permita que um ente tenha predomínio absoluto. Assim, vários dispositivos foram declarados inconstitucional quanto à expressão “a ser submetido à Assembleia Legislativa”. Rel. Min. Luiz Fux, j. 6 mar. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADI 1923 – DF**. O Terceiro Setor, por receber recursos públicos, bens públicos e servidores públicos, em seu regime jurídico tem de ser minimamente informado pela incidência do núcleo essencial dos princípios da Administração Pública (CF, art. 37, caput), dentre os quais se destaca o princípio da impessoalidade, de modo que suas contratações devem observar o disposto em regulamento próprio (Lei n.º 9.637/1998, art. 4.º, VIII), fixando regras objetivas e impessoais para o dispêndio de recursos públicos. Rel. Min. Ayres Britto, j. 16 abr. 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADI 4711 – RS**. Com o advento da Emenda Constitucional n. 57/2008, foram convalidados os atos de criação de Municípios cuja lei tenha sido publicada até 31.12.2006, atendidos os requisitos na legislação do respectivo estado à época de sua criação. Autor: Município de Bento Gonçalves. Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. 5 nov. 2019. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADI 939-7 – DF**. Examinou a inconstitucionalidade de alguns artigos da Emenda Constitucional n. 3, de 1993, relativamente ao IMPF, e por fim, suspendendo a cobrança do tributo. Voto do Min. Celso de Melo. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ADPF 357 – DF**. A definição de hierarquia na cobrança judicial dos créditos da dívida pública da União, em relação aos estados e ao Distrito Federal, e esses aos municípios, descumpra o princípio federativo e contraria o inc. III do art. 19 da Constituição da República de 1988. Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 24 jun. 2021. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **AgRE 743780 – MG**. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 2º e 61, § 1º, II, b, da Constituição federal, se há reserva de iniciativa de leis tributárias ao Chefe do Poder Executivo, quando tais leis impliquem redução ou extinção de tributos, com a consequente diminuição de receitas orçamentárias. Recorrente: Ministério Público de Minas Gerais. Recorrido: Salvador Gomes Dutra. Repercussão Geral. Tema 682. Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 10 out. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **ARE 1001304 – SP**. Não incide IPTU em imóvel destinado a atividade agrícola mesmo em meio urbano. Agravante: Clovis José Davoli. Agravado: Município de São José dos Campos. Rel. Min. Edson Fachin, 21 nov. 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 108** – É legítima a incidência do imposto de transmissão “inter vivos” sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 110** – O imposto de transmissão “inter vivos” não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 111** – É legítima a incidência do imposto de transmissão inter vivos sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir à finalidade da sua desapropriação. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 150** – Prescreve a execução no mesmo prazo de prescrição da ação. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 326** – É legítima a incidência do imposto de transmissão inter vivos sobre a transferência do domínio útil. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 328** – É legítima a incidência do imposto de transmissão inter vivos sobre a doação de imóvel. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 329** – O imposto de transmissão inter vivos não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 383** – A prescrição em favor da Fazenda Pública recomeça a correr, por dois anos e meio, a partir do ato interruptivo, mas não fica reduzida aquém de cinco anos, embora o titular do direito a interrompa durante a primeira metade do prazo. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 3 abr. 1964. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 470** – O imposto de transmissão “inter vivos” não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 539** – É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 3 dez. 1969. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 578** – Não podem os Estados, a título de ressarcimento de despesas, reduzir a parcela de 20% do produto da arrecadação do imposto de circulação de mercadorias, atribuída aos Municípios pelo art. 23, § 8º, da Constituição Federal. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 15 dez. 1976. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 588** – O imposto sobre serviços não incide sobre os depósitos, as comissões e taxas de desconto, cobrados pelos estabelecimentos bancários. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 15 dez. 1976. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 589** – É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 15 dez. 1976. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 656** – 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. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 24 set. 2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 668** – É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 24 set. 2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 670** – O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 24 set. 2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 69** – A Constituição estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 724** – Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 26 nov. 2003. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula 75** – Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão inter vivos, que é encargo do comprador. Data de aprovação do enunciado: Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **Enunciado de Súmula Vinculante 31**. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: <https://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 1167509 – SP**. É incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestador de serviços não estabelecido no território do Município e imposição ao tomador da retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação acessória. Tema 1020. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 1º mar. 2021. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 140779 – SP**. Impossibilidade da remuneração do serviço de pavimentação asfáltica por meio de taxa, já que o tributo tem por fato gerador benefício resultante de obra pública. Recorrente: Município de Santo André. Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 2 ago. 1995. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 16 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 380651 – SP**. Matéria tributária relativa à extinção de contribuição de melhoria que afeta o orçamento do Município, pois implica em renúncia de receita fiscal. Recorrentes: Ministério Público do Estado de São Paulo. Recorrido: Prefeito Municipal de Guarulhos. Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 26 nov. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 17 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 562045 – RS**. É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD. Repercussão Geral. Repercussão Geral. Tema 21. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 6 fev. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 573675 – SC**. Contribuição de iluminação pública, tendo destinação para expansão da rede de iluminação da cidade é constitucional; matéria cuja repercussão geral foi reconhecida no julgamento do RE 573.675-RG/SC. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25 mar. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 601720 – RJ**. Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo. Repercussão Geral. Tema 437. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 16 jun. 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 605552 – RS**. Rel. Min. À luz dessas diretrizes, incide o ISS (subitem 4.07 da Lista anexa à LC nº 116/2006) sobre as operações realizadas por farmácias de manipulação envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega aos fregueses, em caráter pessoal, para consumo; incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira ofertados ao público consumidor e produzidos por farmácias de manipulação. Dias Toffoli, j. 5 ago. 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). **RE 666404 – SP**. É legítimo que a contribuição destinada ao custeio da iluminação pública inclua também as despesas relativas à expansão da rede, a fim de atender as novas demandas oriundas do crescimento urbano, melhoramento e para ajustar-se às necessidades da população local. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18 ago. 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Pleno). **ADI 3089 – DF**. Pessoas que exercem atividade notarial não são isentas de ISS. Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 13 fev. 2008. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 15 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **ADI 1945 – MC**. No contrato de licenciamento de Software-as-a-Service (SaaS) em nuvens, por aplicativo, atrai a incidência do ISS. Min. Rel. Carmem Lúcia, j. 24 fev. 2021. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **ADI 2340 – SC**. Fornecimento de água potável. Os Estados-membros não podem interferir na esfera das relações jurídico-contratuais municipais, ainda que a concessionária esteja sob o controle acionário estadual. Min. Rel. Ricardo Lewandowski, j. 6 mar. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 13 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Repercussão Geral – Tema 593. **RE 176626 – SP**. A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo. Min. Rel. Roberto Barroso, j. 26 jun. 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 14 jul. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Os 10 passos da boa gestão fiscal**. Programa TCU + Cidades, visando melhorar a condução fiscal municipal. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/inicio/index.htm>. Acesso em: 6 out. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (2. Câmara Cível). Acórdão n. 1099950. **APC 07023727-92.2018.8.07.0000**. É ilegal a cobrança de preço público pelo uso normal de bem público de uso comum do povo, por sociedade empresária na prestação de serviço de transporte privado individual de passageiros, quando não há individualização do bem utilizado nem restrição de acesso da coletividade ao uso. Rel. Des. Alfeu Machado, j. 21 maio 2018. Disponível em: <http://www.tjdft.jus.br>. Acesso em: 17 set. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (14. Câmara de Direito Público). **ITBI** – Impetração para garantir o direito líquido e certo de recolhimento do tributo com base no valor venal das transações efetuadas. Des. Rezende Silveira, j. 22 set. 2022. Disponível em: www.tjst.jus.br. Acesso em: 15 out. 2022.

BRASIL. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO (TJSP). Câmara de Direito Público. **Apelação Cível MS 0171945-17.2007.8.26.0000**. ISS – Município de São Paulo – Exigência de cadastramento do prestador de serviço estabelecido fora do Município Paulista – Legalidade, pois se cuida de mera obrigação acessória no interesse local (art. 30,1, CF; CTN, arts. 111, III e 113) – Retenção do imposto pelo tomador do serviço – Cadastramento que evita tal medida. Rel. Des. Rodrigues de Aguiar, j. 25 maio 2007. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?f=1>. Acesso em: 15 ago 2022.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho, 10ª Região (6. Turma). **ROT-0010905-73.2016.5.18.0003**. Comprovada a existência de trabalho voluntário nas dimensões subjetiva (ânimo de prestar serviços em situação de benevolência) e objetiva (causa relevante justificadora deste ensejo) não há que se falar em reconhecimento de vínculo empregatício. Rel. Desa. Kathia Maria Bomtempo de Albuquerque. j. 19 fev. 2021.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho (Pleno). **Enunciado de Súmula 331** – Disciplina a extensão da responsabilidade do tomador em contrato de prestação de serviços terceirizados. Legalidade. Divulgado em: 27, 30 e 31 maio 2011. Disponível em: www.tst.jus.br. Acesso em: 17 maio 2022.

BRITO, Claudius. Anápolis mantém 2º maior PIB de Goiás, mas com Aparecida já encostada. **Jornal Contexto**, 16 dez. 2021.

BROMBERG, Paul. **Impuestos y Cambio em Bogotá 1992-2011**: Realidades y ficciones. Bogotá: Universidade Nacional de Colômbia, abr. 2016.

BROTHERHOOD, Luiz; SANTOS, Tiago; MATA, Daniel. **Slums and pandemics**. 4 jan. 2021. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3665695>. Acesso em: 15 fev. 2022.

BROWN, Peter K.; HEPWORTH, Moira A. **A study of european land tax systems**. Lincoln Institute of Land Policy, 2002.

BUARQUE, Cristovam. **A revolução nas prioridades**. São Paulo: Paz e Terra, 1994.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Método e aplicações da abordagem Direito e Políticas Públicas (DPP). **Revista Estudos Institucionais (REI)**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 3, p. 791-832, 2019.

CADORE, Tiago. **A influência negativa da corrupção no desenvolvimento econômico e na sustentabilidade do meio ambiente urbano**. 120 f. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade do Vale do Itajaí, 4 out. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CÂMARA DE COMÉRCIO AMERICANA DE XANGAI. **Empresas estudam trocar China por Vietnã**. Disponível em: http://www.bbc.co.uk/portuguese/reporterbbc/story/2008/07/080709_vietnannegocios. Acesso em: 5 fev. 2022.

CÂMARA DE VEREADORES DE FARROUPILHA. **Sugestão do “IPTU Solidário” é encaminhado para o Executivo**, 27 de jun. de 2017. Disponível em: <https://camarafarroupilha.rs.gov.br/sugestao-do-iptu-solidario-e-encaminhado-para-o-executivo/>. Acesso em: 20 jul. 2022.

CÂMARA DE VEREADORES DO MUNICIPAL DE ARARAQUARA. **Sob emoção, prefeitura lança Campanha “IPTU Solidário”**, 29 jan. 2018. Disponível em: <https://cmararaquara.sp.gov.br/>. Acesso em: 2 out. 2022.

CÂMARA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE. **Proposta do Executivo prevê regularização imobiliária com redução do ITBI**. Plenário, 25 ago. 2021. Disponível em: <https://www.camapoa.rs.gov.br/noticias/proposta-do-executivo-preve-regularizacao-imobiliaria-com-reducao-do-itbi>. Acesso em: 20 abr. 2022.

CANO, Wilson. Desindustrialização do Brasil. **Revista Economia e Sociedade**, Campinas, v. 21, n. SPE, 23 jan. 2012. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ecos/i/2012.v21nspe/>. Acesso em: 5 maio 2022.

CANUTO, Elza Maria. **Direito à moradia urbana: Aspectos da dignidade humana**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli. **Violência x Cidade: o papel do direito urbanístico na violência urbana**. São Paulo: Fundação Escola do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, 2014.

CARMONA, Paulo Afonso Cavichioli; BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. O direito à cidade, a especulação imobiliária e o IPTU progressivo no tempo. **Revista de Direito da Cidade**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 4, p. 1-26, 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 11. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto. A administração tributária do IPTU e seu impacto na efetivação do Estatuto da Cidade. In: COSTA, Marco Aurélio. **O Estatuto da Cidade e a Habitat III: um balanço de quinze anos da política urbana no Brasil e a Nova Agenda Urbana**. Brasília: IPEA, 2016.

CARVALHO, Célia Maria. **Instrumentos de advocacy federativa no Brasil**: o dilema dos estados na questão fiscal. 2015. 245 f. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2015.

CARVALHO, Cosme Wilson Ferreira. Desenvolvimento socioeconômico e cidadania na Região Oeste da Bahia. **VI Colóquio Internacional “Educação de Contemporaneidade”**, 20 a 22 set. 2012. Disponível em: <https://ri.ufs.br/bitstream/riufs/10114/17/16.pdf>. Acesso em: 27 set. 2022.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. O Direito Tributário e a Interpretação Econômica do Direito: Deveres Instrumentais, Custos de Conformidade e Custos de Transação. *In*: TIMM, Luciano (org.). **Direito e economia**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CASTRO, Kleber Pacheco; AFONSO, José Roberto. IPTU: avaliação de potencial e utilização sob a ótica da teoria dos conjuntos fuzzy. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro 51, p. 828-853, set./out. 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3071252. Acesso em: 4 ago. 2020.

CAZIAN, Fernando. 70% dos municípios dependem em mais de 80% de verbas externas. **Jornal Folha de São Paulo**, 7 fev. 2019.

CELLA, José Renato Gaziero. **Teoria tridimensional do direito de Miguel Reale**. Curitiba: Juruá, 2012.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços**, jul. 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 19 dez. 2022.

CESARE, Cláudia M de. Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural. Texto para Discussão. **Reforma Tributária**, n. 23. Disponível em: https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD_23.pdf. Acesso em: 9 out. 2022.

CESARE, Cláudia M.; FERNANDES, Cíntia Estefânia; OLIVEIRA, Gelson; CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto. Nota Técnica: IPTU e a PEC 110/2019 (Reforma Tributária). **Jornal GCN**, 14 ago. 2020. Disponível em: <https://jornalgnn.com.br/analise/nota-tecnica-rebate-alteracao-no-iptu-defendida-na-pec-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 16 mar. 2022.

CEZNE, Andrea. Teoria dos direitos fundamentais: uma análise comparativa das perspectivas de Ronald Dworkin e Robert Alexy. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 52, p. 51-67, jul./set. 2005.

CHANG, Há-Joon. **Chutando a escada**: a estratégia do desenvolvimento em perspectiva histórica. Tradução de Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Unesp, 2004.

COASE, Ronald H. O problema do custo social. **Journal of Law and Economics**, out. 1960. Disponível em: <http://www.pucpr.br/arquivosUpload/5371894291314711916.pdf>. Acesso em: 5 set. 2022.

COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COGLETON, Roger D. **A globalização da política**: escolha racional e internacionalização de políticas públicas, 2007. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=979459>. Acesso em: 2 abr. 2022.

COLARES, Juscelino. A globalização: algumas implicações sobre tributação e política fiscal. **Revista dos Tribunais**, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, v. 6, n. 23, abr./jun. 1998.

COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DE GOIÁS. **Governo de Goiás promove melhorias no abastecimento de água do Distrito Agroindustrial de Anápolis (Daia)**, 31 mar. 2021. Disponível em: <https://www.codego.com.br/governo-de-goias-promove-melhorias-no-abastecimento-de-agua-do-distrito-agroindustrial-de-anapolis-daia/>. Acesso em: 26 abr. 2021.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Como aumentar a arrecadação municipal sem aumentar impostos**, 2019. Disponível em: [https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Como_melhorar_a_arrecadação_municipal_sem_aumentar_impostos_\(2019\).pdf](https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/documentos/Como_melhorar_a_arrecadação_municipal_sem_aumentar_impostos_(2019).pdf). Acesso em: 7 out. 2022.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Desenvolvimento rural local**. Coletânea Gestão Pública Municipal, v. 1. Finanças municipais: o que tenho de recursos? Brasília: CNM, 2016.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE GOIÁS. **Anápolis lança Programa de Benefício Fiscal ou REFIS**. Disponível em: <https://crcgo.org.br/novo/?p=2385>. Acesso em: 6 out. 2022.

COOTER, Robert; UELEN, Thomas. **Direito e economia**. Tradução de Luis Marcos Sander e Francisco Araújo Costa. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

CORBUSIER, Le. **Planejamento urbano**. Tradução de Lúcio Gomes Machado. 3. ed. São Paulo: Perspectiva, 2004.

CORPORACIÓN ANDINA DE FOMENTO. **Govtech y el futuro del gobierno**: el ecosistema govtech em Brasil – nuevas tecnologías y nuevas alianzas público-privadas para mejorar los servicios públicos. Caracas: CAF y PublicTechLab de IE University de España, 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros *et al.* **Reforma tributária**: comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 14 mar. 2022.

COSTA, André Monteiro. **Análise histórica do saneamento no Brasil**. 1994. 204 f. Dissertação (Mestrado em Saúde Pública) – Escola Nacional de Saúde Pública Sergio Arouca. Rio de Janeiro: Fiocruz, 1994.

COSTA, Camila Maia. Do parcelamento, edificação ou utilização compulsórios como instrumento de execução de política urbana. **Fórum de Direito Urbano e Ambiental**, Belo Horizonte, ano 8, n. 48, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001.

CRISTENSEN, John; COLEMAN, Pete; KAPOOR, Sony. Tax avoidance, tax competition and globalisation: making tax justice a focus for global activism. **Global Tax Workshop**, Finland, 18-20, nov. 2004. Disponível em: <http://visar.csustan.edu/aaba/Christensen&Kapoor2004.p>. Acesso em: 8 maio 2022.

CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves; MONTEIRO, Vítor. Planejamento, urbanismo e as normas reguladoras da ocupação do solo. *In*: MEDAUAR, Odete; SHICARO, Vítor Rhein; MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich; GRECO-SANTOS, Bruno (coord.). **Direito urbanístico**: estudos fundamentais. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

DALLAS INNOVATES. **NTT Data opens North American Innovation Center in Plano**. Staff Report, 25 Aug. 2022.

DAMASCENO, Luciana. **Transações móveis**. Disponível em: <http://br.mobiletransaction.org/tendencias-pagamentos-moveis-2016/>. Acesso em: 15 mar. 2022.

DANTAS, Lucas Rodrigues. **Contribuição de melhoria como ferramenta de desenvolvimento socioespacial**: aplicabilidade à cidade de Palmas-To. 2018. 162 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Regional) – Universidade Federal de Tocantins, 2018.

DAVIS, Mike. **Planeta favela**. Tradução de Beatriz Medina. São Paulo: Boitempo, 2006.

DE FARIA, Ricardo Coelho *et al.* Uma aplicação do método de preços hedônicos no setor saneamento: o projeto de São Bento do Sul-SC. **Planejamento e Políticas Públicas**, v. 1, n. 31, 2009.

DELORENZO NETO, Antônio. A evolução do municipalismo no Brasil: administração municipal. **Revista do Serviço Público**, v. 74, n. 1, p. 76-94, 1957. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/4329>. Acesso em: 2 fev. 2022.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em Ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DERZI, Misabel. Imunidade e isenção. Evolução doutrinária e jurisprudencial. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DERZI, Mizabel. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista da Presidência da República**, Brasília, v. 16, n. 108, fev. 2014/maio 2015.

DI PRIETO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DIÁRIO GOIÁS EM DESTAQUE. **Pedido de vista adia julgamento sobre IPTU de Goiânia no TJ-GO**. 11 maio 2022. Disponível em: <https://jornalgoias.com.br/pedido-de-vista-adia-julgamento-sobre-iptu-de-goiania-no-tj-go/>. Acesso em: 11 maio 2022.

DINIZ, Marco Túlio Mendonça. Contribuições ao ensino do método hipotético-dedutivo a estudantes de Geografia. **Revista Geografia Ensino & Pesquisa**, v. 19, n. 2, p. 107-111, jan./abr. 2015.

DOWBOR, L. **A era do capital improdutivo**. São Paulo: Outras Letras, 2017.

DROMI, Roberto. **Sistemas jurídicos e valores administrativos**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2007.

DUARTE, Cláudia. Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumo. **Jornal O Tempo**, 27 jun. 2016. Disponível em: <https://www.otempo.com.br/economia/na-contramao-do-mundo-brasil-tributa-mais-o-consumo-1.1329469>. Acesso em: 14 ago. 2022.

DUGUIT, Léon. **Les transformations du droit public**. Paris: Librairie Armand Colin, 1913.

DURKHEIM, Émile. **Da divisão do trabalho social**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, Coleção Tópicos, 2008.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípios**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

DYE, Richard F.; ENGLAND, Richard W. **Assessing the theory and practice of land value taxation**. Cambridge, MA: Lincoln Institute of Land Policy, 2010.

ELALI, André. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico**: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. Disponível em: <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2022.

ELAZAR, Daniel Judah. **Exploring federalism**. Tuscaloosa: The University of Alabama Press, 1991.

ELLWANGER, Joel Henrique *et al.* Beyond diversity loss and climate change: Impacts of Amazon deforestation on infectious diseases and public health. **Anais da Academia Brasileira de Ciências**, n. 92, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0001-3765202020191375>. Acesso em: 22 mar. 2022.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de derecho administrativo**. 16. ed. Madrid: Civitas, Tomo I, 2012.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de derecho administrativo**. Madrid: Civitas, Tomo II, 2013.

ESPAÑA. STS. Sección Quinta. **Sentencia n. 900649672**. Rel. Jesús Ernesto Peces Morate, j. 6 jun. 2007.

EUROPEAN COMMISSION. **Digital economy – facts & figures**. Working paper. Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Bruxelas, 28 May 2014, p.17-20. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_digital_economy.pdf. Acesso em: 2 nov. 2022.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FALCÃO, Maurin Almeida. Da tributação cumulativa ao Imposto do Valor Agregado: o percurso notável da inovação tributária do século XX. *In*: SARAIVA Filho, Oswaldo; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco. **IVA para o Brasil**: contribuições para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

FANTONI, Odair Rocha. **eSocial fácil**: implantação consciente. São Paulo: LTr, 2014.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN). **Publicações Sistemas FIRJAN**: pesquisas e estudos socioeconômicos. Rio de Janeiro: FIRJAN, 2018. Disponível em: <http://publicacoes.firjan.org.br/ifdm2018/files/assets/common/downloads/publication.pdf>. Acesso em: 16 set. 2022.

FEITOSA, Gustavo Raposo Pereira; CRUZ, Antonia Camilly Gomes. Nudges fiscais: a economia comportamental e o aprimoramento da cobrança da dívida ativa. **Revista Pensar**, Fortaleza, v. 24, n. 4, p. 1-16, out./dez. 2019.

FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU**: texto e contexto. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERNANDES, Tarcila Ribeiro Marques. Limites constitucionais da prestação de serviços públicos por Organizações Sociais. *In*: PAES, José Eduardo Sabo (coord.). **Terceiro Setor e tributação**. Rio de Janeiro: Forense, v. 6, 2014.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

FERREIRA FILHO, Paulo; MENDONÇA, Rafael da Mota. **Política habitacional no século XXI**: moradia nas cidades inteligentes. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

FERREIRA, Anderson Saccol; NASCIMENTO, Diogo Rafael do. O custo da infraestrutura urbana: um delineamento para o desenvolvimento de pequenos municípios. **Engineering Sciences**, v. 8, n. 1, p. 67-79, 2020. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/339836333_O_custo_da_infraestrutura_urbana_um_delineamento_para_o_desenvolvimento_de_pequenos_municipios. Acesso em: 18 set. 2022.

FERREIRA, Antônio Sérgio Seco. **Tecnologias de suporte à tributação do comércio eletrônico**. 2001. 120 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica de Brasília, 2001.

FERREIRA, Jurandyr Pires (org.). **Enciclopédia dos municípios brasileiros**. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, v. XX, 2 jun. 1958.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros; NÓBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e o conflito de competência. *In*: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020.

FISHER, Antony. **Pequena história dos equívocos econômicos**: guia prático para os estadistas modernos. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, Instituto Brasileiro de Estudos e Pesquisas Econômicas e Sociais, 1981.

- FREITAS, Gustavo. **E-Commerce no Brasil bate o recorde e atinge R\$ 53 bilhões no 1º semestre, mostra Ebit|Nielsen**. Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/e-commerce-no-brasil-bate-recorde-e-atinge-r-53-bilhoes-ebit-nielsen-webshoppers>. Acesso em: 5 nov. 2022.
- FRIEDE, Reis. **Ciência do direito, norma, interpretação e hermenêutica jurídica**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.
- FRIEDEN, Karl. State taxation of cyberspace. **The Tax Adviser**, v. 27, n. 11, nov. 1996.
- FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO. **Déficit habitacional: inadequação habitacional no Brasil 2016-2019**. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2020.
- FURTADO, Lucas Rocha. **As raízes da corrupção: estudos de casos e lições para o futuro**. Tese (Doutorado em Direito), 499 f. Universidad de Salamanca, 22 out. 2012. Disponível em: https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/121413/DDP_RochaFurtadoLucas_Tesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 12 abr. 2022.
- GADELHA, Hugo Sarmiento *et al.* O novo marco regulatório do saneamento básico e o direito ao acesso à água. **Research, Society and Development**, v. 10, n. 11, e569101118843, 2021. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.33448/rsd-v10i11.18843>. Acesso em: 3 out. 2022.
- GASSEN, Valcir. **A lei de terras de 1850 e o direito de propriedade**. 1994. 236 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1994.
- GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012.
- GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processo de integração econômica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária**. São Paulo: Almedina, 2020.
- GEHL, Jean. **Cidades para pessoas**. Tradução de Anita Di Marco. 3. ed. São Paulo: Perspectiva, 2015.
- GEORGE, Henry. **Progress and poverty**. Edited and abridged for modern readers by Bob Drake. New York: Robert Schalkenbach Foundation, 2006.
- GIACOMELLI, Giana Silva. A teoria tradicional do bem-estar: da origem às críticas. **Revista de Desenvolvimento Econômico – RDE**, Salvador, Ano 19, v. 2, n. 38, p. 6-27, dez. 2017.
- GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2021.
- GICO JÚNIOR, Ivo Teixeira. Bem-estar social e o conceito de eficiência. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 16, n. 2, p. 1-43, maio/ago., 2020.

GICO JÚNIOR, Ivo Teixeira. Metodologia e epistemologia da análise econômica do direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 1, n. 1, jan./jun. 2010.

GIDDENS, Anthony. **Para além da esquerda e da direita**: o futuro da política radical. São Paulo: Unesp, 1996.

GODBOUT, Jacques T. **O espírito da dádiva**. Tradução de José Pedro Cabrera. Lisboa: Instituto Piaget, Coleção Epistemologia e Sociedade, 1992.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário**. Coordenação de Reneé do Ó Souza. 2. ed. Rio de Janeiro: Método, 2022.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Fundamentos históricos e conceituais do Código Tributário Nacional: Rubens Gomes de Sousa, suas cartas, suas ideias, seu projeto. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET)**, Brasília, v. 15, n. 1, p. 43-94, jan./jun. 2020.

GOIÁS (Estado). Secretaria de Economia do Estado de Goiás. **FUNDEB e IPM**: ferramentas essenciais para educação pública e desenvolvimento social. Goiânia: Coordenação de Educação Fiscal, 26 abr. 2022. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=NB7sQY-OZ1w&t=5258s>. Acesso em: 26 abr. 2022.

GOMES, Dirceu Herrero. **Uma sociedade no comando do seu destino**: a história do Observatório Social de Maringá. Maringá: Sinergia Casa Editorial, 2020.

GONÇALVES, Nathalia Assmann; WENCESLAU, Ethiene Vanila de Souza. A cidade que (re)produz racismo: uma análise materialista histórica das transformações urbanas no Brasil. In: MOTA, Maurício Jorge Pereira; TORRES, Marcos Alcino de Azevedo; MOURA, Emerson Affonso. **Desafios do planejamento urbano no século XXI**: políticas públicas, democracia, economia e moradia. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

GONZALES, Felipe Iglesias (org.). **Urbanismo y democracia**: alternativas para evitar la corrupción. Madrid: Fundación Alternativas, 2007. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=482027>. Acesso em: 12 abr. 2022.

GOULDNER, Alvin W. The norm of reciprocity: a preliminary statement. **American Sociological Review**, 25, p. 161-178, 1960.

GRANAI, Felipe Bauer. **Federalismo fiscal e desigualdades regionais**: uma análise dos impactos do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) sobre o desenvolvimento e a equalização fiscal. 2022. 141 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências e Letras, Araraquara, 2022.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO-SANTOS, Bruno. Direito urbanístico brasileiro e ordem urbanística internacional. In: MEDAUAR, Odete; SHICARO, Vitor Rhein; MIGUEL, Luiz Felipe Hadlich; GRECO-SANTOS, Bruno (coord.). **Direito urbanístico**: estudos fundamentais. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. IPTU, ITBI e capacidade contributiva: diversidade de bases de cálculo e critérios para a progressividade. *In*: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELO, Geórgia Teixeira Jezler (coord.). **Tributos municipais em debate**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2002.

HABERMAS, Jurgen. **Dialética e hermenêutica**. Tradução de Álvaro Valls. Porto Alegre: L& PM, 1987.

HABLE, José. A cobrança de IPTU sobre imóveis públicos. *In*: PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José (coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin, v. III, 2013.

HANI PRÉ MOLDADOS. **Distrito industrial de Barreiras**. Nicelocal, 2021. Disponível em: https://nicelocal.br.com/barreiras/autoservice/hani_pre_moldados/. Acesso em: 11 out. 2022.

HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário municipal**: sistema tributário municipal. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HARVEY, David. O trabalho, o capital e o conflito de classes em torno do ambiente construído nas sociedades capitalistas avançadas. **Revista Espaço e Debates**, n. 6, p. 7-14, 1982.

HE, Alex Jingwei; SHI, Yuda; LIU, Hongdou Liu. Crisis governance, chinese style: distinctive features of china’s response to the Covid-19 pandemic. **Policy Design and Practice**, v. 3, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/25741292.2020.1799911>. Acesso em: 21 abr. 2022.

HENRY, James. The price of offshore revisited. **Tax Justice Network**, jul. 2012.

INMAN, Robert P.; RUBINFELD, Daniel L. Economics of federalism. **The Oxford Handbook of Law and Economics**, v. 3, 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Aglomerados subnormais 2019**: classificação preliminar e informações de saúde para o enfrentamento à COVID-19. Nota técnica 01/2020. Rio de Janeiro: IBGE, 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Incidência da pobreza**. Anápolis, 2003. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/go/anapolis/pesquisa/36/0>. Acesso em: 30 set. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **População rural e urbana**, 2015. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/18313-populacao-rural-e-urbana.html>. Acesso em: 12 ago. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Regiões de Influência das Cidades 2018**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101728>. Acesso em: 24 set. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida dos brasileiros, 2018. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101629.pdf>. Acesso em: 2 ago. 2020.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Projeto competitividade e governança das cidades médias do Brasil**: referencial conceitual e metodológico. Relatório 1, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11006>. Acesso em: 28 fev. 2022.

INVESTE BAHIA. **Distritos industriais**. Estado da Bahia. Disponível em: <http://www.investebahia.com/investidor/guia-industrial/>. Acesso em: 6 out. 2022.

JATOBÁ, Sérgio Ulisses. **Informalidade territorial e mercado de terras no Distrito Federal**. Texto para discussão. Brasília: Companhia de Planejamento do Distrito Federal (Codeplan), n. 18, jun. 2016. Disponível em: http://www.codeplan.df.gov.br/wp-content/uploads/2018/02/TD_18_Informalidade_Territorial_Urbana-Mercado_Terras_Urbanas_DF_2016.pdf. Acesso em: 8 mar. 2022.

JÈZE, Gaston. **Los principios generales del derecho administrativo**: la técnica jurídica del derecho público francés. Buenos Aires: Depalma, t. 1, 1948.

JOHN, Peter. **Theories of policy change and variation reconsidered**: a prospectus for the political economy of public policy. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2645623. Acesso em: 2 abr. 2022.

JOLLS, Christine; SUSTEIN, Cass; THALER, Richard. A behavioral approach to law and economics. **Stanford Law Review**, v. 51, 1998.

JORNAL CORREIO BRAZILIENSE. **Pnad**: cerca de 28% dos brasilienses moram em residências alugadas. 27 abr. 2018.

JORNAL DA USP. **Na pandemia, contratos de gaveta dificultam a vida dos brasileiros**, 25 fev. 2021. Disponível em: <https://jornal.usp.br/atualidades/na-pandemia-contratos-de-gaveta-dificultam-a-vida-dos-brasileiros/>. Acesso em: 5 maio 2022.

JORNAL NOVA FRONTEIRA. **Barreiras avança no ranking entre os dez maiores PIBs da Bahia e é a 11ª economia do interior do Nordeste**, 18 dez. 2020. Disponível em: <https://jornalnovafronteira.com.br/barreiras-avanca-no-ranking-entre-os-dez-maiores-pibs-da-bahia-e-e-a-11a-economia-do-interior-do-nordeste/>. Acesso em: 18 set. 2021.

JORNAL O GLOBO – G1. **Seis mil famílias de Marília, SP, vivem em favelas e áreas de risco**, 28 jul. 2012. Disponível em: <https://g1.globo.com/sp/bauru-marilia/noticia/2012/07/seis-mil-familias-de-marilia-sp-vivem-em-favelas-e-areas-de-risco.html>. Acesso em: 3 maio 2022.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KPMG. **Corporate tax rates table**: KPMG's corporate tax table provides a view of corporate tax rates around the world. 2021.

KURTZMAN, Joel. **A morte do dinheiro**: como a economia eletrônica desestabilizou os mercados mundiais e criou o caos financeiro. São Paulo: Atlas 1995.

KUTNEY, Pedro. Caoa anuncia investimento de R\$ 1,5 bi em Anápolis até 2025. **Revista Automotive Now**, 23 set. 2022.

LANDLER, Mark; CALMES, Jackie. **Obama proposes deal over taxes and jobs**. Disponível em: <http://www.nytimes.com/2013/07/31/us/politics/390nd390390-offers-to-cut-corporate-tax-rate-as-part-of-jobs-deal.html>. Acesso em: 15 fev. 2022.

LANGONI, Carlos Geraldo. **A economia da transformação**. 3. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 1982.

LEAL, Kércia Karenina Camarço Batista Rodrigues. **Dumping social nas relações de trabalho na China em face do quadro jurídico internacional**. 2014. 139 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2014.

LEAL, Victor Nunes. **Coronelismo, enxada e voto**: o município e o regime representativo no Brasil. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

LEE, Amy. Property taxation under conditions of rapid urban growth: the Singapore experience. **Journal of Property Valuation and Investment**, v. 11, n. 4, p. 301-338, 1993. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/EUM0000000003308/full/html>. Acesso em: 20 jul. 2022.

LEE, Antoinette M. *et al.* Stress and psychological distress among SARS survivors 1 year after the outbreak. **The Canadian Journal of Psychiatry**, Bethesda, MD, v. 52, n. 4, p. 233-240, 2007.

LEFEBVRE, Henri. **Direito à cidade**. Tradução de Rubens Eduardo Frias. São Paulo: Centauro, 2001.

LIMA, Ivan Cordeiro. **Educação fiscal para a cidadania**. São Paulo: Egesp, 2019.

LIMA, Livia Rodrigues; FERREIRA, Monaliza de Oliveira; PIRES, Glauber Magalhães. O uso da tributação ótima como estímulo à indústria de vestuário no Nordeste brasileiro. Prêmio CNI de Economia 2015. **Revista Paranaense de Desenvolvimento**, Curitiba, v. 39, n. 134, p. 107-124, jan./jun. 2018.

LIZIEIRO, Leoman Baesso da Silva; CARVALHO, Fabrício. Federalismo e centralização no Brasil: contrastes na construção da federação brasileira. **Revista de Direito da Cidade**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 3, p. 1483-1503, 2018.

LOPREATO, Francisco Luiz. **Federalismo brasileiro**: origem, evolução e desafios. Campinas: Instituto de Economia – Unicamp. Texto para discussão, jul. 2020. Disponível em: <https://www.eco.unicamp.br/images/arquivos/artigos/TD/TD388.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2022.

LYMAN, Theodore R.; FLETCHER, Thomas W.; GARDINER, John A. **Prevention, detection and correction of corruption in local government**: a presentation of potential models. Washington: U.S. Department of Justice, nov. 1978. Disponível em: <https://www.ojp.gov/pdffiles1/Digitization/50199NCJRS.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Por que não se cobra contribuição de melhoria no Brasil? **Revista Consultor Jurídico**, 11 de março de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-11/consultor-tributario-nao-cobra-contribuicao-melhoria-brasil? =1>. Acesso em: 17 mar. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MACIEL, Pedro Jucá. O processo recente de deterioração das finanças públicas estaduais e as medidas estruturais necessárias. *In*: SALTO, Felipe; ALMEIDA, Mansueto. **Finanças públicas**. São Paulo: Record, 2016.

MANGIERI, Francisco Ramos. **Inteligência fiscal municipal**: estratégias para a apuração e cobrança dos tributos municipais. Bauru: Tributo Municipal, 2017.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS**: Teoria – prática – questões polêmicas. 7. ed. São Paulo: Publier, 2021.

MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. **ITBI**: Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2015.

MANGIERI, Franciso Ramos. **Administração tributária municipal**: eficiência e inteligência fiscal. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes Lima. 5. ed. São Paulo: 2011.

MANSO, Bruno Paes; FARIA, Maryluci de Araújo; GALL, Norman. **Diadema**. Documento do Instituto Fernand Braudel de Economia Mundial. Associado à Fundação Armando Álvares Penteado, São Paulo, n. 37, 2005.

MARICATO, Ermínia. **Brasil, cidades**: alternativas para a crise urbana. 7. ed. Petrópolis: Vozes, 2013.

MARICATO, Ermínia. **Metrópole na periferia do capitalismo**. São Paulo: Hucitec, 1996.

MARICATO, Ermínia. MetrÓpole, legislação e desigualdade. **Revista Estudos Avançados**, São Paulo, v. 17, n. 48, p. 151-166, ago. 2003. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142003000200013&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 13 abr. 2022.

MARICATO, Ermínia. **O impasse da política urbana no Brasil**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2014.

MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. 7. ed. Niterói: Impetus, 2013.

MARQUES, Eduardo Cesar. Da higiene à construção da cidade: o Estado e o saneamento no Rio de Janeiro. **História, Ciência, Saúde – Manguinhos**, Fundação Oswaldo Cruz, Rio de Janeiro, v. 2, n. 2, jul/out. 1995.

MARTIN, Hans-Peter; SCHUMAM, Harald. **A armadilha da globalização: o assalto à democracia e ao bem-estar social**. São Paulo: Globo, 1997.

MARTINS, César Augusto Coradini. Contribuição de melhoria: um estudo histórico sobre a hipótese de incidência e uma reflexão crítica sobre a aplicação no âmbito municipal do fato gerador valor da obra pública. *In*: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler (coord.). **Tributos municipais em debate**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva *et. al.* **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARX, Karl. O capital. **Crítica da economia política**. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Manifesto comunista**. Tradução de Álvaro Pina. 4. ed. São Paulo: Boitempo Editorial, 2005.

MASSARDI, Wellington de Oliveira *et al.* Influência do ciclo político na arrecadação da contribuição de melhoria. **Revista Pretexto**, Belo Horizonte, v. 17, n. 3, p. 75-89, jul./set., 2016.

MAUSS, Marcel. Ensaio sobre a dádiva. *In*: MAUSS, Marcel. **Sociologia e antropologia**. Tradução de Paulo Neves. São Paulo: Cosac Nalfy, 2003.

MAYER, Otto. **Derecho administrativo alemán**. Buenos Aires: Depalma, t. 1, parte geral, 1949.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Finanças municipais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

MENDES NETO, João Paulo. Conceitos do Código Tributário Nacional: 50 anos atrás e na atualidade, aplicabilidade prática à luz dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. *In*: VIANA, Michel (coord.). **Código Tributário Nacional: Análises e reflexões para mais 50 anos de vigência**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MENEZES, Monique. Governança das PPPs no âmbito dos municípios brasileiros: um estudo de caso de Teresina. **Revista Iberoamericana de Estudios Municipales**, Santiago, n. 24, p. 119-139, ago. 2021.

MIRANDA, Renato Luis Pinto; CAROU, Heriberto Cairo; FERNÁNDEZ, Rosa de la Fuente. As abordagens teóricas da competição interjurisdicional e os percalços analíticos da dinâmica federativa: por uma perspectiva totalizante. **Revista Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 24 n. 3, p. 645-668, set./dez. 2014.

MONCADA, Luís S. Cabral. **A relação jurídica administrativa: para um novo paradigma de compreensão da atividade, da organização e do contencioso administrativo**. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

MONT PELERIN SOCIETY. **A short history of the Mont Pelerin Society**. Disponível em: <https://www.montpelerin.org/about-mps/>. Acesso em: 17 dez. 2022.

MONTEIRO, Rogério Seabra. **Cidade e meio ambiente: estudo da qualidade de vida dos residentes do assentamento precário, localizado no Jardim São Paulo, Anápolis – Goiás**. 2016. 132 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Ambientais) – Centro Universitário de Anápolis, Unievangélica, Anápolis, 2016.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional administrativo**. São Paulo: Atlas, 2002.

MORAES, Guilherme Peña. **Direito constitucional**: Teoria da constituição. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

MORAIS, Amanda Fernandez de; SEABRA, Fernando; BAUER, MartinaMatte. Financiamento via bancos e instituições de crédito voltado ao setor de água e esgoto: o caso de Santa Catarina. **Revista de Gestão de Água da América Latina (REGA)**, v. 17, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.21168/reg.v17e1>. Acesso em: 2 out. 2022.

MORAIS, Fernanda. **Wederson Lopes diz que 5 mil famílias serão alcançadas inicialmente com a REURB-S**. Câmara Municipal de Anápolis, 21 mar. 2022. Disponível em: <https://www.anapolis.go.leg.br/institucional/noticias/wederson-lopes-diz-que-5-mil-familias-serao-alcancadas-inicialmente-com-a-reurb-s>. Acesso em: 20 set. 2022.

MOREIRA, Carlos Tadeu de Carvalho; AGUIAR, Julio Cesar; TABAK, Benjamin Miranda. As possíveis razões da queda de interesse da população pelo Programa Nota Legal, segundo a análise econômica do direito. In: TABAK, Benjamin Miranda; AGUIAR, Julio Cesar (org.). **Análise econômica do direito**: uma abordagem aplicada. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2015.

MORIN, Edgard. **O método 6**: ética. Tradução de Juremir Machado da Silva. 5. ed. Porto Alegre: Sulina, 2017.

MOSCHETTI, Francesco. **I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per “l’ordinamento giuridico in cammino” dell’Unione europea**. Disponível em: http://www.studiosmoschetti.com/wp-content/uploads/2015/07/4_I-principi-di-justizia.pdf. Acesso em: 2 ago. 2022.

MOTA, Maurício Jorge; TORRES, Marcos Alcino de Azevedo; MOURA, Emerson Affonso da Costa. **Direito à moradia e regularização fundiária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

MOTTA, Diana Meirelles. Urbanização progressiva: alternativa para a informalidade. **Caos planejado**, 16 dez. 2021. Disponível em: <https://caosplanejado.com/author/diana-motta>. Acesso em: 2 mar. 2022.

MOURA, Emerson; MOTA, Maurício. **Direito fundamental de propriedade e a função socioambiental nas cidades**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

MULLAINATHAN, Sendhil; SHAFIR, Eldar. **Escassez**. Tradução de Bruno Casotti. Trabalho original publicado em 1972. Rio de Janeiro: Best Business, 2016.

MUÑOZ, Jaime Rodríguez-Arana. Sobre las transformaciones del derecho público, de León Duguit. **Revista de Administración Pública**, Madrid, n. 190, ene./abr. 2013.

MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas**: um estudo de economia governamental. Tradução de Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, v. 1, 1974.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Lisboa: Almedina, 2015.

NADER, Adalberto. O imposto Tobin ou o idealismo global em seu viés tributário. *In*: AMARAL JÚNIOR, Alberto. **Direito do Comércio Internacional**. Rio de Janeiro: Juarez Oliveira, 2002.

NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NAYYAR, Anand; SINGH, Inderpal. A comprehensive analysis of Goods and Services Tax (GST) in India. **Indian Journal of Finance**, v. 12, n. 2, fev. 2018. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/323007997_A_Comprehensive_Analysis_of_Goods_and_Services_Tax_GST_in_India. Acesso em: 18 fev. 2022.

NÓBREGA, Antonio Carlos. A nova Lei de Responsabilização de Pessoas Jurídicas como estrutura de incentivos aos agentes. **Economic Analysis of Law Review**, v. 5, n. 1, jan./ jun.e 2014.

NÓBREGA, Marcos. **Direito da infraestrutura**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

NUBLING, Gabriela. **Cloud computing aplicada ao cenário corporativo**. 2011. 67 f. Monografia – Faculdade de Tecnologia de São Paulo, 2011. Disponível em: <http://www.fatecsp.br/dti/tcc/tcc0038.pdf>. Acesso em: 30 set. 2022.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

OCHOA, Óscar Armando Borrero; RUIZ, Julieth Katterine Rojas. **Contribución de mejoras em America Latina**: experiencias, desafios y oportunidades. Lincoln Institute of Land Policy, Enfoque em Políticas de Suelo, jul. 2020. Disponível em: <https://www.lincolninst.edu/publications/policy-focus-reports/contribucion-mejoras-en-america-latina>. Acesso: 14 out. 2022.

OISHI, Shigehiro; SCHIMMACK, Ulrich; DIENER, Ed. **Progressive taxation and the subjective well-being of nations**, 8 dez. 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0956797611420882>. Acesso em: 22 jul. 2022.

OLIVEIRA, Dennis de. Entrevista – Zygmunt Bauman. **Revista Cult**, maio 2020. Disponível em: <https://revistacult.uol.com.br/home/entrevis-zygmunt-bauman/>. Acesso em: 15 set. 2022.

OLIVEIRA, Emerson Ademir Borges; ROSSIGNOLI, Marisa. Federalismo Fiscal no Brasil: Da teoria federalista à crise econômica. **Revista Jurídica**, Curitiba, v.1, n. 54, p. 395-424, 2019.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio. Princípios da Legalidade e da Tipicidade. *In*: MARTINS, Yves Grandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

OLIVEIRA, Yves. Introdução ao estudo da filosofia municipalista. **Revista Brasileira dos Municípios**, n. 39/40, a. 10, jul./dez, p. 147-150, 1957.

ORAIR, Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Reforma tributária e federalismo fiscal**: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil. Texto para Discussão, IPEA, 2019.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Governança, capacidade e desenvolvimento institucional urbanos**: Habitat III. Brasília, ONU, 2016. Disponível em: <https://uploads.habitat3.org/hb3/Policy-Paper-4-Portuguese%CC%82s.pdf>. Acesso em: 2 mar. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Retrato econômico do Brasil**. OCDE, fev. 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2022.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Action plan on base erosion and profit shifting**. OCDE Publishing, p. 1-44, 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Acesso em: 16 out. 2022.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Addressing the tax challenges of the digital economy**, Action 1 – 2015. Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 25 ago. 2022.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Automatic exchange of financial account information**. Background Information Brief – Updated: 29 October. 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Brief.pdf>. Acesso em: 12 out. 2022.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Tax on property**, 2020. Disponível em: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>. Acesso em: 3 fev. 2022.

OTERO, Paulo. **Legalidade e administração pública**. Lisboa: Almedina, 2011.

OWENS, Jeffrey. Taxation in a global environment. **OECD Observer**. Centre for Tax Policy and Administration, 2002. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/economics/oecd-observer/volume-2002/issue-1_observer-v2002-1-en. Acesso em: 16 set. 2022.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários. 6. ed. Brasília, 2006.

PAES, José Eduardo Sabo; AGUIAR, Severiano José Costandrade; SANTOS, Júlio Edstron S. A necessidade de se efetivar o dever constitucional à boa governança pública no atual Estado Democrático de Direito Brasileiro. **Revista Direitos Fundamentais e Justiça**, Belo Horizonte, ano 13, n. 40, p. 199-220, jan./jun. 2019.

PAES, José Eduardo Sabo; SANTOS, Júlio Edstron Secundino. A Democracia e o Terceiro Setor na Atualidade: História e reflexos atuais. **Revista Direito e Liberdade (RDL)**, Natal, ESMARN, v. 19, n. 1, p. 131-157, jan./abr. 2017.

PATROCÍNIO, José Antônio. **Imposto sobre Serviços**: questões polêmicas. 3. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PECI, Alketa; PIERANTI, Octavio; RODRIGUES, Silvia. **Governança e new public management**: convergências e contradições no contexto brasileiro. **Organização Social**, Salvador, v. 15, n. 46, jul./set. 2008.

PEGORARO, Olinto. **Ética é justiça**. Petrópolis: Vozes, 1995.

PELLINI, Fabíola Costa Acácio. **Contribuição de melhoria**: aspectos controvertidos. Disponível em: https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=1289. Acesso em: 17 mar. 2022.

PÉREZ, Jesús González. **Corrupción, ética y moral en las administraciones públicas**. 2. ed. Navarra: Civitas, 2014.

PÉREZ, José Luis; GONZÁLEZ, José. **León Duguit (1859-1928)**: jurista de uma sociedade em transformaci3n. 2020. Disponível em: <https://www.ugr.es/~redce/REDCE4/articulos/17duguit.htm>. Acesso em: 16 jan. 2022.

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

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

PIKETTY, Thomas; YANG, Li.; ZUCMAN, Gabriel. Capital accumulation, private property and rising inequality in China, 1978-2015. **American Economic Review**, v. 109, n. 7, p. 2469-2496, jul. 2019. Disponível em: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/aer.20170973>. Acesso em: 15 jul. 2022.

PINDYCK, Robert; RUBINFELD, Daniel. **Microeconomia**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

PINHEIRO, Paulo Sérgio. **Brasil**: um século de transformações. São Paulo: Companhia das Letras, 2001.

PINHO, Diva Benevides; VASCONCELLOS, Marco Antônio. **Manual de economia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

PINTO, Bilac. **Contribuição de melhoria**. Atualizada por Firly Nascimento Filho. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

PINTO, Victor Carvalho. **O parcelamento do solo urbano**: um modelo consorciado de renovação urbana. Texto para Discussão, n. 130. Brasília: Senado Federal, maio 2013.

PIRES, Orisvaldo. **Câmara cria a Frente Parlamentar Anápolis 2030 para debater sobre a construção de uma cidade inteligente**. Câmara Municipal de Anápolis, 5 abr. 2022. Disponível em: <https://www.anapolis.go.leg.br/institucional/noticias/camara-cria-a-frente-parlamentar-anapolis-2030-para-debater-sobre-a-construcao-de-uma-cidade-inteligente>. Acesso em: 6 out. 2022.

PLANO CITY NEWS. **Plano Municipal Center**. Plano City of Excellence. Disponível em: <https://www.plano.gov/1756/Municipal-Codes-Ordinances>. Acesso em: 7 abr. 2022.

POMOCENO, Patrícia Ferreira. A incidência do Imposto sobre Serviços – ISS sobre os Softwares as a Service (SAAS). *In*: CUNHA, Carlos Renato; CAMPELO, Geórgia Teixeira Jezler (coord.). **Tributos municipais em debate**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

POPPER, Karl. **Sociedade aberta e seus inimigos**. Belo Horizonte: USP Itatiaia, v.1 e v. 2, 1974.

PORTO, André Gomyde *et al* (org.). **O futuro é das CHICS**: como construir agora as cidades humanas, inteligentes, criativas e sustentáveis. Brasília: IBCIHS, 2020.

POSNER, Richard. **Economics analysis of law**. 8. e. New York: Aspen Publisher, 2011.

PRADO JÚNIOR, Caio. **Formação do Brasil contemporâneo**. São Paulo: Brasiliense, 1999.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Administração municipal entrega ao Legislativo Projeto de Lei para doação de 2,8 mil lotes**, 11 maio 2022. Disponível em: <https://www.anapolis.go.gov.br/administracao-municipal-entrega-ao-legislativo-projeto-de-lei-para-doacao-de-28-mil-lotes/>. Acesso em: 30 set. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Diagnóstico do Plano Diretor Participativo, 2005**. Anápolis, 2005.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Lei Complementar n. 136, de 28 de dezembro de 2006**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Municipal e institui o Código Tributário e de Rendas do Município de Anápolis e dá outras providências. Disponível em: https://sapl.anapolis.go.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2006/218/218_texto_integral.pdf. Acesso em: 15 out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Lei Complementar n. 461, de 29 de dezembro de 2020**. Dispõe sobre a estimativa da receita e fixação da despesa do Município de Anápolis, Lei Orçamentária Anual – LOA para o Exercício Financeiro de 2021, na forma da legislação vigente, art. 165, inciso III, § 5º da Constituição Federal. Disponível em: https://sapl.anapolis.go.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2020/7100/lc_no_461-2020_-_loa.pdf. Acesso em: 24 set. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Lei Complementar n. 491, de 26 de abril de 2022**. Dispõe sobre a redução de alíquota de ITBI por prazo determinado aplicável em situações específicas. Disponível em: <https://leis.anapolis.go.gov.br/leis/page/inicio.jsf>. Acesso em: 25 set. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Projeto de Lei Complementar n. 010, de 8 de abril de 2020**. Institui a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que dispõe sobre as diretrizes gerais para a elaboração da Lei Orçamentária de 2021. Disponível em: https://sapl.anapolis.go.leg.br/media/sapl/public/materialegislativa/2020/18513/plc_10-2020-projeto_de_lei_ldo_2021.pdf. Acesso em: 24 set. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **REFIS 2021 amplia prazo e vai até 30 de dezembro**, 5 nov. 2021. Disponível em: <https://www.anapolis.go.gov.br/refis-2021-amplia-prazo-e-vai-ate-30-de-dezembro/>. Acesso em: 7 abr. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ANÁPOLIS. **Revisão do Plano Diretor de Anápolis, 2016**. Disponível em: https://sapl.anapolis.go.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2016/5/5_texto_integral.pdf. Acesso em: 15 out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ARAÇATUBA. **REFIS:** Prefeitura de Araçatuba lança Programa de Renegociação de Dívidas. Disponível em: <https://aracatuba.sp.gov.br/refis-prefeitura-de-aracatuba-lanca-programa-de-renegociacao-de-dividas/>. Acesso em: 7 abr. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Barreiras é a primeira colocada do estado da Bahia no “Prêmio Band Cidades Excelentes” para municípios acima de 100 mil habitantes**, 17 out. 2021. Disponível em: <https://barreiras.ba.gov.br/barreiras-e-a-primeira-colocada-do-estado-da-bahia-no-premio-band-cidades-excelentes-para-municipios-acima-de-100-mil-habitantes/>. Acesso em: 5 out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Barreiras ganha novo Parque Natural para lazer e conservação através de TAC firmado com Ministério Público do Estado da Bahia**, 2020. Disponível em: <https://barreiras.ba.gov.br/barreiras-ganha-novo-parque-natural-para-lazer-e-conservacao-atraves-de-tac-firmado-com-ministerio-publico-do-estado-da-bahia/>. Acesso em: 15 out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Lei n. 1.494, de 9 de novembro de 2021.** Estima a receita e fixa a despesa para o exercício de 2022. Disponível em: <https://prefeitura.barreiras.mtransparente.com.br/admin//data/loa210222192011.pdf>. Acesso em: 5 set. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Prefeitura de Barreiras apresenta novo Código Tributário que promoverá justiça fiscal com ampliação de isenção de IPTU para mais de 8 mil imóveis.** Disponível em: <https://barreiras.ba.gov.br/prefeitura-de-barreiras-apresenta-novo-codigo-tributario-que-promovera-justica-fiscal-com-ampliacao-de-isencao-de-iptu-para-mais-de-8-mil-imoveis/>. Acesso em: 7 out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Prefeitura de Barreiras inicia projeto piloto de Regularização Fundiária Urbana Social**, 6 jul. 2022. Disponível em: <https://barreiras.ba.gov.br/prefeitura-de-barreiras-inicia-projeto-piloto-de-regularizacao-fundiaria-urbana-social/>. Acesso em: 3 out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Prefeitura de Barreiras lança REFIS municipal e dá prazo especial para negociar dívidas com descontos progressivos.** Disponível em: <https://barreiras.ba.gov.br/prefeitura-de-barreiras-lanca-refis-municipal-e-da-prazo-especial-para-negociar-dividas-com-descontos-progressivos/>. Acesso em: 7 out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BARREIRAS. **Projeto de Lei n. 018, de 26 de setembro de 2016.** Define o perímetro da Zona Urbana do Município de Barreiras. Disponível em: <https://camara.barreiras.mtransparente.com.br/admin/data/PROJETO191016083327.pdf>. Acesso em: 15 out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CAMPINA GRANDE. **Lei Complementar n. 116, de 14 de dezembro de 2016.** Institui o Novo Código Tributário do Município de Campina Grande e dá outras providências. Disponível em: <https://prgaf.ufcg.edu.br/phocadownload/documentos/CCF/Lei%20Complementar%20116-16.PMCG%20-%20NOVO%20CDIGO%20TRIBUTRIO.pdf>. Acesso em: 10 out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE GOIÂNIA. **O que é o programa IPTU Social?** Disponível em: <https://www.goiania.go.gov.br/iptu-social/>. Acesso em: 6 out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE JANDUIS. **IPTU Solidário**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Le11VzBeVqk>. Acesso em: 6 out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE MACAPÁ. **Lei Complementar n. 144, de 30 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Município de Macapá, Estado do Amapá, e dá outras providências. Disponível em: https://macapa.ap.gov.br/wp-content/uploads/2023/03/LEI_COMPLEMENTAR_N_144_2021_PMM_com_alteracoes.pdf. Acesso em 5 ago. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE MARÍLIA. **Lei Complementar n. 889, de 20 de dezembro de 2019**. Código Tributário do Município de Marília. Disponível em: https://sapl.marilia.sp.leg.br/pysc/download_norma_pysc?cod_norma=39451&texto_original=1. Acesso em: 10. out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PELOTAS. **Lei n. 6.202, de 19 de janeiro de 2015**. Dispõe sobre o Imposto de Transmissão “Inter vivos” de Bens imóveis e Direitos a eles Relativos – ITBI, e dá outras providências, artigo 15. Disponível em: https://sapl.pelotas.rs.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2015/2121/2121_texto_integral.pdf. Acesso em: 10 out. 2022.

PREFEITURA MUNICIPAL DE RUY BARBOSA. **Chineses anunciam investimento de R\$ 4 bilhões no Oeste da Bahia**. Disponível em: <http://www.ruybarbosa.ba.gov.br/detalhes-noticias?codNoticia=62>. Acesso em: 6 out. 2022.

PROUDHON, Pierre Joseph. **Do princípio federativo**. Tradução de Francisco Trindade. São Paulo: Imaginário, 2001.

QUEIROZ, André Zancanaro; AGUIAR, Júlio Cesar; TABAK, Benjamin Miranda. A administração tributária e a cobrança de tributos com elevada probabilidade de serem considerados ilícitos pelo Judiciário. *In*: TABAK, Benjamin Miranda; AGUIAR, Julio Cesar (org.). **Análise econômica do direito**: uma abordagem aplicada. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2015.

RASHID, Sabina Faiz; AKTAR, Bachera; FARNAZ, Nadia; THEOBALD, Sally; ALI, Samiha, ALAM, Wafa; OZANO, Kim. **Fault-lines in the public health approach to Covid-19**: Recognizing inequities and ground realities of poor residents lives in the slums of Dhaka city, Bangladesh. 15 jun. 2020. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3608577>. Acesso em: 25 fev. 2022.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

REDE GLOBO – G1. **Macapá amplia isenção do IPTU e reduz tributos a microempresas**. Disponível em: <https://g1.globo.com/ap/amapa/noticia/2014/12/macapa-amplia-isencao-do-iptu-e-reduz-tributos-micro-empresas.html>. Acesso em: 15 out. 2021.

REGIS, André. **Do liberalismo à terceira via**: reflexões para a discussão do modelo de estado brasileiro. Disponível em: <http://www.unicap.br/neal/artigos/Texto8AndreRegis.pdf>. Acesso em: 5 out. 2022.

RIBEIRO, Felix. **Taxa Tobin europeia pode gerar receita de 35 mil milhões de euros.** Disponível em: <http://www.publico.pt/economia/noticia/taxa-tobin-europeia-pode-chegar-aos-35-mil-milhoes-de-euros-de-receita-1582600>. Acesso em: 3 out. 2022.

RIBEIRO, Luiz. Metade dos imóveis no país são irregulares. **Correio Braziliense**, 28 jul. 2019. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/brasil/2019/07/28/interna-brasil,774183/400ttawa400-irregulares-no-brasil.shtml>. Acesso em: 25 abr. 2022.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento (RFPTD)**, Rio de Janeiro, v. 3. n. 3, 2015.

RIBEIRO, Rinaldo Aparecido. A contratualização entre a Administração Pública e o Terceiro Setor. *In*: PAES, José Eduardo Sabo (coord.). **Terceiro Setor e tributação**. São Paulo: Elevação, v. 9, 2016.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual (RDTA)**, São Paulo, n. 39, p. 507-527, 2018.

RODRIGUES, Carlos Alexandre. **Regularização fundiária rural, urbana e direito de laje**. São Paulo: Imperium, 2019.

RODRIGUES, Hugo Thamir; RETTENMAIER, Priscilla. Convênios e consórcios municipais: instrumento de harmonização de políticas públicas tributárias. *In*: REIS, Jorge Renato; LEAL, Rogério Gesta. **Direitos sociais: desafios contemporâneos**. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, Tomo 8, 2008.

RODRIGUES, Vasco. **Análise econômica do direito: uma introdução**. Coimbra: Almedina, 2007.

RODRÍGUEZ, Vicente. Los intereses regionales y la Federación brasileña. **Revista EURE – Revista de Estudios Urbano Regionales**, Santiago do Chile, v. 22, n. 67, p. 17-27, 1996.

ROLNIK, Raquel *et al.* **Regularização fundiária sustentável: conceitos e diretrizes**. Brasília: Ministério das Cidades, 2007.

ROLNIK, Raquel; SANTORO, Paula Freire. **Zonas Especiais de Interesse Social (ZEIS) em cidades brasileiras**: trajetória recente de implementação de um instrumento de política fundiária. Lincoln Institute of Land Policy, 2013. Disponível em: https://www.lincolninst.edu/sites/default/files/pubfiles/rolnik-wp14rr1po-full_0.pdf. Acesso em: 22 jan. 2022.

ROSSELLI, Carlo. **Socialismo liberale**. Torino: Einaudi, 1997.

SALLES, Stéfano. Cerca de 8% da população brasileira mora em favelas, diz Instituto Locomotiva. **CNN Brasil**, Rio de Janeiro, 04 nov. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/nacional/cerca-de-8-da-populacao-brasileira-mora-em-favelas-diz-instituto-locomotiva/#:~:text=Cerca%20de%2017%2C1%20milh%C3%B5es,representa%208%25%20da%20popula%C3%A7%C3%A3o%20nacional>. Acesso em: 18 ago. 2022.

SALVADOR, Evilásio. **As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas desigualdades da renda**. Brasília: INESC, 2014.

SANTA CASA DE SÃO JOÃO DA BOA VISTA. **IPTU Solidário**: Santa Casa de São João da Boa Vista. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=p11817fgXYc>. Acesso em: 6 out. 2022.

SANTIAGO, Julio Cesar. **Solidariedade**: como legitimar a tributação? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SANTOS, Angela Moulin Simões Penalva. **Política urbana no contexto federativo brasileiro**. Rio de Janeiro: EdUERJ, 2017.

SANTOS, Aristeu Jorge dos. Orçamento público e os municípios: alguns conceitos de orçamento e suas repercussões na administração pública municipal. **Revista Eletrônica de Administração**. Porto Alegre. Edição 22, vol. 7, n. 4, jul./ago. 2001. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/19441>. Acesso em: 4 mar. 2022.

SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; MOTTA, Ana Carolina Souto Valente; FARIA, Monise Estorani de. Estimativas anuais da arrecadação tributária e das receitas totais dos municípios brasileiros entre 2003 e 2019. **Carta de Conjuntura**, n. 48, IPEA, jul. 2020.

SANTOS, Milton. **A urbanização brasileira**. 3. ed. São Paulo: Hucitec, 1993.

SANTOS, Paula Gonçalves Ferreira. Uma tributação inteligente para cidades inteligentes. *In*: CARNEIRO, Leandro Alves; VIANA Livia de Souza; LAMOUNIER, Ludimila Penna (org.). **Cidades inteligentes**: uma abordagem humana sustentável. Brasília: Câmara dos Deputados, Série Estudos Estratégicos, 2021, p. 245-256.

SÃO PAULO (Estado). **Consulta Tributária 234, de 10 de junho de 2011**. Disponível em: http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/RC234_2011.htm. Acesso em: 30 abr. 2022.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon. IVA no Brasil. *In*: SARAIVA Filho, Oswaldo; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco. **IVA para o Brasil**: contribuições para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SCHUMPETER, Joseph A. **Capitalismo, socialismo e democracia**. Tradução de Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Unesp, 2017.

SCHUMPETER, Joseph A.; SWEDBERG, Richard. **The crisis of the tax state**, 1918. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322348/mod_resource/content/1/Crise%20do%20Estado%20Fiscal.pdf. Acesso em: 15 fev. 2022.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

SECRETARIA DE FINANÇAS DA PREFEITURA DE MONTES CLAROS. **ITBI – online**. Disponível em: <https://financas.montesclaros.mg.gov.br/perguntas-frequentes-itbi-online>. Acesso em: 30 abr. 2022.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SEVEGNANI, Joacir. A interpretação das imunidades tributárias segundo a concepção normativa de Ronald Dworking, Robert Alexy e J. J. Gomes Canotilho. **Revista de Direito e Política**, Itajaí, v. 1, n. 1, 3º Quadrimestre, 2006.

SHALIT, Naomi. **Smart cities: world’s best don’t just adopt new technology, they make it work for people**. The conversation US, Inc., 10 oct. 2019. Disponível em: <https://theconversation.com/smart-cities-worlds-bedon'tont-just-adopt-new-technology-they-make-it-work-for-people-124939>. Acesso em: 4 set. 2022.

SILVA, Albertiano; SILVA, Alex Dias. Autonomia municipal no federalismo fiscal brasileiro. **Dom Helder Revista de Direito**, v. 1, n. 1, set./dez. 2018. Disponível em: <http://revista.domhelder.edu.br/index.php/dhrevistadedireito/article/view/1414>. Acesso em: 14 abr. 2022.

SILVA, Elisama dos Santos da; BRASILEIRO, Robson Soares. A cidade de barreiras enquanto polo de ensino superior na região do extremo oeste da Bahia: desafios e perspectivas. **Geografia Ensino & Pesquisa**, Santa Maria, v. 24, e. 7, p. 1-36, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/geografia/article/view/38572/html>. Acesso em: 17 out. 2022.

SILVA, Enid Rocha Andrade (coord.). O que mostra o retrato do Brasil? **Cadernos ODS**. Brasília, IPEA, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/191014_cadernos_ODS_objetivo_13.pdf. Acesso em: 6 jun. 2022.

SILVA, Jamily; GASSEN, Valcir. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação**. 2. ed. rev. atual., aument. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.

SILVA, José Afonso. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA, José Afonso. **Direito urbanístico brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Júlia Bueno de Moraes. **O interior e sua importância no projeto centralizador do Brasil**: Anápolis ano 20-30. 1997. 102 f. Dissertação (Mestrado em História) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 1997.

SILVA, Matheus Faccin. **A nova regularização fundiária aplicada nos assentamentos informais**. Curitiba: CRV, 2020.

SILVA, Ricardo Pereira; VARELA, Carmen Augusta; PINTO, Sérgio Luiz de Moraes. A implantação de sistemas de informação de custos no setor público: sua implantação e suas dificuldades. In: PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José (coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. São Paulo: Quartier Latin, v. III, 2013.

SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira. **Código Tributário Nacional**: Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966: comentado e anotado. 3. ed. Campinas: CS Edições, 2003.

SINGER, Paul. O uso do solo urbano na economia capitalista. **Boletim Paulista de Geografia (BPG)**, n. 57, 1980. Disponível em: <https://publicacoes.agb.org.br/index.php/boletim-paulista/article/view/1044>. Acesso em: 4 abr. 2022.

SINNERBRINK, Robert. **Hegelianismo**. Tradução de Fábio Creder. Petrópolis: Vozes, 2017.

SLACK, Enid. **The property tax**: in theory and practice. Institute on Municipal Finance and Governance, Toronto, University of Toronto, set. 2010.

SOARES NETO, Vicente. **Cidades inteligentes**: guia para a construção de centros urbanos eficientes e sustentáveis. São Paulo: Érica, 2019.

SOTO, Hernando. **O mistério do capital**. Tradução de Zaida Maldonado. Rio de Janeiro: Record, 2001.

SOUZA, Cairo Tavares. **Tentativas de reforma do Sistema Tributário Nacional, a partir de 1988**: um olhar a partir do estudo de políticas públicas. 2019. 66 f. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Gestão Governamental) – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2019.

SOUZA, Carlos Humberto Francisco. **Instrumentos Tributários e Urbanísticos Aplicáveis ao Financiamento da REURB-S**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

SPAHN, Paul Bernd. Land Taxation in Germany. *In*: BIRD, Richard M.; SLACK, Enid (coord.). **International handbook of land and property taxation**. Frankfurt: Edward Elgar Publishing, University of Frankfurt, chapter 7, 2004.

STIGLITZ, Joseph E. **Povo, poder e lucro**: capitalismo progressista para uma era de descontentamento. Tradução de Alessandra Bonruquer. Rio de Janeiro: Record, 2020.

SUSTEIN, Cass R. **Behavioral science and public policy**. Cambridge: Cambridge University Press, 2020.

SUXBERGER, Antônio Henrique Graciano. Políticas públicas e processo eleitoral: reflexão a partir da democracia como projeto político. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 5, n. 2, p. 252-263, 2015.

TABAK, Benjamim. **A análise econômica do direito**: proposições legislativas e políticas públicas. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas da Consultoria Legislativa do Senado Federal, Texto para Discussão, n. 157, out. 2014. Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td157>. Acesso em: 22 set. 2022.

TANZI, Vito. Globalização e o futuro da proteção social. **Conjuntura Social**, Ministério da Previdência e Assistência Social, Brasília, abr./jun. 2000.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

THIESENA, Rafaela Dalabilia. A evolução do Terceiro Setor brasileiro e sua relação com o Estado. **Direito em Debate**, Ijuí, Unijuí, ano 17, n. 31, jan./jun., p. 105-125, 2009.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luis Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012.

TOCQUEVILLE, Alexis. **A democracia na América**. Tradução de Júlia da Rosa Simões. São Paulo: Edipro, 2019.

TOLENTINO, Ana Lúcia Pereira. É Inconstitucional a Exigência do ITBI antes da Transmissão no Registro de Imóveis. **Revista Consultor Jurídico**, 25 de fevereiro de 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**, v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL **Corruption perceptions index**, 2020. Disponível em: <https://www.transparency.org/en/cpi/2020/index/nzl>. Acesso em: 12 abr. 2022.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **Corruption perceptions index**, 2018. Disponível em: <https://www.transparenem.org/en/cpi/2018>. Acesso em: 9 out. 2022.

TULLOCK, Gordon; SELDON, Arthur; BRADY, Gordon L. **Falhas de governo: uma introdução à teoria da escolha pública**. Tradução de Roberto Fendt. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 2005.

TUNES, Suzel. **São Caetano do Sul adota economia comportamental para elevar eficiência no IPTU**. Prefeitura Municipal de São Caetano do Sul, São Caetano do Sul, mar. 2019. Disponível em: <http://www.saocaetanodosul.sp.gov.br/noemias-scs/sao-caetano-do-sul-adota-economia-comportamental-para-elevar-eficiencia-no-iptu.html>. Acesso em: 5 set. 2022.

UNITED NATIONS. **Conference on Trade and Development Report**, 1990. Disponível em: https://unctad.org/404ttawa404files/official-document/tdr10_en.pdf. Acesso em: 25 maio 2022.

UNITED NATIONS. **Habitat III**. Disponível em: <https://unhabitat.org/about-us>. Acesso em: 25 jan. 2022.

UNITED NATIONS. **History, mandate & role in the UN system**. Disponível em: <https://unhabitat.org/about-us>. Acesso em: 25 jan. 2022.

UNITED NATIONS. **What are the sustainable development goals?** 2015. Disponível em: <https://www.undp.org/sustainable-development-goals>. Acesso em: 21 fev. 2022.

URBAN SYSTEMS. **Melhores cidades para fazer Negócios**. Versão 2.0 do estudo, 10 dez. 2020.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Direitos humanos e tributação: uma concepção integradora. **Revista Direito e Ação**, v. 2, n. 1, set. 2001.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VALLADARES, Lícia do Prado. **A invenção da favela: do mito de origem à favela.com**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

VARIAN, Hal R. **Microeconomia: princípios básicos**. Tradução de Luciane Melo. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

VASCONCELLOS, Marco Antonio. **Economia micro e macro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VELOSO, Gastão Ribeiro Pereira; GONÇALVES, José Luís. Dom – Sistema de Relações entre Pessoas. **Cadernos de Pedagogia Social** n. Especial, p. 25-34, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.34632/cpedagogiasocial.2015.1960>. Acesso em: 7 abr. 2022.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

WEBER, Max. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. São Paulo: Editora UnB, v. 2, 2004.

WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da ideia de solidariedade. **Revista Katálýsis**, Florianópolis, v. 11, n. 1, p. 43-52, jan./jun. 2008.

WHITMAN, Lamar. **Digital goods and services tax fairness act introduced in the House and Senate**. Mar. 2015. Disponível em: <http://www.techamerica.org/digital-goods-and-services-tax-fairness-act-introduced-in-the-senate/>. Acesso em: 20 ago. 2022.

WILSON, John Douglas. Property and land taxation. **A companion to urban economics**. Ed. by RJ Arnott and DP McMillen, p. 348-372, 2006.

WOODS, Eric; CITRON, Ryan. The evolution of smart cities: delivering on the promise. **Navigant Reserach**, Verizon, 1 Q., 2020.

WORLD BANK GROUP. **A economia nos tempos de Covid-19**. Brasil, 2020. Disponível em: <https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/publication/latin-america-brazil-economy-coronavirus-pandemic-covid-19>. Acesso em: 18 mar. 2022.

WORLD HEALTH ORGANIZATION. **The Ottawa Charter for Health Promotion**. First International Conference on Health Promotion, Ottawa, 1986. Disponível em: <https://www.who.int/healthpromotion/confere406ttawarevious/ottawa/en/>. Acesso em: 17 fev. 2022.

WU, Xun *et al.* **Guia de políticas públicas: gerenciando processos**. Tradução de Ricardo Avelar de Souza. Brasília: Enap, 2014.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

ZOLL, Rainer. **O que é solidariedade hoje?** Ijuí: Unijuí, 2007.