

FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA URBANA

FOUNDATIONS OF TAXATION OF URBAN REAL ESTATE

Carlos Araújo Leonetti*

David Gomes Pontes**

RESUMO: O artigo possui por objetivo geral estudar a fundamentação da tributação da propriedade imobiliária urbana. Como propósitos específicos, intenta-se inicialmente explicar a origem do instituto da propriedade privada, bem como demonstrar o seu papel no processo evolutivo social; após, apresenta-se um rápido esboço do panorama normativo da tributação sobre a propriedade imobiliária urbana; e, por fim, analisa-se a fundamentação teórica para o surgimento do dever de pagar impostos, no caso específico sobre a propriedade imobiliária urbana. Metodologicamente, utilizar-se-á o método de abordagem dedutivo; como método de procedimento, o monográfico; e como técnica de pesquisa, a bibliográfica.

Palavras-chave: Propriedade; IPTU; tributação; dever fundamental.

ABSTRACT: The purpose of this article is to study the rationale of urban property taxation. As specific purposes, it is initially intended to explain the origin of the institute of private property, as well as to demonstrate its role in the social evolutionary process; after that, a quick outline of the normative panorama of taxation on urban property is presented; and finally, the theoretical basis for the emergence of the duty to pay taxes, in the specific case on urban real estate, is analyzed. Methodologically, the method of deductive approach will be used; as method of procedure, the monographic; and as a research technique, the bibliographical one.

Keywords: Property; real estate tax; taxation; fundamental obligation.

Artigo recebido em 16 de agosto de 2019.

Artigo aceito em 21 de janeiro de 2020.

* Mestre e Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, com estágio em doutoramento na Harvard University (EUA). Procurador da Fazenda Nacional aposentado. Professor da Graduação, Mestrado e Doutorado em Direito na Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Santa Catarina (Brasil). Endereço para contato: cleonetti37@gmail.com

** Doutorando em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC (2017-). Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (2017). Professor do curso de Direito da Faculdade Luciano Feijão – FLF (Sobral/CE) e do Centro Universitário INTA – UNINTA (Sobral/CE). Defensor Público do Estado do Ceará desde 2008. Endereço para contato: davidgpontes@yahoo.com.br

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. PROPRIEDADE PRIVADA: ALGUNS CONTORNOS SOBRE A CONSTRUÇÃO DE SUA NOÇÃO ATUAL; 2.1 PROPRIEDADE PRIVADA: DIREITO NATURAL OU DIREITO POSITIVO?; 2.2 O PAPEL HISTÓRICO DA PROPRIEDADE NA TRANSFORMAÇÃO SOCIAL; 3. ASPECTOS NORMATIVOS BÁSICOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA URBANA NO BRASIL; 3.1 PANORAMA NORMATIVO ATUAL DO IPTU; 4. FUNDAMENTOS DA IMPOSIÇÃO FISCAL SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA URBANA; 5. CONCLUSÕES; 6. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo, tendo por tema a tributação sobre a propriedade urbana, visa proceder a uma reflexão acerca dos fundamentos do poder de tributar do Estado, tendo por fato gerador a propriedade, posse ou domínio útil de imóvel urbano. Esta abordagem adota como problemática a identificação de tais fundamentos, tendo em vista o fato de a propriedade, em princípio, ser um direito cujo exercício não demande qualquer participação ou despesa para o Estado.

Justifica-se a presente pesquisa no fato de que o Estado de Direito, segundo fontes históricas, teria surgido após a Revolução Francesa e apresentaria, como um de seus objetivos, justamente a tutela da propriedade; portanto, busca-se perquirir a pertinência da imposição de tributo tendo por fato gerador o exercício da propriedade cuja proteção era um dos fins estatais.

A imposição de tributos e o dever de cada cidadão contribuir para o progresso social através deles, respeitada a sua capacidade contributiva, constou expressamente da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. É fato, ademais, que já há mais de um século a tributação sobre a propriedade imobiliária

urbana faz parte da realidade brasileira; porém, convém investigarem-se as justificativas para a sua existência.

Por fim, a confecção deste artigo deu-se através da utilização do método indutivo de abordagem. Procedeu-se, em sua redação, com o emprego do método monográfico, utilizando-se de pesquisas realizadas através da análise de documentação indireta, no caso pesquisa bibliográfica.

2. PROPRIEDADE PRIVADA: ALGUNS CONTORNOS SOBRE A CONSTRUÇÃO DE SUA NOÇÃO ATUAL

Estudar a propriedade privada traz consigo a necessidade de se estudar, obviamente, um pouco de sua origem e do seu percurso evolutivo, haja vista que muito se discute, ainda hoje, acerca de tal assunto.

Etimologicamente, Martignetti¹ afirma que o vocábulo propriedade derivaria “do adjetivo latino *proprius*” e teria por significado aquilo que seria de um indivíduo específico ou de um objeto específico, com a clara acepção de oposição entre este indivíduo ou objeto e o restante do universo dos indivíduos ou objetos.

Todavia, nem sempre a propriedade existiu de tal forma. Há de se perquirir, portanto, por razões óbvias, a origem da propriedade privada, assunto que levanta questionamentos, dentre eles, por exemplo, quanto ao momento de seu surgimento, se anterior ou posterior ao Estado. Compreender a propriedade privada como surgida antes do Estado significa, para os que partilham de tal pensamento, entendê-la como um direito natural, motivo pelo qual se faz necessário distinguir as teorias que buscam delimitar tal aspecto deste instituto.

¹ MARTIGNETTI, Giuliano. Propriedade. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. Tradução de Carmém C. Varriale, Gaetano Lo Monaco, João Ferreira, Luís Guerreiro Pinto Cacaís e Renzo Dini. 11ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, vol. 1, p. 1.021.

2.1 Propriedade privada: direito natural ou direito positivo?

Situar temporalmente o surgimento da propriedade privada em relação ao surgimento do Estado importa em relevante diferenciação quanto à natureza daquele instituto. Muitos são os autores que concebem a propriedade privada como um direito natural, fruto da apropriação do homem e independente da existência do próprio Estado, a exemplo de Locke², Pufendorf³, Carl Schmitt⁴ e muitos outros.

Locke⁵, como registrado, filia-se à linha de opinião que enxerga a humanidade como uma criação divina, existente, antes do surgimento do Estado, em um estado de natureza caracterizado por uma situação de perfeita liberdade e igualdade entre os homens. A propriedade, por sua vez, adviria da apoderação do homem sobre a terra, tornando-a produtiva. O Estado seria, portanto, uma criação posterior à propriedade privada, surgindo, na realidade, com o objetivo de tutelar os próprios homens quanto a seus eventuais excessos no exercício de seus direitos.

Macpherson⁶, desenvolvendo uma profunda análise sobre a obra de Locke, corrobora que este compreenderia a propriedade privada como um direito natural, por entender indispensável ao homem, para a conservação de sua vida, apoderar-se, através do trabalho, dos meios necessários à preservação daquela.

² LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. Tradução Júlio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

³ PUFENDORF, Samuel. **Os deveres do homem e do cidadão de acordo com as leis do Direito Natural**. Tradução de Eduardo Francisco Alves. Rio de Janeiro: Topbooks, 2007, p. 95-97.

⁴ SCHMITT, Carl. **O nomos da Terra no direito das gentes do jus publicum europæum**. Tradução de Alexandre Guilherme Barroso de Matos Franco de Sá ... [et al.]. Rio de Janeiro: Contraponto : Editora PUC-Rio, 2014.

⁵ LOCKE, John, op. cit., p. 415.

⁶ MACPHERSON, Crawford Brough. **A teoria política do individualismo possessivo de Hobbes até Locke**. Tradução de Nelson Dantas. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1979, p. 212-214.

Ao mesmo tempo em que Locke justificaria a propriedade com base na lei natural, utilizaria esta para atribuir-lhe limites, fundados na vedação ao desperdício (impossibilidade do homem possuir mais terra do que pudesse administrar e os seus frutos consumir) e na suficiência das terras existentes (a apoderação de terras por um homem, na quantidade adequada para suprir suas necessidades, não excluiria a apropriação por outros homens, por existir terras suficientes para todos).

Vai além Macpherson⁷ ao afirmar que, antes mesmo do contrato social, ou seja, ainda fundados na lei natural, teriam os homens estabelecido uma outra convenção social acerca do surgimento do dinheiro, o qual desempenharia a função de moeda de troca e permitiria que a produção excedente fosse trocada por ouro ou prata, não havendo mais desperdício em virtude destes poderem ser acumulados sem perecibilidade. Assim, poderia o homem acumular mais propriedades do que aquelas cujos frutos pudesse consumir, tornando-as produtivas através do emprego de mão-de-obra, que se tornaria assalariada. Essa configuração da propriedade privada, na visão de Macpherson acerca da obra de Locke, justifica o perfil individualista com que aquela passou a ser vista após a fundação do Estado, tendo sido “recepcionada” pelo contrato social que fundou a sociedade civil. Assim, para Macpherson⁸, extrai-se de Locke que “a teoria da propriedade, no todo, é uma justificação do direito natural, não apenas à propriedade desigual, mas a uma apropriação individual ilimitada”, tudo isso fundando-se, tendo por origem a ideia de que o trabalho e seus frutos pertencem ao homem.

Schmitt⁹ se encontra dentre tais autores e admite que a propriedade

⁷ *Ibid.*, p. 215.

⁸ MACPHERSON, Crawford Brough, *op. cit.*, p. 233.

⁹ SCHMITT, Carl, *op. cit.*, p. 41-44.

surge da apoderação, à qual ele chama de “tomada da terra”. Ela produz efeitos tanto internos quanto externos, aqueles ocorrentes dentro do próprio grupo e relacionados à definição das posses e propriedades e à própria criação destas, sejam elas coletivas ou individuais, privadas ou públicas; já estes destinam-se às demais comunidades, servindo-lhes de limites.

Também a Igreja Católica manifestou-se formalmente através da Encíclica *Rerum Novarum*, datada de 15 de maio de 1891 e de autoria do Papa Leão XIII¹⁰, em seu § 5º, no sentido de entender a propriedade privada como um direito natural do homem, anterior ao Estado, positivando o pensamento de que a natureza pôs a terra à disposição daquele para que dela retirasse a sua sobrevivência. Em um momento histórico em que a doutrina socialista buscava consolidar-se, interessante é o posicionamento da Igreja Católica quanto ao exercício da propriedade comum, deixando explícito no referido texto que não fora da intenção de Deus uma ocupação comum e confusa das terras por todos os homens. Embora não tenha Deus dado a propriedade da terra a pessoas específicas, deixou-as livres para, dentro de sua criatividade, criarem os institutos necessários a regular a sua apropriação. Finaliza tal parágrafo, em arremate, afirmando que a propriedade privada não deixa de servir a todos os homens, mormente porque estes se alimentariam dos produtos da terra, e que a propriedade da terra não deveria ser universal, mas, sim, o trabalho, fonte universal do sustento.

Partilham do posicionamento contrário, ou seja, de que o direito de propriedade seria uma criação do Estado, Santo Tomás de Aquino (Século XIII)¹¹,

¹⁰PAPA LEÃO XIII. Carta Encíclica *Rerum Novarum*. 1891. Disponível em: <http://w2.vatican.va/content/leo-xiii/pt/encyclicals/documents/hf_l-xiii_enc_15051891_rerum-novarum.html>. Acesso em: 07 abr. 2016.

¹¹SANTO TOMÁS DE AQUINO. Suma Teológica. Tradução de Alexandre Correia. Disponível em: <<http://alexandriacatolica.blogspot.com/>>. Acesso em: 11 out. 2018.

Hobbes, em "Leviatã" (1979)¹², e Rousseau, em "Do Contrato Social" (1973)¹³, dentre outros.

Santo Tomás de Aquino, em sua obra *Suma Teológica*, afirma que, no direito natural, não existiria propriedade privada, posto que os bens pertenceriam à comunidade e serviriam, pois, ao bem comum. A criação do instituto da propriedade seria, na realidade, fruto de convenções humanas, dentro do que hoje intitulamos de direito positivo. Ele frisa que o direito positivo retira sua legitimidade do direito natural e, portanto, deve respeitá-lo. A propriedade, então, para ser legítima, não pode agredir o direito natural primitivo, deve ser bem administrada e não pode exceder as necessidades de quem a recebe; ademais, a posse não pode ser definitiva, sujeitando-se sempre aos limites impostos pelo bem comum. Conclui-se de tal raciocínio que, se a propriedade é criada pelo direito positivo, então ela é posterior ao Estado.

Hobbes defende o pensamento de que, no estado de natureza, o homem viveria em situação de constante guerra, em uma luta de todos contra todos, e não existiria o direito de propriedade, uma vez que a terra pertenceria a todos. A propriedade, pois, seria uma decorrência do surgimento do Estado, que adveio com o objetivo de dar aos homens segurança e melhores condições de vida. Sendo uma criação do Estado, a propriedade poderia ser por este limitada, tendo em vista seus próprios interesses ou o bem comum.

Rousseau¹⁴, por sua vez, concebeu o estado de natureza como uma

¹² HOBBS, Thomas. **Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil**. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

¹³ ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social; Ensaio sobre a origem das Línguas; Discurso sobre as Ciências e as Artes; Discurso sobre a Origem e os Fundamentos da Desigualdade entre os Homens**. Tradução de Lourdes Santos Machado. São Paulo: Abril Cultural, 1973.

¹⁴ ROUSSEAU, Jean-Jacques, *op. cit.*, p. 49.

permanente disputa de interesses particulares, tendo a sociedade civil surgido para conciliá-los em torno de um interesse comum. Esclarece que a vontade geral, representada por este interesse comum, tem por fim conduzir o Estado em direção ao bem comum, formando-se o vínculo social com tal desiderato. A posse exercida pelos homens em estado de natureza, caracterizada pelo trabalho sobre a terra, com o advento do Estado, foi alçada à condição de propriedade. Assim, o Estado, para alcançar seu fim, que é o bem comum, pode limitar os direitos individuais, dentre eles o direito à propriedade, que se deve sujeitar à finalidade estatal.

Duguit¹⁵ também refuta o fato de ser a propriedade um direito natural, por entender que, se assim o fosse, não haveria possibilidade de se limitar o exercício do direito de propriedade aos homens, conduzindo-os ao comunismo, alcançável pelo fato da doutrina do direito natural pregar que todo aquele que trabalha a terra deve dela ser dono. Na realidade, o direito de propriedade seria uma consequência do cumprimento da missão social reservada a cada homem, de acordo com suas habilidades.

A posição da Igreja Católica de que a propriedade seria um direito natural, externada pelo Papa Leão XIII na Encíclica *Rerum Novarum*, é criticada por Migot¹⁶. Tal pensamento seria, para ele, fruto de influência de equivocada interpretação dada pelo Cardeal Caetano¹⁷ sobre trechos da Suma Teológica de Santo Tomás de Aquino, chegando a afirmar que “o Cardeal Caetano entende no

¹⁵DUGUIT, Léon. **Fundamentos do direito**. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN Editora, 2003, p. 22.

¹⁶MIGOT, Aldo Francisco. **A propriedade: natureza e conflito em Tomás de Aquino**. Caxias do Sul: Educs, 2003, p. 91.

¹⁷Cardeal Caetano, cujo nome original era, em verdade, Tommaso de Vio, nasceu em 20 de fevereiro de 1468/69 (?) e faleceu em 10 de agosto de 1534 (?). Tornou-se conhecido por ser um dos maiores teólogos católicos da escola tomista. Foi responsável por relevantes comentários à obra Suma Teológica, de Santo Tomás de Aquino, pelos quais se tornou famoso (Fonte: <<https://www.britannica.com/biography/Cajetan>>. Acesso em: 13 ago. 2019).

sentido de que a propriedade particular das posses é de direito natural, o que gera muita confusão por parte de alguns intérpretes de Santo Tomás que o seguem”.

Assim é que a Constituição Pastoral “*Gaudium et spes*”, de autoria do Papa Paulo VI¹⁸, corrige o equívoco tomado por algumas encíclicas anteriores e restaura o pensamento de Tomás de Aquino, de que todo regime de apropriação de bens deve estar a serviço do bem comum. Visualiza-se isso em seu item 69¹⁹, transparecendo claramente a ideia de que, naturalmente, os bens destinar-se-iam ao uso coletivo, cabendo às convenções humanas a criação de formas de propriedades.

Já para Cánovas²⁰, a propriedade como apropriação remonta à própria origem da humanidade, já sendo registrada sua existência no Livro do Gênesis, na Bíblia, quando Adão e Eva são expulsos do paraíso por haverem se apropriado do fruto da árvore do conhecimento do bem e do mal. Todavia, ainda segundo o

¹⁸PAPA PAULO VI. Constituição Pastoral *Gaudium et spes*: sobre a Igreja no mundo actual. 1965. Disponível em:

<http://www.vatican.va/archive/hist_councils/ii_vatican_council/documents/vat-ii_const_19651207_gaudium-et-spes_po.html>. Acesso em: 17 out. 2018.

¹⁹69. Deus destinou a terra com tudo o que ela contém para uso de todos os homens e povos; de modo que os bens criados devem chegar equitativamente às mãos de todos, segundo a justiça, secundada pela caridade (8). Sejam quais forem as formas de propriedade, conforme as legítimas instituições dos povos e segundo as diferentes e mutáveis circunstâncias, deve-se sempre atender a este destino universal dos bens. Por esta razão, quem usa desses bens, não deve considerar as coisas exteriores que legitimamente possui só como próprias, mas também como comuns, no sentido de que possam beneficiar não só a si mas também aos outros (9). De resto, todos têm o direito de ter uma parte de bens suficientes para si e suas famílias. Assim pensaram os Padres e Doutores da Igreja, ensinando que os homens têm obrigação de auxiliar os pobres e não apenas com os bens supérfluos (10). Aquele, porém, que se encontra em extrema necessidade, tem direito de tomar, dos bens dos outros, o que necessita (11). Sendo tão numerosos os que no mundo padecem fome, o sagrado Concílio insiste com todos, indivíduos e autoridades, para que, recordados daquela palavra dos Padres - «alimenta o que padece fome, porque, se o não alimentaste, mataste-o» (12) - repartam realmente e distribuam os seus bens, procurando sobretudo prover esses indivíduos e povos daqueles auxílios que lhes permitam ajudar-se e desenvolver-se a si mesmos. [...]

²⁰CÁNOVAS, Ángeles López. **La propiedad privada inmobiliaria**: Bases constitucionales y régimen estatutario del contenido y función social de la propiedad urbana y la propiedad rústica. Navarra: Editorial Arazandi, 2015, p. 42-43.

referido autor, a propriedade como direito surge apenas em tempos posteriores, pois “supõe um passo a mais: o da existência de uma ordenação jurídica, ou ordenamento, que erija esse interesse pessoal à categoria de *direito*”²¹. Dentro do mundo ocidental, teria esse ordenamento surgido originariamente no Direito Romano, onde, desde os primitivos tempos, teria a propriedade surgido “como o mais amplo poder que o ordenamento jurídico confere a uma pessoa sobre uma coisa (*plena in re potestas*), ainda que esta ideia se materializara de diferente forma nas distintas etapas históricas”²².

Do conceito de propriedade de Holmes e Sunstein²³, que afirmam ser a propriedade “uma relação social legalmente construída, um conjunto de regras de acesso e exclusão criadas pelos poderes legislativo e judicial e dotada de proteção judicial”²⁴, também se pode extrair o pensamento de que a enxergam como uma criação estatal.

Dentre as concepções expostas, destinadas a explicar a origem do direito de propriedade, parece-nos mais acertado o pensamento de que fora superada a noção de que ele seria um direito natural. Constitui, na realidade, verdadeira criação do Estado, conclusão a que se chega após analisar algumas de suas características, como, por exemplo, os limites hoje aplicáveis ao direito de propriedade, tais como limitações administrativas, vedação à prática de abuso de direito, bem como os ônus impostos em razão do princípio da função social da

²¹Segue acima tradução livre. No original, tem-se: “[...] supone un paso más: el de la existencia de una ordenación jurídica, u ordenamiento, que erija ese interés personal a la categoría ius.”

²²Segue acima tradução livre. No original, tem-se: “[...] como el más amplio poder que el ordenamiento jurídico confiere a una persona sobre una cosa (*plena in re potestas*), aunque esta idea se materializara de diferente forma en las distintas etapas históricas”.

²³HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos**: Por qué la libertad depende de los impuestos. Traducido por Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011, p. 81.

²⁴Segue acima tradução livre. No original, tem-se: “La propiedad es una relación social legalmente construida, un conjunto de reglas de acceso y de exclusión creadas por los poderes legislativo y judicial y dotada de protección judicial”.

propriedade. Todos denunciam contra as características que se esperam de um direito dito natural.

2.2 O papel histórico da propriedade na transformação social

Grossi²⁵ é assente ao afirmar que “a propriedade torna-se um capítulo da história da transformação humanística geral, certamente não o último, aliás um dos mais relevantes, um dos pontos de compromisso da nova especulação”.

A Revolução Francesa foi precedida de momento histórico marcado por uma concentração das propriedades nas mãos do clero e da nobreza. A burguesia ansiava pelo exercício de tal direito, iniciando-se, então, com o apoio das classes populares, um movimento marcado pelos ideais da igualdade, liberdade e fraternidade, mas que, em realidade, tinha apenas interesses capitalistas egoístas. Este é o pensamento de Garea²⁶, ao afirmar que “as massas populares foram um instrumento material ao serviço dos desígnios e interesses da burguesia, que não eram outros que derrotar as classes privilegiadas com o fim de alcançar o poder político”²⁷. Para Garea, por intermédio do exercício do direito à propriedade privada foi que a burguesia conseguiu o poder político necessário para exercer influência, inclusive sobre os processos legislativos, para a edição de normas que a tutelasse.

Culmina a evolução do direito de propriedade, assim, com o advento do Estado Liberal de Direito, fruto da Revolução Francesa (1789), e com o surgimento do Constitucionalismo em si. O Estado Liberal teve como marca o império da lei

²⁵GROSSI, Paolo. **História da propriedade e outros ensaios**. Tradução de Luiz Ernani Fritoli e Ricardo Marcelo Fonseca. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 64.

²⁶GAREA, Rafael Colina. **La función social de la propiedad privada en la Constitución española de 1978**. La Coruña: Universidad de La Coruña, 1995, p. 231.

²⁷Segue acima tradução livre. No original, tem-se: “las masas populares fueron un instrumento material al servicio de los designios e intereses de la burguesía, que no eran otros que derrocar a las clases privilegiadas con el fin de alcanzar el poder político”.

e, conseqüentemente, o respeito aos direitos individuais, cabendo ao Estado o dever de respeitar os direitos dos cidadãos e suas liberdades públicas. O respeito do Estado para com a burguesia, em especial para com o exercício por esta do direito de propriedade, correspondeu à verdadeira proteção da classe burguesa contra os confiscos até então perpetrados pelo Estado em sua forma absoluta, assegurando-lhe o exercício do direito de propriedade em igualdade de condições à nobreza e ao clero, como relata Proudhon²⁸.

A propriedade privada, principal mote da Revolução Francesa, foi, em verdade, um gatilho para o surgimento de outros direitos em prol da burguesia e das classes populares, que passaram a ser taxados de fundamentais, como ressalta Marquesi²⁹. As legislações que surgiram logo após a Revolução Francesa sofreram o reflexo das mudanças então operadas com a ascensão da burguesia ao poder e, em especial no que diz respeito ao direito de propriedade, foram diretamente influenciadas pelo viés individualista então propalado, a exemplo do texto constitucional francês de 1795 e do Código Civil francês de 1804.

É fato, todavia, que o momento histórico posterior à Revolução Francesa foi marcado por um intenso individualismo. A imposição de limites ao Estado, antes absoluto, através do império da lei e do respeito aos direitos individuais, acabou por ensejar uma danosa intervenção mínima do Estado na sociedade, haja vista que o ideal individualista instalado na ordem jurídica e política não conhecia limites.

Essa forma não intervencionista do Estado deu causa a injustiças e fez com que a sociedade, por si só, paulatinamente demandasse do ente estatal uma mudança de comportamento, que passou, obviamente, por alterações no Direito

²⁸PROUDHON, Pierre-Joseph. **O que é a propriedade?**. Tradução de Marília Caeiro. 2. ed. Lisboa: Editorial Estampa, 1975, p. 30.

²⁹MARQUESI, Roberto Wagner. **A propriedade-função na perspectiva civil-constitucional: desapropriação de imóveis produtivos não funcionais**. Curitiba: Juruá, 2012, p. 23.

então vigente, haja vista que competia então ao Estado observar apenas aquilo que a lei prescrevesse.

Essa mudança de pensamento da sociedade foi responsável por influenciar alterações nas Constituições dos Estados e também nas legislações de ramos do Direito que integram o Direito Privado e se prestam a regular as relações entre os particulares. As primeiras reivindicações de cunho social, segundo Garea³⁰, começaram a ser expostas nas jornadas parisienses de 1848 e passaram a ter resposta através de alterações legislativas no final do século XIX, culminando com o seu encampamento pelos textos constitucionais advindos na segunda década do século XX, a exemplo da Constituição mexicana (1917) e da de Weimar (1919).

No campo do Direito Público, como relata Baggenstoss³¹, presenciaram-se gradativas alterações nos textos constitucionais dos Estados, incluindo em desfavor destes obrigações de cunho social, o que marcou o surgimento dos direitos sociais.

Em contraposição ao Direito Civil, eminentemente individualista, estudiosos do Direito passaram a defender a necessidade de surgimento de um direito voltado para a sociedade, “[...] quer dizer um Direito cujo paradigma não é o indivíduo isolado (sujeito jurídico abstrato), senão um indivíduo em grupo ou coletividade social”³², como bem afirma Pérez³³.

³⁰GAREA, Rafael Colina, op. cit., p. 40.

³¹BAGGENSTOSS, Grazielly Alessandra. **Uma proposta de dimensão prescritiva ao sistema jurídico a partir do pensamento sistêmico**. 2014. 188 f. Tese (doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2014, p. 57.

³²Segue acima tradução livre. No original, tem-se: “[...] es decir un Derecho cuyo paradigma no es el individuo aislado (sujeto jurídico abstracto), sino un individuo en grupo o colectividad social”.

³³PÉREZ, José Luis Monereo. Estudio preliminar: «La teoría jurídica y social de Otto von Gierke: teoría del Derecho social y de las personas colectivas». In: GIERKE, Otto von. **La función social del Derecho Privado y otros estudios**. Traducción de José M. Navarro de Palencia. Granada: Editorial Comares, 2015, p. XLIX.

Nesse contexto é que surge a doutrina do Direito Social, cuja criação passou pela defesa do pensamento de que o Direito Privado deveria, necessariamente, conhecer limites, haja vista que não se referiria à relação entre um homem e seus bens, mas, sim, a uma relação entre homens. Portanto, para Gierke³⁴, tem-se que “[...] onde homem e homem se colocam frente a frente, para nossa atual concepção, ali resta excluída potestade sem dever. De modo que o Direito privado também parece que deve partir deste ponto: não há direito sem dever”³⁵.

A influência do Direito Social sobre o Direito Privado fez com que este passasse a ter outros objetivos além do seu então principal propósito, que era regular as relações entre os particulares. No mesmo sentido é a opinião de Garea³⁶, para quem a socialização do Direito acaba por limitar a liberdade individual, retirando dos homens parte da liberdade que o Direito Privado lhes dava para regular suas relações, em nome da defesa do interesse geral ante o interesse egoísta dos particulares.

Como consequência dos movimentos por direitos sociais e pela adoção de uma postura mais ativa por parte dos Estados, número considerável destes acabou por superar a forma liberal, limitada pela lei, e, sob a influência dos aludidos movimentos sindicalistas, passou por profundas reformas constitucionais, incluindo prestações positivas a serem assumidas pelo ente estatal, bem como dando início ao movimento de constitucionalização do direito civil. Isso fez com que a norma constitucional, antes dirigida a defender o

³⁴GIERKE, Otto von. **La función social del Derecho Privado y otros estudios**. Traducción de José M. Navarro de Palencia. Granada: Editorial Comares, 2015, p. 17.

³⁵Segue acima tradução livre. No original, tem-se: “[...] donde hombre y hombre se colocan frente a frente, para nuestra actual concepción, allí queda excluída potestad sin deber. De modo que el Derecho privado también parece que debe partir de este punto: no hay derecho sin deber”.

³⁶GAREA, Rafael Colina, *op. cit.*, p. 55-56.

particular do próprio Estado, tivesse também por finalidade defender um indivíduo dos demais, como bem observa Garea³⁷.

Observou-se, portanto, o surgimento de uma forma de Estado caracterizada por uma atuação positiva, prestacional em prol dos cidadãos, chamada pela doutrina de Estado do Bem-Estar Social, e que, além de assegurar-lhes direitos sociais mínimos, passou a intervir também nas relações entre os particulares, exigindo destes que o exercício de seus direitos individuais não seja, da mesma forma, responsável por violações aos direitos dos demais indivíduos.

3 ASPECTOS NORMATIVOS BÁSICOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA URBANA NO BRASIL

Após o surgimento da ideia de propriedade privada como fruto da apropriação, superando-se o período em que se concebeu a utilização da terra em comunhão, passou-se a atribuir valor econômico aos bens, e a propriedade privada passou a ser signo demonstrativo de riqueza.

Não tardou, pois, para que o Estado voltasse seus olhos para tal espécie de riqueza, a qual sendo, em tese, demonstrativa da existência de capacidade contributiva, ensejou o surgimento de tributo incidente sobre a mesma, em especial sobre aquela situada na área urbana, objeto do presente estudo.

O estudo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) exige do estudioso, logicamente, que se debruce na busca de sua origem. A doutrina nacional, na opinião de Baleeiro³⁸, possui certa dificuldade em precisar o surgimento histórico dos primeiros impostos, muito embora ressalte o fato de que o Egito e outros povos do Oriente, na Antiguidade, já os conhecessem, tanto

³⁷GAREA, Rafael Colina, op. cit., p. 50.

³⁸BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 19. ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 334-335.

que registra o fato da Bíblia fazer menção a eles. É assente, todavia, em afirmar que gregos e romanos já conheciam impostos "sobre a importação (*portorium*), sobre o consumo (*siliquaticum, macellum*), sobre as terras (*vectigalia*), as heranças (*vicesima hereditarium*), as pessoas (*capitatio humana*), sobre as vendas (*centésima rerum venalia*) etc."

Balthazar³⁹ enxerga a vinda da família real portuguesa para o Brasil, ocorrida em 1808 e ocasionada pelas invasões napoleônicas, como o marco inicial da instituição do imposto sobre a propriedade imobiliária urbana no Brasil, surgido inicialmente como décima parte dos prédios urbanos. Baleeiro⁴⁰ ratifica esta informação quanto à denominação original do imposto sobre a propriedade imobiliária urbana, muito embora apresente data anterior à chegada da família real portuguesa ao Brasil, conforme retratado em carta da rainha D. Maria, datada de 19.05.1799, onde faz expressa menção ao imposto da décima.

Inicialmente, no Brasil, o imposto predial não fora estabelecido para todas as cidades, tendo sua incidência limitada, segundo Piccolotto Siqueira Bueno⁴¹, "para a Corte e principais vilas, cidades e lugares notáveis da faixa litorânea, pago à Fazenda Real, correspondendo a 10% do rendimento líquido de todos os bens de raiz, incidindo sobre proprietários e inquilinos, com exceção daqueles pertencentes às Santas Casas de Misericórdia". Ainda segundo a referida autora, apenas em 1809 "o tributo foi estendido a todas as povoações, para além da faixa costeira".

³⁹BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 66.

⁴⁰BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 320.

⁴¹PICCOLOTTO SIQUEIRA BUENO, Beatriz. Tecido urbano e mercado imobiliário em São Paulo: metodologia de estudo com base na Décima Urbana de 1809. **Anais do Museu Paulista**, vol. 13, núm. 1, jan.-jun, 2005, pp. 59-97. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=27313103>>. Acesso em: 23 jan. 2017, p. 61.

Observa-se que, no início, o imposto sobre a propriedade predial urbana pertencia à Coroa. Segundo Balthazar⁴², a Lei orçamentária nº 108, de 20 de maio de 1840, converteu-o em uma receita provincial. Com a primeira Constituição Republicana, de 1891, tal imposto passou à competência dos Estados, nos termos do art. 9º, item 3º da mesma, haja vista que os Municípios dependiam destes. Somente com a Constituição de 1934 foi que “os Municípios, finalmente, foram dotados de autonomia política, administrativa e financeira, tendo recebido uma competência tributária própria, com impostos privativos definidos”, como ressalta ainda Balthazar⁴³. A partir de então, nesta e nas Constituições que a seguiram, o já chamado imposto predial e territorial urbano permaneceu como sendo da competência tributária do Município.

Atualmente, na Constituição Federal de 1988, a previsão da competência tributária para instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana repousa no art. 156, inciso I, que possui a seguinte redação: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;”. Deve-se ressaltar, obviamente, a competência do Distrito Federal para instituir o referido imposto, haja vista que esta unidade federativa detém cumulativamente as competências legislativas dos Estados e Municípios, segundo o art. 32, § 1º, da Constituição Federal.

3.1 Panorama normativo atual do IPTU

O IPTU encontra-se regulado nacionalmente no art. 32 do Código Tributário Nacional⁴⁴, o qual fora recepcionado pela Constituição vigente. Assim,

⁴²BALTHAZAR, Ubaldo Cesar, *op. cit.*, p. 89.

⁴³BALTHAZAR, Ubaldo Cesar, *op. cit.*, p. 115.

⁴⁴Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

nos termos do art. 32 do CTN, possui o IPTU como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. O CTN remete a definição do fato gerador aos conceitos da legislação civil para os termos "propriedade", "domínio útil" e "posse", além de "bem imóvel por natureza" e "acessão física".

Parte da doutrina questiona a constitucionalidade do art. 32 do CTN no que diz respeito à instituição do imposto não só sobre a propriedade em si, mas também sobre o domínio útil ou a posse de bem imóvel. Os partidários de tal posicionamento reputam inconstitucional tal dispositivo porque teria ido além do que a Constituição Federal previu acerca da competência tributária do Município, ao prever o aludido imposto como incidente apenas sobre a propriedade predial e territorial urbana, e não sobre o domínio útil ou a posse. Coêlho⁴⁵, porém, não vê antinomia de tal dispositivo em relação à Constituição; pelo contrário, defende que "[...] o intuito do legislador da lei complementar tributária foi [...]: atingir o proprietário do bem imóvel ou o "quase proprietário" (o enfiteuta), ou ainda o que aparentava ser "o proprietário" (o possuidor). O legislador tributário é, deve ser sempre, pragmático".

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

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

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

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

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

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

⁴⁵COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 333.

Sobre os conceitos envolvidos no fato gerador do IPTU, em especial o de “bem imóvel”, Machado⁴⁶ também chama a atenção para a sua diferenciação quanto ao do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), ao afirmar que esta espécie tributária não incide sobre edificações, por referir-se apenas aos bens imóveis por natureza, ao passo que o imposto sobre a propriedade imobiliária urbana compreende-as, incidindo “sobre os bens imóveis por *natureza* e também sobre os imóveis por *acessão física*”.

De acordo com o que já se observou acima, a incidência de tal imposto se dá em razão do exercício do direito de propriedade, domínio útil ou posse de imóvel urbano. Para que se possa conceituar o que se deva entender pelo caráter urbano de uma propriedade imobiliária, o CTN traça critérios objetivos que devem ser atendidos, previstos no seu art. 32, § 1º. Há, portanto, de ser o bem imóvel dotado de, pelo menos, 02 (dois) dos melhoramentos previstos no referido dispositivo, sob pena de não ser a propriedade considerada urbana, mas, sim, rural e, por via de consequência, sujeita ao ITR.

O art. 32, § 2º, do CTN, finalmente, permite que a legislação local considere como urbanas “as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio”, mesmo que não providas dos melhoramentos indicados no § 1º do mesmo dispositivo. Tal norma, segundo Fraga⁴⁷, tem por finalidade “[...] permitir a cobrança do IPTU sobre aquelas áreas que estão sendo transformadas em zonas urbanas, mas, que ainda não disponham, por motivo justificável, dos melhoramentos indicados no § 1º do mesmo artigo”.

⁴⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 370.

⁴⁷FRAGA, Henrique Rocha. **IPTU: O imposto predial e territorial urbano e o princípio da progressividade**. São Paulo: IOB, 2008, p. 36.

O cálculo do IPTU, nos termos do art. 33 do CTN, tem por base o valor venal do imóvel, que, segundo Bruno⁴⁸, é entendido como “aquele que o bem atingiria caso viesse a ser colocado à venda [...]. Isto é, valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, conforme as condições usuais do mercado imobiliário”.

Ainda acerca do regramento nacional do IPTU, tem-se que o CTN aponta como seus contribuintes, no artigo 34, “o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”, norma que apenas esclarece a responsabilidade tributária, de acordo com o fato gerador previsto no art. 32, acima transcrito.

4 FUNDAMENTOS DA IMPOSIÇÃO FISCAL SOBRE A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA URBANA

A história relatada por alguns autores quanto ao surgimento do Estado de Direito e do Constitucionalismo em si nos conta que estes teriam surgido, dentre outros objetivos, para tutelar a propriedade, como ressalta Fornerolli⁴⁹. Até então, a propriedade era exercida pelo clero e a nobreza, enquanto a burguesia era excluída de seu exercício, além de sofrer com os excessos praticados pelo monarca absolutista, em especial com os confiscos de propriedades e bens a título de tributação, como já referido acima.

Porém, a partir de tal relato, é possível de se perquirir: se um dos objetivos originais de surgimento do Estado foi, justamente, a tutela da propriedade,

⁴⁸BRUNO, Gilberto Marques. A progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPTU: Aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 189.

⁴⁹FORNEROLLI, Luiz Antônio Zanini. **A Função Social e a Propriedade Imóvel Privada: O aproveitamento adequado do solo urbano**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2014, p. 106-108.

encontra-se, pois, justificativa para se tributar a propriedade? Acredita-se que sim, posto que não existe maior signo representativo de riqueza do que a propriedade privada, ainda mais se ela é detida com sobra por determinadas pessoas. Tributar a propriedade é, sem sombra de dúvidas, estar atento à capacidade contributiva, desde que, obviamente, sejam respeitados outros princípios associados a esta, como, por exemplo, a progressividade.

Tal opinião é ratificada por Nabais⁵⁰, que, ao referir-se ao surgimento do estado liberal, é assente em afirmar que os direitos de liberdade e de propriedade “resumem todo o conjunto dos direitos fundamentais da época” e têm sua outra face, respectivamente, nos deveres fundamentais de defesa da pátria e de pagar impostos.

Tanto isso é verdade que a própria Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão⁵¹, editada em 1789, logo após a Revolução Francesa, já deixou ressaltada a obrigação de cada cidadão contribuir para as despesas comuns, como se obvia de seu art. 13º: “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”.

É óbvio, porém, que a partir de então a tributação ganhou um novo perfil, não mais decorrente do alvedrio do monarca, uma vez que, além de lançadas as bases da capacidade contributiva como limite à imposição tributária, adveio também a legalidade, premissa de todo e qualquer estado de direito.

A positivação do dever de pagar impostos, contida no art. 13º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, surge, pois, como expressa

⁵⁰NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 48.

⁵¹DECLARAÇÃO de Direitos do Homem e do Cidadão. 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antigos-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

manifestação da solidariedade social que deve existir entre aqueles que integram o corpo social e também da capacidade contributiva, representada, sem sombra de dúvida, dentre outros aspectos, pela propriedade de cada um. Assim, a principal razão da tributação em si e, por consequência, da sua imposição sobre a propriedade está, em realidade, no dever jurídico de solidariedade que recai sobre todos os cidadãos.

Nabais⁵² trata o pagamento de impostos como um verdadeiro dever fundamental que repousa sobre cada cidadão, conceituando tal dever como “uma categoria jurídico-constitucional própria colocada ao lado e correlativa da dos direitos fundamentais, uma categoria que, como correctivo da liberdade, traduz a mobilização do homem e do cidadão para a realização dos objetivos do bem comum”.

Ainda segundo Nabais⁵³, ao princípio da liberdade (ou da autonomia do indivíduo) “não corresponde uma emancipação absoluta ou anárquica”, ou seja, não possui o indivíduo liberdade para tudo fazer. Na verdade, vem a “liberdade acompanhada da correspondente responsabilidade social ou comunitária”, podendo-se compreender pela existência de uma lista aberta de deveres fundamentais. Não existe na Constituição uma cláusula geral de “deverosidade social”, mas, sim, deve cada dever fundamental ter na Carta Maior um fundamento expreso ou implícito. Outrossim, também não possuem os deveres fundamento moral ou pré-estatal (direito natural), devendo a Constituição albergá-los, dada a liberdade que possuem os indivíduos. Não pode o Estado impor deveres morais aos indivíduos, sem que a Constituição albergue tais deveres, a exemplo do dever dos pais de sustentarem os filhos, amparado constitucionalmente.

⁵²NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, p. 64.

⁵³NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, p. 62-63.

Não se pode, porém, negar que a tributação não é vista com bons olhos por aqueles que sofrem a sua incidência, e Bertomeu⁵⁴ indica, como duas das principais razões, o fato de que alguns Estados, por limitações na capacidade operativa e/ou por razões políticas, fracassam na tarefa de arrecadar impostos, em especial daqueles que mais têm, além do fato de o Estado ser visto com desconfiança, por ser contumaz descumpridor de direitos.

A propriedade privada é enxergada, principalmente por aqueles que a detêm, como uma espécie de direito cujo exercício independeria do Poder Público, cabendo apenas ao proprietário exercitá-la livremente, como se extrai das faculdades a este conferidas pela legislação civil, a qual lhe franqueia os poderes de usar, gozar e dispor dos seus bens. Seria, portanto, em uma classificação tradicional frente ao papel do Estado, referida como um direito negativo (ou uma liberdade individual), por não exigir para o seu exercício, a princípio, qualquer atuação estatal.

Essa visão liberal da propriedade, porém, é criticada por Holmes e Sunstein⁵⁵, que enxergam como fútil a distinção dos direitos entre negativos e positivos. Para os aludidos autores, a utilização da terminologia “negativo” e “positivo” justificar-se-ia mais para se referir à existência de norma legal que confira os mecanismos jurídicos hábeis e necessários à sua tutela. Portanto, ainda seguindo o raciocínio dos referidos autores, todos os direitos tradicionalmente classificados como negativos ou positivos serão, ao final, positivos, por gozarem de proteção legal e exigirem do Estado, em caso de violação, uma prestação positiva, através de seus órgãos.

⁵⁴BERTOMEU, Juan F. González. Prólogo. In: HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos**: Por qué la libertad depende de los impuestos. Traducido por Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Vientiuno Editores, 2011, p. 21-23.

⁵⁵HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R., *op. cit.*, p. 59-64.

Ainda segundo Holmes e Sunstein⁵⁶, a existência de tal classificação (direitos negativos e positivos) fundar-se-ia no apelo moral existente por trás dela. Os direitos negativos transmitiriam a ideia de autossuficiência de seus titulares, a exercerem os direitos de forma autônoma e a desprezar as esmolas do governo. Já os direitos positivos estariam associados à depreciação daqueles que necessitam do governo, a exemplo do direito à seguridade social.

Gargarella⁵⁷, em apresentação que faz da obra de Holmes e Sunstein (2011), apresenta relevante ponderação acerca do papel da tributação na efetivação dos direitos, afirmando categoricamente que “todos nossos direitos dependem dos impostos arrecadados pelo governo. Isso significa que não é possível pedir, ao mesmo tempo, que a política reduza os impostos e dê garantia plena a nossos direitos”⁵⁸.

A afirmação de Gargarella é ratificada por Bertomeu⁵⁹ (2011, p. 15), para quem “[...] os direitos custam dinheiro. *Todos* eles, quer se trate das liberdades tradicionais à não interferência estatal (liberdades negativas), quer os direitos sociais [...] (liberdades positivas)”⁶⁰. Holmes e Sunstein⁶¹ são assentes ao afirmar que “a definição, estabelecimento, interpretação e proteção do direito de propriedade é um serviço que o governo presta aos que tem propriedades,

⁵⁶HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R., *op. cit.*, p. 59-64.

⁵⁷GARGARELLA, Roberto. Presentación. In: HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos**: Por qué la libertad depende de los impuestos. Traducido por Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Vientiuno Editores, 2011, p. 11.

⁵⁸Segue acima tradução livre. No original, tem-se: “todos nuestros derechos dependen de los impuestos recaudados por el gobierno. Eso significa que no es posible pedir, al mismo tiempo, que la política reduzca los impuestos y dé garantía plena a nuestros derechos.”

⁵⁹BERTOMEU, Juan F. González, *op. cit.*, p. 15.

⁶⁰Segue acima tradução livre. No original, tem-se: “[...] los derechos cuestan dinero. Todos ellos, ya se trate de las libertades tradicionales a la no interferencia estatal (libertades negativas), ya de los derechos sociales [...] (libertades positivas)”.

⁶¹HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R., *op. cit.*, p. 48.

porém é financiado pelos rendimentos gerais obtidos dos contribuintes”⁶².

Chega-se à conclusão, pois, de que deve ser desmistificada a ideia de que determinados direitos individuais tidos por negativos, dentre eles o direito de propriedade, poderiam ser satisfeitos exclusivamente com a inação do Estado, não demandando maiores custos da máquina estatal e, por via de consequência, não justificando a incidência tributária sobre os mesmos.

5. CONCLUSÕES

A propriedade possui raízes históricas muito antigas, assim como a própria tributação. O fato de a propriedade privada ser um instituto de direito positivo confere ao Estado o poder de tributá-la, tolhendo, portanto, a ampla liberdade que outrora era defendida em favor do proprietário.

A concessão do poder de tributação ao Município, incidente, especificamente, sobre a propriedade, corrobora a argumentação acima expendida de superação do pensamento daqueles que entendiam a propriedade como um direito natural e, portanto, não sujeita a limites. Está-se, em verdade, diante de uma criação do Estado e sujeita, obviamente, aos ditames da legalidade, nela incluída, pois, o referido poder de tributar.

A Constituição Federal prevê a imposição de imposto sobre a propriedade imobiliária urbana, fazendo tal tributo parte da realidade nacional e constituindo, sem sombra de dúvidas, relevante fonte de receita aos Municípios e ao Distrito Federal. A arrecadação de recursos pelo poder público oriunda da tributação é uma representação clara do dever de solidariedade social que recai sobre os indivíduos, posto que, como é sabido, não é, pelo menos

⁶²Segue acima tradução livre. No original, tem-se: “la definición, asignación, interpretación y protección del derecho de propiedad es un servicio que el gobierno presta a los que tienen propiedades, pero es financiado por los ingresos generales obtenidos de los contribuyentes”

ordinariamente, missão do poder público a produção de riquezas através do desempenho de atividades empresariais, para fazer frente ao custeio da máquina estatal.

Admite-se, pois, que a tributação sobre a propriedade imobiliária urbana fundamenta-se, dentre outros aspectos, no princípio da capacidade contributiva, haja vista ser tal instituto signo demonstrativo de riqueza daquele que é proprietário, mas, principalmente, no fato de que cada cidadão possui o dever fundamental, fundado na solidariedade, de contribuir para o custeio do Estado, a fim de promover o seu desenvolvimento.

Correta parece, portanto, a afirmação de Holmes e Sunstein, exposta no corpo do trabalho, de que todos os direitos tradicionalmente classificados como negativos ou positivos serão, ao final, positivos, por gozarem de proteção legal e exigirem do Estado, em caso de violação, uma prestação positiva, através de seus órgãos. Deve-se recordar o fato de que o exercício da propriedade, aprioristicamente imaginado como um direito negativo por não exigir prestação direta do Estado, goza de indireta proteção deste e custeada pela arrecadação tributária, como se pode claramente afirmar ao se fazer referência à proteção policial conferida ao patrimônio imobiliário violado através da prática de furtos. Padece, assim, de fundamentação tal classificação dos direitos, quando utilizada para justificar uma hipótese de não incidência tributária.

Portanto, em arremate, pode-se afirmar que a tributação sobre a propriedade é fundada na solidariedade social que se deve esperar de todos, mas, em maior potencial, daqueles que manifestamente demonstram uma maior capacidade contributiva através do desfrute de propriedades imobiliárias, fazendo frente a apelos de diminuição do tamanho do Estado comuns em épocas de governo de viés liberal, principalmente quando a redução da tributação sobre a propriedade importa em desoneração daqueles que apresentam maior

capacidade contributiva, ao custo do sacrifício de direitos daqueles que dela quase não dispõem.

6. REFERÊNCIAS

BAGGENSTOSS, Grazielly Alessandra. Uma proposta de dimensão prescritiva ao sistema jurídico a partir do pensamento sistêmico. 2014. 188 f. Tese (doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 19. ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BERTOMEU, Juan F. González. Prólogo. In: HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos**: Por qué la libertad depende de los impuestos. Traducido por Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Vientiuno Editores, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRUNO, Gilberto Marques. A progressividade do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **IPTU**: Aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

CÁNOVAS, Ángeles López. **La propiedad privada inmobiliaria: Bases constitucionales y régimen estatutario del contenido y función social de la propiedad urbana y la propiedad rústica**. Navarra: Editorial Arazandi, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DECLARAÇÃO de Direitos do Homem e do Cidadão. 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

DUGUIT, Léon. **Fundamentos do direito**. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN Editora, 2003.

FORNEROLLI, Luiz Antônio Zanini. **A Função Social e a Propriedade Imóvel Privada**: O aproveitamento adequado do solo urbano. Florianópolis: Conceito Editorial, 2014.

FRAGA, Henrique Rocha. **IPTU**: O imposto predial e territorial urbano e o princípio da progressividade. São Paulo: IOB, 2008.

GAREA, Rafael Colina. **La función social de la propiedad privada en la Constitución española de 1978**. La Coruña: Universidad de La Coruña, 1995.

GARGARELLA, Roberto. Presentación. In: HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos**: Por qué la libertad depende de los impuestos. Traducido por Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Vientiuno Editores, 2011.

GIERKE, Otto von. **La función social del Derecho Privado y otros estudios**. Traducción de José M. Navarro de Palencia. Granada: Editorial Comares, 2015.

GROSSI, Paolo. **História da propriedade e outros ensaios**. Tradução de Luiz Ernani Fritoli e Ricardo Marcelo Fonseca. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil**. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos**: Por qué la libertad depende de los impuestos. Traducido por Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Vientiuno Editores, 2011.

LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. Tradução Júlio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACPHERSON, Crawford Brough. **A teoria política do individualismo possessivo de Hobbes até Locke**. Tradução de Nelson Dantas. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1979.

MARQUESI, Roberto Wagner. **A propriedade-função na perspectiva civil-constitucional: desapropriação de imóveis produtivos não funcionais**. Curitiba: Juruá, 2012.

MARTIGNETTI, Giuliano. Propriedade. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. Tradução de Carmém C. Varriale, Gaetano Lo Mônaco, João Ferreira, Luís Guerreiro Pinto Cacaís e Renzo Dini. 11ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, vol. 1.

MIGOT, Aldo Francisco. **A propriedade: natureza e conflito em Tomás de Aquino**. Caxias do Sul: Educs, 2003.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

PAPA LEÃO XIII. Carta Encíclica Rerum Novarum. 1891. Disponível em: <http://w2.vatican.va/content/leo-xiii/pt/encyclicals/documents/hf_l-xiii_enc_15051891_rerum-novarum.html>. Acesso em: 07 abr. 2016.

PAPA PAULO VI. Constituição Pastoral Gaudium et spes: sobre a Igreja no mundo actual. 1965. Disponível em: <http://www.vatican.va/archive/hist_councils/ii_vatican_council/documents/vat-ii_const_19651207_gaudium-et-spes_po.html>. Acesso em: 17 out. 2018.

PÉREZ, José Luis Monereo. Estudio preliminar: «La teoría jurídica y social de Otto von Gierke: teoría del Derecho social y de las personas coletivas». In: GIERKE, Otto von. **La función social del Derecho Privado y otros estudios**. Traducción de José M. Navarro de Palencia. Granada: Editorial Comares, 2015.

PICCOLOTTO SIQUEIRA BUENO, Beatriz. Tecido urbano e mercado imobiliário em São Paulo: metodologia de estudo com base na Décima Urbana de 1809. **Anais do Museu Paulista**, vol. 13, núm. 1, jan.-jun, 2005, pp. 59-97. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=27313103>>. Acesso em: 23 jan. 2017.

PROUDHON, Pierre-Joseph. **O que é a propriedade?**. Tradução de Marília Caeiro. 2. ed. Lisboa: Editorial Estampa, 1975.

PUFENDORF, Samuel. **Os deveres do homem e do cidadão de acordo com as leis**

do Direito Natural. Tradução de Eduardo Francisco Alves. Rio de Janeiro: Topbooks, 2007.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social; Ensaio sobre a origem das Línguas; Discurso sobre as Ciências e as Artes; Discurso sobre a Origem e os Fundamentos da Desigualdade entre os Homens.** Tradução de Lourdes Santos Machado. São Paulo: Abril Cultural, 1973.

SANTO TOMÁS DE AQUINO. **Suma Teológica.** Tradução de Alexandre Correia. Disponível em: <<http://alexandriacatolica.blogspot.com/>>. Acesso em: 11 out. 2018.

SCHMITT, Carl. **O nomos da Terra no direito das gentes do jus publicum europæum.** Tradução de Alexandre Guilherme Barroso de Matos Franco de Sá ... [et al.]. Rio de Janeiro: Contraponto : Editora PUC-Rio, 2014.