



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS III
CENTRO DE HUMANIDADES
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**

ANTONY DAVI ROSENDO DA SILVA

**A PSEUDOLIBERDADE E A INADIMPLÊNCIA DO IPTU SOB O OLHAR DA
ÉTICA TRIBUTÁRIA**

**GUARABIRA-PB
2024**

ANTONY DAVI ROSENDO DA SILVA

**A PSEUDOLIBERDADE E A INADIMPLÊNCIA DO IPTU SOB O OLHAR DA
ÉTICA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo)
apresentado ao Departamento do Curso
de Direito da Universidade Estadual da
Paraíba, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a. Ma. Renata Gonçalves de Souza

**GUARABIRA-PB
2024**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

S586p Silva, Antony Davi Rosendo da.
A pseudoliberalidade e a inadimplência do iptu sob o olhar da ética tributária [manuscrito] / Antony Davi Rosendo da Silva. - 2024.
26 p.

Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Humanidades, 2024.
"Orientação : Profa. Ma. Renata Gonçalves de Souza, Coordenação do Curso de Direito - CCJ. "
1. IPTU. 2. Tributo. 3. Inadimplemento. 4. Liberdade. I.
Título

21. ed. CDD 341.39

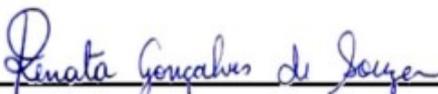
ANTONY DAVI ROSENDO DA SILVA

**A PSEUDOLIBERDADE E A INADIMPLÊNCIA DO IPTU SOB O OLHAR DA
ÉTICA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo)
apresentado ao Departamento do Curso
de Direito da Universidade Estadual da
Paraíba, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: 17/06/2024.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Me. Renata Gonçalves de Souza (Orientadora)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Documento assinado digitalmente
LEONAM BAESSO DA SILVA LIZIERO
Data: 19/06/2024 18:19:18-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof. Dr. Leonam Baesso da Silva Liziero
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Documento assinado digitalmente
ALEX TAVEIRA DOS SANTOS
Data: 18/06/2024 20:54:33-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Profa. Me. Alex Taveira dos Santos
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Dedico este trabalho à minha noiva (Lívia Raissa), à minha mãe (Auristela Coutinho), ao meu pai (Paulo Sérgio) e ao meu irmão (Emerson Gustavo), pelos conselhos, companheirismo e suporte integral.

“aja de tal modo que a máxima de sua
ação possa tornar-se uma lei universal”

(Immanuel Kant, 2013, p.233)

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	2
2. O IPTU PARA A RECEITA MUNICIPAL: OBJETIVOS, FUNÇÕES E NATUREZA	3
2.1 Qual a influência dos tributos na sociedade?	4
2.2. Erário municipal e independência financeira	5
2.3 Problemas na arrecadação do IPTU: a situação da Administração Pública Municipal.....	7
3. COMO A LIBERDADE AFETA A ARRECADAÇÃO?.....	10
3.1. Liberdade é cumprir a lei?.....	10
3.2 O pagamento de impostos e a liberdade.....	12
3.3 A coação como resposta à arbitrariedade	13
4. ÉTICA NA COBRANÇA DOS TRIBUTOS.....	15
4.1 A conduta no limiar entre a ética e o Direito.....	15
4.2 O confronto entre o Estado e o Indivíduo: a ética tributária como ferramenta equalizadora das vontades.....	16
4.3 A complexidade ética entorno do IPTU	19
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	21
REFERÊNCIAS.....	24

A PSEUDOLIBERDADE E A INADIMPLÊNCIA DO IPTU SOB O OLHAR DA ÉTICA TRIBUTÁRIA

PSEUDO FREEDOM AND DEFAULT OF IPTU FROM THE VIEW OF TAX ETHICS

Antony Davi Rosendo da Silva*

RESUMO

Esta pesquisa tem por objetivo compreender como o conceito de liberdade, utilizado de maneira irrestrita e controversa, afeta a arrecadação dos tributos. Para isso, estabeleceu-se como pergunta problema: qual o impacto do uso indistinto e controverso da liberdade para o inadimplemento do IPTU nas cidades em que o fisco não consegue atuar tal qual preceitua a constituição? Diante desse objetivo e buscando responder a pergunta-problema desta pesquisa, utilizou-se como metodologia a revisão narrativa de literatura sem delimitação temporal de autores, tendo em vista a finalidade de obter um aporte teórico amplo e diversificado, para compreender o conceito de liberdade, de Ética tributária e a sua afetação no IPTU através da pesquisa qualitativa de materiais bibliográficos, bem como foi usado o arcabouço legislativo necessário à discussão da temática. Como método de pesquisa, este trabalho se pautou a utilizar o método dedutivo, mediante a fixação de três hipóteses norteadoras, as quais foram discutidas no decorrer das cinco seções que integram este trabalho. Por fim, chegou-se às considerações finais.

Palavras-chave: IPTU; Tributo; Inadimplemento; Liberdade.

ABSTRACT

This research aims to understand how the unrestricted and controversial concept of freedom affects tax collection. To do so, the research's problematic was established: What is the impact of the indistinct and controversial use of freedom to default on IPTU in cities where the tax authorities are unable to act as required by the constitution? With this objective in mind, and to answer the discussion in this research, a narrative literature review was used without time delimitation of authors to obtain a broad and diverse theoretical framework to understand the concept of freedom, tax ethics and its impact on IPTU through qualitative research of bibliographic materials and the necessary legislative framework to discuss the topic as well. With respect to research method, this work was based on the deductive method, through the establishment of three guiding hypotheses, which were discussed throughout the five sections that constitute this work. Finally, the conclusion reached through the concepts and authors consulted is that the controversial use of freedom causes a deficit in tax collection for the Government.

Keywords: IPTU; Tax; Default; Freedom.

*Graduando em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba – Campus III (DCJ/CH/UEPB) - antonydavirs@gmail.com

1. INTRODUÇÃO

Não é novidade que as administrações públicas municipais, cada qual com suas particularidades, enfrentam déficits arrecadatários quanto à percepção dos tributos de sua competência. Em especial, no que diz respeito ao recolhimento do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o problema se mostra ainda mais latente e complexo quando associados aos municípios de pequeno porte em que a atuação do fisco é comprometida por falta de apoio institucional. Os altos níveis de não arrecadação desse imposto, bem como as possíveis justificativas para não efetuar o seu pagamento pelos munícipes, preocupam a administração pública municipal e ensejam pesquisas por parte dos estudiosos do Direito Tributário na busca por tentar compreender e solucionar o problema da evasão fiscal.

Ao estudar essa problemática fiscal, percebe-se que vários são os fatores que estão interligados a ela, seja do ponto de vista da evasão fiscal por parte dos munícipes ou do não exercício da cobrança e fiscalização dos tributos por parte da administração tributária municipal, o que não se pode negar é a complexidade da situação. Assim, diante de tal confirmação, esta pesquisa optou por estudar as questões que envolvem o ato da evasão de impostos pelos cidadãos, sem com isso deixar de se dedicar também ao estudo dos problemas enfrentados pela Administração Pública Municipal.

Dessa forma, dentro do recorte escolhido, um dos fatores mais relevantes e que merece ser investigado por esta pesquisa é a conduta dos munícipes que se negam a pagar o IPTU. Estes, que sob o argumento de que ao não pagar o mencionado tributo estão exercendo sua liberdade individual, acabam deturpando a ideia de liberdade presente na filosofia, criando um conceito de liberdade distinto. Este feito tem única e exclusivamente o objetivo de justificar vantagens pessoais aos contribuintes, em detrimento das necessidades da sociedade/estado. O que acaba ocasionando um déficit significativo na arrecadação das receitas públicas municipais e, por vezes inviabilizando a melhoria nos municípios.

Assim, a partir desta problemática, tornou-se possível questionar: qual o impacto do uso indistinto e controverso da liberdade para o inadimplemento do IPTU nas cidades em que o fisco não consegue atuar tal qual preceitua a constituição? Para chegar à resposta desta questão foi necessário delimitar um objetivo geral, para esta pesquisa, tratou-se de: compreender como a deturpação da ideia de liberdade utilizada pelos munícipes, como fundamento para sonegar tributos, acaba prejudicando a execução das funções estatais, principalmente nos municípios cujo fisco tem atuação comprometida por falta de apoio institucional quanto às suas funções fiscalizatórias.

Uma vez apresentada a pergunta problema e o objetivo geral, é necessário que se apresente o método e a metodologia que foram utilizados neste trabalho. Nesse sentido, esta pesquisa utilizou o método dedutivo para pautar os estudos, uma vez que partiu de uma teoria geral - a influência da liberdade e ética tributária no adimplemento de tributos – para explicar a problemática proposta: o alto índice de inadimplência do IPTU nos municípios cujo fisco é desestruturado e tem atuação impactada por razões institucionais. Já com relação à metodologia, este trabalho consistiu em uma revisão bibliográfica, com abordagem qualitativa para ponderar os conceitos encontrados no decorrer da pesquisa.

Importante mencionar que a partir desse método de pesquisa foram estabelecidas três hipóteses de dedução para verificação e comprovação, sendo elas: 1) A arrecadação do IPTU nos municípios cujo fisco não atua conforme as

atribuições constitucionais não atinge ou não desempenha função satisfatória para custear o Estado; 2) O uso controverso e indiscriminado da liberdade, através do inadimplemento do IPTU, representa uma ilegalidade que enfraquece o Estado, ocasionando o esfacelamento das funções sociais e fundantes do Estado, sob a justificativa de uma pseudoliberalidade; 3) Existe uma falha na moralidade ética do Estado e do cidadão quanto ao dever de pagar tributos?

Com o intuito de construir o referencial teórico deste trabalho foi utilizado o seguinte caminho metodológico: foram consultados 38 trabalhos acadêmicos, entre os quais estavam artigos publicados em periódicos, capítulos de livro, dissertações de mestrado e teses de doutorado. Destes, foram lidos integralmente 27 trabalhos, dos quais se aproveitaram para a fundamentação da pesquisa o total de 16 artigos, bem como foi realizada a leitura de 06 livros, que nortearam e tornaram possível a compreensão do fenômeno mediante uma abordagem filosófica da evasão do tributo, conectando conceitos tributários e discussões sobre a liberdade para a ética tributária.

Para tanto, foi utilizada como metodologia desta pesquisa científica a revisão narrativa de literatura, sem delimitação temporal, para dessa forma incluir autores de diferentes épocas, tendo em vista a finalidade de obter um aporte teórico amplo e diversificado, para investigar o conceito de liberdade, de Ética tributária e a sua afetação no IPTU, através da pesquisa qualitativa de materiais bibliográficos e da legislação tributária. De modo geral, foi utilizado como referencial teórico básico nesta pesquisa: Immanuel Kant (2013); Klaus Tipke (2012); Sedgwick (2017); Leandro Paulsen (2022); Antônio Roque Carrazza (2013); Faraco Junior (2023); Rousseau (2014); Lima (2019); Marengo *et al* (2017); Resende Júnior (2018); Trevizan e Neta (2010); Santos e Gaiotto (2020); Thadeu Weber (2022); Klein (2012); Pasetti (2021) entre outros.

Uma vez explicado o contexto geral desta pesquisa, a sua problemática, a sua questão problema, o método e a metodologia utilizada, chegou o momento de apresentar a sua organização. Para alcançar os objetivos propostos, a pesquisa foi dividida em cinco seções; a primeira seção foi destinada à introdução do trabalho e apontamentos sobre os métodos e metodologia utilizada, a segunda seção destinada a compreender a importância dos tributos para a manutenção do Estado e a dificuldade de arrecadação enfrentada pelos municípios sem um órgão fiscal estruturado e com recursos financeiros e intelectuais para arrecadar satisfatoriamente o IPTU.

Prosseguindo na construção estrutural da pesquisa, a terceira seção, por seu turno, dispôs sobre o conceito filosófico de liberdade de matriz kantiana, relacionando o pagamento de tributos à liberdade, assim como a legitimidade do Estado de coagir os arbítrios, para evitar a evasão fiscal. Enquanto a quarta seção dedicou-se à ética tributária e a responsabilidade social para com a manutenção do Estado, cuja abordagem perpassou desde a concepção de ética geral até o compromisso da formação de um ordenamento tributário ético. Encerrando assim a exposição com as considerações finais – quinta seção da pesquisa -, verificando a confirmabilidade de cada hipótese e a conclusão alcançada através dos autores e conceitos utilizados.

2. O IPTU PARA A RECEITA MUNICIPAL: OBJETIVOS, FUNÇÕES E NATUREZA

Nesta seção, será apresentada a relevância que os tributos possuem dentro do cenário estatal, afinando a exposição ao IPTU - objeto da pesquisa - e a sua

deficitária arrecadação para a receita municipal. Para isso, foi necessário recortar a abordagem teórica, iniciando a investigação a partir da constituição brasileira de 1988, com a descentralização fiscal e capacidade do “novo ente” (município) fiscalizar e arrecadar seus próprios tributos. Após essa exposição, a discussão se centra no município e a sua incapacidade de manutenção financeira de forma independente, tendo em vista que o tributo de fato gerador mais estável, a propriedade predial e territorial urbana, não tem conseguido atingir as expectativas arrecadatórias em grande parte das cidades em que a atuação do fisco não corresponde ao previsto na Constituição, seja por falta de recursos, apoio institucional e corpo de agentes efetivos, seja pela inércia popular no registro dos imóveis urbanos.

2.1 Qual a influência dos tributos na sociedade?

O surgimento do Estado é resultado, conforme estabelece Rousseau (2014), da necessidade humana de autoconservação, que foi mais facilmente alcançada através dessa associação de indivíduos objetivados a alienar a liberdade individual para teleologicamente alcançar uma liberdade convencional, permitindo àqueles que aderiram ao pacto social, inicialmente a proteção dos seus bens e, posteriormente, como estabelece Lima (2019a) em 10 Lições sobre Rawls, a promoção de igualdade mediante a criação de políticas públicas que asseguraram os direitos daqueles que se encontraram periféricos na sociedade.

A conservação inicial que o indivíduo buscava ao se associar com os demais e submeter-se à vontade geral (Rousseau, 2014) refletia na proteção dos bens – direitos, propriedades, entre outros – ampliando-se com o decorrer dos anos para a conservação não somente dos bens do indivíduo, mas dos bens sociais, através das ações afirmativas do Estado. Dessa forma, o Estado passa objetivar a conservação do ideal humano, garantindo equidade, justiça e liberdade àqueles que compõem o seio social, garantindo que as liberdades fundantes do pacto se mantenham através da proteção legal.

No entanto, para que a manutenção do Pacto social com todos os seus benefícios se prolongasse no tempo é necessário que ele se estabelecesse em algo, aliás, se alicerçasse em algo, que segundo Pasetti (2021, p. 75) ao citar Klaus Tipke (2012), vai afirmar que:

[...] o Estado está alicerçado na utilização privada da propriedade como forma de suprir a demanda financeira necessária para preencher suas tarefas, e adverte sem tributos e contribuintes não há como construir um Estado de Direito, sequer um Estado Social (Pasetti 2021, p. 75).

Assim, para o Estado se manter ativo enquanto instrumento político-social existe a necessidade do financiamento coletivo, pois, sem a receita advinda dos tributos, o Estado não possuirá meios para cumprir suas funções sociais. Dessa maneira, se não houver o pagamento dos tributos, não haverá Estado, logo, os tributos são indispensáveis não somente para o bom funcionamento, como também, para a existência de um Estado, uma vez que é a principal fonte de receita deste (Pereira, 2018).

No Brasil, por haver uma descentralização fiscal advinda da Constituição Federal de 1988, o desenvolvimento do Estado depende diretamente de vários entes, haja vista que devido a essa descentralização todos os entes possuem responsabilidade e autonomia para produzir suas políticas fiscais. Dentre esses

entes, destaca-se o Ente Municipal. Outro ponto importante trazido pela Carta Magna de 1988 é a aproximação entre governo e cidadãos, com o intuito de permitir ao governo local (nesse caso, o Município): “um maior conhecimento das demandas da população e criar uma relação direta entre esses dois agentes” (Cupertino *et al*, 2014, p.101).

Destarte, isso se deve à autonomia alcançada através da já mencionada descentralização fiscal, a qual pode ser compreendida na atribuição de competência tributária delegada ao Ente federativo de instituir os próprios tributos, fiscalizá-los, realizar a sua arrecadação e administrar os créditos tributários de competência própria (Faraco Junior, 2023). O efeito pretendido com tal atribuição de competência era a singularização fiscal de cada município, pois, a partir daí, cada gestão financeira corresponderia à realidade municipal, fortalecendo a autonomia dos governos locais e individualizando as necessidades de receitas e dotações que cada município apresentava.

Ademais, essa forma de organizar a receita pública ocasionou uma revolução enquanto legislação, proposta de Estado e modelo de gestão. A mudança na centralização do poder e, por conseguinte, o remanejamento dele, possibilitou aos municípios liberdade para escolher despesas, gerir recursos e instituir políticas públicas mais próximas à coletividade local. Dessa forma, concedendo ao Poder Público municipal a capacidade de satisfação das necessidades conforme as peculiaridades e demandas da comunidade que o constituiu. Além disso, através dessa aproximação, é possível a redução do distanciamento tanto informacional quanto aos serviços e políticas propostas pelo Poder Público, possibilitando que a execução destas obtenha popularidade e eficiência no âmbito local (Lins *et al*, 2023).

Contudo, apesar de reconhecida a importância dos tributos e a função imprescindível que eles desenvolvem no seio social, a discussão acerca da finalidade da cobrança destes tributos nunca conseguiu ser preponderante dentro do debate público, se restringindo às discussões que ocorrem nas casas legislativas, tendo dificuldades de adentrar às facetas mais informais. O que se demonstrou precário, tendo em vista que a exposição e discussão popular de temas que envolvem o financiamento das políticas Estado são essenciais para o bom funcionamento desse modelo de gestão local, o qual necessita da inserção e participação financeira do indivíduo na produção das políticas de Estado e destinação dos tributos fiscalizados e arrecadados, através da transparência pública.

2.2. Erário municipal e independência financeira

A arrecadação financeira para os cofres públicos, como visto acima, é o objetivo final dos tributos¹, evidentemente, que cada um deles tem uma forma de exigência e destinação própria, condizente às suas particularidades. Assim, é necessário compreender que a nomenclatura “tributo”, abrange as diversas espécies de encargos compulsórios que ao cidadão são atribuídos para pagamento em dinheiro, com fins de contribuir ao ente público. Para isso, existem as diversas espécies de tributo, como: as taxas, os impostos, as contribuições sociais e de melhorias, e os empréstimos compulsórios. Cada um destes tributos possui o seu universo de singularidades, no entanto, uma coisa todos possui em comum, é a finalidade: financiar as ações de Estado (Paulsen, 2022).

¹ Destaca-se a extrafiscalidade do IPTU, apesar de não ser a ênfase do trabalho, é um fator utilizado pelos governos para impulsionar o pagamento do imposto através do aumento ou da diminuição das alíquotas e/ou bases de cálculo do tributo (Carrazza, 2013).

Das espécies de tributo acima mencionadas, somente foi investigado por esta pesquisa o Imposto sobre propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, uma das espécies de impostos municipais, que junto ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, e o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS integram parte da receita municipal, uma vez que agem como fonte desta. Salienta-se acerca dos impostos, que Paulsen (2022) alerta sobre a incidência deles, que será obrigatoriamente sobre as demonstrações de riqueza do indivíduo, isto é, qualquer forma de riqueza que possa ser revelada pelo contribuinte.

Ao afunilar a investigação sobre os impostos municipais, a importância do IPTU se torna notável, seja pelo desempenho que tem dificuldades de alcançar, principalmente nos municípios de pequeno porte, os quais normalmente não possuem órgão fiscal estruturado, seja pelo potencial que ele possui, uma vez que poderia representar uma fonte de recursos invariável para o ente. Contudo, ele tem dificuldades para se estabelecer como tal, mesmo possuindo um fato gerador estável, como a propriedade imobiliária localizada dentro dos limites urbanos do município. Essa dificuldade é observada por Cupertino *et al* (2014, p.101) ao analisar estudos realizados em Minas Gerais:

[...] apesar do IPTU ser uma importante fonte de financiamento, estudos como os de Farina, Gouvêa e Varela (2007) e Souza (2007) demonstram que esse imposto só possui maior potencial de arrecadação em municípios de grande e médio porte, sendo que em Minas Gerais apenas os municípios com mais de 20.000 habitantes apresentam uma arrecadação mais significativa de IPTU (Cupertino *et al*, 2014, p.101).

O estudo realizado em Minas Gerais demonstra, na verdade, a realidade de grande parte dos municípios brasileiros de pequeno porte, dado que o mesmo cenário se repete ao longo dos Estados da Federação. Leopoldino *et al* (2014, p.2) é nítido em afirmar “que a maioria dos cinco mil, quinhentos e setenta municípios do Brasil, tentam encontrar a fórmula ideal para fazer com que a totalidade de seus municípios, recolha os tributos”, disso se retira que diversos municípios não arrecadam receitas como é esperado ao planejar o ano fiscal, justamente pelos impasses enfrentados pela inadimplência proveniente da evasão dos tributos de sua competência.

Ao se trabalhar especificadamente a questão do IPTU, percebe-se que por ser um imposto de natureza imobiliária, ele deveria ser visto e usado como uma fonte segura de financiamento estatal, tendo em vista que possui um arcabouço tributável amplo e estável, podendo se estabelecer como o imposto adequado para o progresso urbano local (Carvalho Junior, 2016). Nas palavras de Orair e Albuquerque (2018, p.2) a tributação imobiliária do IPTU:

[...] Além de constituir uma fonte de receitas menos volátil, a tributação recorrente sobre a propriedade imobiliária é considerada uma das mais justas do ponto de vista social, menos maléfica em termos de impactos sobre o crescimento econômico e que pode dotar as administrações locais de um instrumento adicional de política urbana para fins de ordenamento territorial. Razões pelas quais é considerada por inúmeros especialistas como o tributo ideal para fins de financiamento dos governos locais (Orair e Albuquerque, 2018, p.2).

Notadamente, o que torna a base tributária dessa espécie de imposto imobiliário tão estável é, justamente, essa imobilidade e previsibilidade do item a ser tributado, que, uma vez dentro da área geográfica, estará sempre no perímetro

tributável, ficando a cargo do Poder Público municipal realizar a identificação e cobrança do pagamento, que não poderá ser evitado. No entanto, apesar de se apresentar como simples, a cobrança do IPTU revela diversos desafios administrativos e econômicos, tendo em vista que os municípios de pequeno porte, de um modo geral, não possuem capital intelectual suficiente para realizar a aferição da base de cálculo mediante instrumentos legais/técnicos, uma vez que, em sua maioria, não possuem um órgão fiscal com recursos e autonomia² (Leopoldino *et al*, 2014).

2.3 Problemas na arrecadação do IPTU: a situação da Administração Pública Municipal

Além do óbice acima introduzido, um dos grandes problemas para arrecadação do imposto imobiliário inicia com o procedimento de fiscalização, uma vez que o imposto necessita de uma complexa estrutura para alcançar uma arrecadação minimamente idônea. Essa complexidade é decorrente da constante necessidade de atualização dos cadastros imobiliários, os quais são comumente negligenciados pelas prefeituras, que não possuem a disposição uma avaliação próxima da realidade no que diz respeito às medidas e peculiaridades dos imóveis localizados no município. (Del Fiori, 2023)

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 33, estabelece que a base de cálculo utilizada para o IPTU será o valor venal, que servirá como parâmetro de avaliação dos imóveis. Mazza (2018, p.521) leciona que para obter o valor venal, deve ser avaliado o “produto da multiplicação de sua metragem pelo preço do metro quadrado definido na planta genérica de valores, somado com o quantum da área construída”. O que será acrescido, posteriormente, de alíquotas a critério do Poder Público municipal, isto é, conforme definido em legislação do município.

Destarte, Ramelli (2020, p.12) expõe alguns sistemas que podem ser utilizados para aplicação das alíquotas sobre esse valor obtido com a multiplicação da metragem pelo preço estabelecido na planta genérica de valores, podendo o município:

[...] aplicar o mesmo percentual para qualquer tipo de imóvel ou optar por um dos seguintes sistemas: a) alíquotas progressivas no tempo em função do uso inadequado do solo; b) alíquotas progressivas em função do valor do imóvel; ou c) alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e utilização do imóvel (Ramelli, 2020, p.12).

Portanto, no mesmo sentido, o CTN, no artigo 32, dispõe como requisito mínimo para que a cobrança seja legítima, a presença e manutenção pelo Poder Público de pelo menos dois dos melhoramentos expostos abaixo. Por essa razão, se fala em avaliar as características do imóvel conforme a realidade do contribuinte, além das medidas do item tributado, pois, serão consideradas, conforme estabelece o CTN:

² Destaca-se o esforço de alguns municípios, mesmo esses de pequeno porte, para a realização de concursos públicos para auditoria fiscal no decorrer dos últimos anos. Contudo, apesar desse esforço, os autores consultados afirmam a insuficiência técnica que ainda persiste em algumas prefeituras de pequeno porte.

[...] a existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: a) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; b) abastecimento de água; c) sistema de esgotos sanitários; d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado (Brasil, 1966).

Dessa forma, somente após considerar tudo o que foi exposto – requisitos, medições e atualizações – que o lançamento do crédito tributário poderá ser realizado, com a seguinte notificação do contribuinte para o pagamento. Toda essa atividade de avaliação é realizada pela própria administração, que deveria fornecer por meio do valor venal uma projeção do valor de mercado, mas não ocorre dessa maneira, dado que exige um trabalho deveras dispendioso, tendo o contribuinte como um participante involuntário, que muitas vezes não quer a presença do Poder Público para avaliar seu imóvel, justamente para não realizar o pagamento do imposto devido, daí a complexidade em levantar o cadastro imobiliário (Cupertino *et al*, 2014).

Diante disso, ter um sistema de cadastramento imobiliário eficiente é indispensável para a administração pública, que deve sempre buscar a modernização e adequação a critérios objetivos de avaliação para assegurar um realismo maior quanto às características, atributos e proprietários dos imóveis. Assim, com um valor venal semelhante ao valor de mercado, que muitas vezes é maior do que o valor institucional se poderia evitar diferenças abruptas entre valor do tributo e valor da propriedade. Nesse sentido, Carvalho Junior (2016, p.219) alerta sobre o perigo de não possuir valores venais atualizados ao aduzir:

[...] Valores venais muito baixos implicam lançamentos baixos, apropriação de mais-valias fundiárias pelos proprietários e sobrecarga das finanças municipais, já que projetos urbanísticos sempre exigem, direta ou indiretamente, contrapartida financeira do município (Carvalho Junior, 2016, p.219).

Com isso, ao analisar as peculiaridades do IPTU, nota-se que é uma espécie de tributo cuja administração demanda muito esforço por parte do Poder Público, dada a sua complexidade para que haja um mínimo aumento em sua arrecadação. Além disso, necessita de um aparato institucional qualificado com uma gestão municipal de tributos técnica e preparada o que não é realidade em grande parte dos municípios brasileiros de pequeno porte, nos quais, de modo geral, o fisco tem atuação frágil e não possui apoio institucional para fiscalizar e executar o crédito devido. Assim, fica evidente que somente com um esforço fiscal direcionado o crédito tributário alcançaria a compatibilidade com o valor de mercado, sem ocasionar qualquer tipo de ônus para o Poder Público (Ramelli, 2020).

No entanto, como já mencionado, muitas intempéries cercam o referido imposto, desde a identificação pelo Poder Público de propriedades para a criação do cadastro imobiliário, até a falta de iniciativa popular para buscar o órgão responsável para registrar a sua propriedade (Marenco *et al*, 2017). Portanto, acaso houvesse a diligência da administração e do contribuinte, o Estado poderia promover justiça social mediante a realocação dos recursos adquiridos pela tributação da propriedade privada para as demandas públicas, com as verbas estáveis advindas do IPTU. Até porque retiraria, mesmo que minimamente, a concentração do poder econômico de

determinados grupos e realocaria para as demandas sociais com a tributação imobiliária (Orair e Albuquerque, 2018).

Decorrente de todo o exposto, o IPTU, de maneira especial, perdeu relevância dentro do orçamento municipal estando abaixo do seu potencial, quando comparado com os outros impostos, como expõe Ramelli (2020, p.23):

No período entre 2004 e 2016, a arrecadação de IPTU não cresceu na mesma proporção que os demais tributos de competência municipal, como o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-vivos (ITBI). Em 2004, o IPTU representou aproximadamente 17% da arrecadação municipal e, em 2016, foi reduzido a 12% (...). O percentual alcançado em 2004 na Paraíba (17%) foi o mesmo indicado no âmbito dos municípios da região Nordeste em estudo realizado por Afonso, Araújo e Nóbrega (2013), com base na arrecadação do ano de 2007 (Ramelli, 2020, p.23).

Como se observa, apesar da base de dados utilizada por Ramelli ser limitada até 2016, ela demonstra um movimento de precariedade do referido imposto, que somente após muito esforço teria alguma mudança na forma como ele é arrecadado atualmente. Entretanto, esse declínio que atingiu o IPTU resultando na insuficiência arrecadatória que hoje se encontra tem um longo histórico, sendo apontada há anos, conforme Orair e Albuquerque (2018, p.4) ao afirmar que essa constatação “remonta a estudos realizados pelo menos desde a década de 1980 (GIFFONI e VILLELA, 1987; VILLELA, 2001; DE CESARE, 2005; CARVALHO JR., 2006; AFONSO, ARAÚJO E NÓBREGA, 2013; entre tantos outros)”.

Diante disso, observa-se que mesmo um imposto de natureza imobiliária como o IPTU, que possui uma espécie de justiça tributária em sua forma de arrecadação, encontra problemas de arrecadação, sendo, por exemplo, inferior ao próprio ISS, no que diz respeito à arrecadação municipal (Marengo *et al*, 2017). Dessa forma, apesar de ser um pequeno prodígio, com muito potencial a ser explorado, o IPTU tem dificuldades para se concretizar como fonte de receita, ocasionando espessos déficits no erário municipal, o qual necessita recorrer aos repasses de receitas federais para sanar a ferida tributária municipal e a produção de ações políticas do estado.

Ademais, há de se enfatizar o papel do contribuinte na arrecadação deste tributo, pois, mesmo possuindo essa natureza de justiça fiscal – conforme exposto acima -, os contribuintes tentam se evadir das cobranças, seja através da ausência de registro no cadastro imobiliário; da não atualização da destinação do bem – se é residencial ou comercial –; ou mesmo, na hipótese aqui pesquisada, através da evasão fiscal com o inadimplemento direto, após recebimento das faturas municipais, ou através do uso de sonegação, a qual constitui crime tributário, conforme o art.1º da lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.

Como visto acima, o Poder Público encontra as mais diversas dificuldades para conseguir aferir adequadamente o IPTU, por essa razão, há imóveis que não são alcançados pelo Poder Público, necessitando da ação do contribuinte para o registro do imóvel, normalmente, em decorrência da expansão territorial de alguns municípios. Entretanto, não é comum que haja a iniciativa do contribuinte, pois, uma vez que o imposto sobre a propriedade predial e territorial é cobrado diretamente sobre o imóvel, inexistente reciprocidade contributiva, isto é, um benefício ou serviço vinculado diretamente ao pagamento do tributo, o que ocasiona o sentimento de exploração através do registro (Oliveira Junior, 2014).

Dessa forma, a escolha do contribuinte diante dessa relação fiscal com o Estado, define também a sua relação com a moralidade tributária, pois, uma vez que o contribuinte opta por não adimplir com a obrigação fiscal, por não identificar a destinação do imposto arrecadado e o seu retorno para a sociedade, ele compromete a função social do Estado através do suposto uso da liberdade, criando um ciclo vicioso de evasão fiscal, inadimplemento e, em situações mais sérias, sonegação do tributo mediante fraude e omissão. Com isso, a liberdade utilizada de modo deturpado, como na evasão fiscal, confronta o que é regulado pela lei, gerando mais arbitrariedades e danos ao convívio no pacto político (Santos e Gaiotto, 2020).

3. COMO A LIBERDADE AFETA A ARRECADAÇÃO?

Diversas teorias tentam explicar a defasagem do processo arrecadatário no tocante ao IPTU, no entanto, como já exposto acima, esta pesquisa se propõe a investigar o déficit na arrecadação sob a perspectiva da concepção controversa de liberdade quanto à arrecadação dos tributos. Contudo, se ao tratar sobre liberdade não for a ela atribuída um conceito, período ou tradição determinada à discussão se tornaria no mínimo abstrata ou imprecisa (Lima, 2019a). Portanto, nas próximas subseções esta pesquisa se pautará a estabelecer o conceito de liberdade de matriz kantiana como adequada para a análise tributária, assim como relacionará o pagamento de tributos à liberdade e a coação como ferramenta de regulação das arbitrariedades.

3.1. Liberdade é cumprir a lei?

Inicialmente, cumpre destacar que no projeto de Estado kantiano, a liberdade e o sujeito político antecedem a constituição do pacto social e, conseqüentemente, a gênese do Estado de Direito, uma vez que a liberdade, dentro do projeto de estado kantiano, não é uma simples manifestação de direito político, mas um direito natural obtido por meio da razão, que posteriormente se revela como um princípio indispensável para a manutenção do Estado e da democracia. Para Kant (2013), a liberdade é o único direito inato que o ser humano possui, pois:

A liberdade (a independência em relação ao arbítrio coercitivo de um outro), na medida em que possa coexistir com a liberdade de qualquer outro segundo uma lei universal, é esse direito único, originário, que cabe a todo homem em virtude de sua humanidade (Kant, 2013, p. 50).

Depreende-se do aludido por Kant (2013) que a liberdade é um atributo intrínseco à natureza humana, se caracterizando como um direito singular, uma excepcionalidade por ser o único direito, dentro do rol de direitos políticos, que surge com a racionalidade do indivíduo. Sedgwick (2017, p.40) ao tratar sobre a liberdade, salienta que “Embora não possamos conhecer que somos livres, nós podemos legitimamente pensar-nos como livres”, o que traz à tona que apesar da possibilidade de o corpo social não ter ciência do que é liberdade e, portanto, corrompê-la; não lhe é vedado o exercício da liberdade dentro daquilo que a lei permite, bem como não exclui a legitimidade de que se enxergue enquanto livre.

Assim, observa-se que a liberdade em sua forma inata se transfigura em liberdade política com a construção do Estado de Direito, se tornando liberdade externa para praticar atos de natureza jurídica no Estado. Diferente do que parece,

essa liberdade regulada pelo que é estabelecido legalmente, não limita a capacidade do indivíduo em se manifestar abertamente acerca do Estado, seja no que diz respeito aos tributos, à destinação dos valores arrecadados ou demais atribuições do Estado. Pelo contrário, por ser o Direito um produto da razão humana que tem como fim garantir a liberdade dos membros pertencentes a um Estado, a discussão acerca de políticas e finalidades do Estado é totalmente idônea, desde que no exercício da liberdade não haja desobediência à lei (Resende Júnior, 2018)

Por ser balizada pela lei, é conveniente assumir que a liberdade seja produto do Estado de Direito e, conseqüentemente, do pacto social. Todavia, como já exposto, a liberdade inata antecede o pacto social, mas se manifesta como liberdade civil, política, após a criação do pacto político, alterando o significado de liberdade e estabelecendo os seus limites dentro da legalidade, conforme Lima (2019b, p.78) estabelece na obra: “O Estado de Direito em Kant e Kelsen”. Nesta obra, o mencionado autor afirma:

[...] uma vez aceito o pacto político instaurado sob a ideia de uma liberdade racional pressuposta; ser livre juridicamente passa a significar cumprir a lei ou, no máximo, pelo arbítrio racional, escolher entre os fins que ela possibilita. Os limites da liberdade estão dentro da legalidade (Lima, 2019b, p.78).

Em outras palavras, a limitação no uso da liberdade civil pelos preceitos de Direito, é a forma que a união de vontades que formou o Estado utiliza o ordenamento jurídico para harmonizar as liberdades individuais, definindo até onde o exercício da liberdade externa está em conformidade com a legalidade, sem gerar danos às demais liberdades individuais. É certo que este mesmo Direito que regula a liberdade se evidencia e, concomitantemente, se estabelece após a harmonização e viabilização do uso da liberdade individual nos conformes estabelecidos legalmente (Trevizan e Neta, 2010). As mesmas autoras vão afirmar:

[...] a liberdade se subdivide em liberdade interna (moral) e externa (jurídica). A primeira gera a obrigação moral, enquanto a segunda a obrigação jurídica garantida por um sistema de coação. Ambas são orientadas pelo imperativo categórico que se traduz na máxima: age de tal modo que a máxima da tua vontade possa valer sempre ao mesmo tempo como princípio de uma legislação universal (Trevizan e Neta, 2010, p.114).

Assim, a liberdade externa se vincula ao cumprimento das leis através de um sistema de coação para o exercício da liberdade. Dessa forma, Kant (2013) atribui um novo propósito ao Direito, que passa a ter como finalidade assegurar e regular a liberdade dos indivíduos, que agora se tornam visíveis perante a lei através da imputação de condutas – a prescrição de atos e sua sujeição desses atos ao Direito – com o fim de harmonizar a liberdade externa e pacificar o convívio das vontades, limitando o arbítrio de cada um para assegurar a liberdade e igualdade de todos os constituintes do Estado (Lima, 2019b).

Sendo assim, se o Estado e o Direito são ferramentas de regulação da liberdade para assegurar o convívio entre os participantes do pacto político, e liberdade, na verdade, corresponde a cumprir a lei, o arquétipo de liberdade, quando aplicada à questão da evasão de impostos e, principalmente, quando diz respeito à evasão do IPTU, pode ser entendido como uma pseudoliberdade. Nesta pesquisa, entende-se por pseudoliberdade a deturpação do conceito filosófico de liberdade quando esta é aplicada na evasão de impostos, tendo como objetivo primordial a

obtenção de vantagens de cunho pessoal em detrimento das necessidades coletivas, e do desenvolvimento estatal por falta de financiamento.

3.2 O pagamento de impostos e a liberdade

Tendo isso como base, observa-se que é somente quando o indivíduo se compromete com as condutas prescritas pelo Estado, o qual ele mesmo fundou através do exercício da liberdade inata, que ele poderá se considerar verdadeiramente livre, em termos legais. A partir dessa perspectiva de liberdade civil, cabe a associação desta ao dever de pagar tributos, tendo em vista que a instituição do Estado e a conservação da liberdade através do cumprimento da lei perpassam pelo ordenamento jurídico, inclusive tributário. Conforme Kant (2013), ao se dedicar exclusivamente à matéria tributária, é de responsabilidade do detentor supremo do poder:

[...] enquanto responsável pelo dever do povo, o direito de onerar a este com impostos para sua (do povo) // 326 própria conservação. Tal é o caso dos impostos para a assistência aos pobres, para os orfanatos e para a Igreja, chamadas, aliás, de instituições de caridade ou piedosas (Kant, 2013, p.154).

Em outras palavras, poderá o Estado realizar a cobrança de impostos aos integrantes do corpo social para assegurar a conservação do próprio povo através do bem comum. Essa ação perpassa pela necessidade do Estado em auxiliar aos mais necessitados através da prestação obrigacional dos tributos, que se torna compulsória a fim de aquilatar a sociedade possibilitando subsistência aos menos favorecidos, além de acesso a bens estatais, através da cobrança de impostos daqueles que possuem meios para contribuir para a sociedade, demonstrando através disso, que o tributo além da sua função fiscal, tem finalidades equitativas.

Assim, interpretando a ótica trabalhada e defendida pelo autor, é legítima a cobrança do IPTU, pois, pela sua natureza de equalização dos papéis sociais a partir de uma justiça tributária, a qual é encontrada na seletividade que considerará a destinação do imóvel e a progressão do valor conforme o tamanho do bem, a cobrança se torna devida pela inserção de medidas equitativas no processo de destinação das verbas. No mesmo pensamento, ainda Kant (2013, p.154), vai afirmar que o governo está autorizado a:

[...] obrigar os ricos a fornecer os meios de subsistência aos que não são capazes disso, mesmo no que se refere às necessidades naturais mais básicas. Pois a existência dos ricos é, ao mesmo tempo, um ato de submissão à proteção e à provisão da comunidade, em relação à qual eles contraíram uma obrigação, e é sobre isso que o Estado funda seu direito de obrigá-los à manutenção dos concidadãos. Isso pode ocorrer onerando-se a propriedade ou o comércio dos cidadãos, ou através de fundos estabelecidos e de seus juros – não em função das necessidades do Estado (pois ele é rico), mas das do povo. Não apenas, contudo, através de contribuições voluntárias (porque aqui se trata do direito do Estado em relação ao povo), dentre as quais algumas são interesseiras (como as loterias, que produzem mais pobres e trazem mais perigos à propriedade pública do que se não existissem, e que, portanto, não deveriam ser permitidas), mas sim por meio de contribuições obrigatórias, como impostos públicos (Kant, 2013, p.154).

Salienta-se que os impostos, no formato como é mencionado acima, não são meramente uma obrigação assistencial, mas uma manifestação da vontade que anteriormente instituiu o pacto social: conservação conjunta. Ora, a estipulação da contribuição através dos impostos cumpre a função e compromisso assumidos antes da criação do Estado, em assegurar a liberdade àqueles que aderiram ao pacto social através da contribuição equitativa, para possibilitar ao Estado o exercício do proposto em sua gênese e satisfazer a necessidade da coisa pública: liberdade, igualdade e independência. (Lima, 2019b).

Isso porque o Estado no projeto kantiano atua mediante uma mecânica de Estado-meio, cuja finalidade é fomentar a liberdade, razão pela qual as contribuições são tão necessárias, para financiamento do projeto político de proteção dos direitos subjetivos que derivam da liberdade inata, atribuindo sentido ao Estado e à cobrança de impostos para o autofinanciamento. Assim, como as individualidades se tornaram uma vontade universal, através da união do pacto político, é necessário utilizar dos meios necessários para conservar esse pacto inicial, até porque a função dessa conservação não é promover a felicidade dos integrantes, mas assegurar que as liberdades de cada indivíduo não estão gerando dano ao outro (Santos e Gaiotto, 2020).

Assim, ao abandonar o estado de natureza e ingressar no estado civil, o indivíduo que agora se torna contribuinte tributário para a manutenção do Estado, concorda em agir conforme as leis, princípios e vontades dessa nova instituição construída para preservação própria e da espécie. Kant (2013, p.138), salienta a importância dessa saída do estado de natureza, ao dissertar:

[...] é preciso sair do estado de natureza, em que cada um age como que lhe vem à cabeça, e unir-se com todos os demais (com os quais não pode evitar entrar em relação recíproca) para submeter-se a uma coerção externa legalmente pública; ingressar em um estado, portanto, onde aquilo que deve ser reconhecido como o seu seja legalmente determinado a cada um e atribuído por um poder suficiente (que não seja o seu, mas sim um poder exterior); em outras palavras, ele deve ingressar antes de qualquer coisa, em um estado civil (Kant, 2013, p.138).

A partir disso, se conclui a relevância do efetivo cumprimento das leis para manutenção da finalidade do Estado, que vai estabelecer o que pertence a cada um e, por meio desse reconhecimento, exigir de cada indivíduo a sua quota parte na construção e manutenção dele. Como já dito, o Estado assegura a liberdade dos seus cidadãos, que podem agir livremente conforme as leis da natureza, mas que depende da concordância dos seus atos com o estabelecido no pacto social fundante; até porque, o bom exercício da liberdade, uma boa vontade, não almeja outra coisa, senão o cumprimento recorrente do previsto nas leis (Sedgwick, 2017).

3.3 A coação como resposta à arbitrariedade

Com base no exposto, então, a evasão dos tributos, por se tratar de um descumprimento legal, se caracteriza como uma afronta à liberdade, uma vez que ao ser arbitrário, descumprindo o proposto no pacto político promulgado, o indivíduo ignora o dever legal para com a sociedade agindo em desconformidade com a liberdade, baseada na falsa ideia de que a arbitrariedade corresponde ao exercício da liberdade. Sedgwick (2017, p.104) ao remontar à ideia de dever afirma que este pode ser entendido enquanto: “a necessidade de uma ação por respeito à lei”, ou seja, com a inocorrência dos pagamentos referentes aos impostos, que são

instituídos por meio de lei, os contribuintes utilizam equivocadamente a sua liberdade, agindo contrariamente ao que estabelece a lei, bem como indo de encontro ao dever solidário de manter o estado, como convencionado no pacto político.

É importante salientar que para Kant, conforme afirma Lima (2019b, p.116), “os homens serão em parte sempre egoístas” e somente através do Estado é possível imaginar a diminuição desse egoísmo. Mas apesar dessa tentativa de delimitação do egoísmo humano, esse comportamento individualista continua a se manifestar na evasão dos impostos, principalmente, quando observado que os contribuintes, normalmente, só pagam impostos na expectativa de recebimento de vantagens futuras, que irão satisfazer algum desejo ou interesse particular. Cupertino (*et al*, 2014), por exemplo, ao realizar sua pesquisa, observa que os contribuintes alegaram que somente efetuam os pagamentos por medo de alguma sanção legal, não pela importância em gerar recursos para a consecução das políticas sociais de Estado.

Com base nesse descumprimento legal e, portanto, incoerência do recebimento desse valor sonegado, o Estado pode coagir o indivíduo a realizar o dever ora previsto em lei, uma vez que o Direito pode utilizar-se da faculdade de coação para proteger a liberdade de todos (Trevizan e Neta, 2010). Isso se justifica porque, como sustentado em linhas pretéritas, o fim do Estado é a proteção da liberdade pactuada no contrato social, e para isso ele utiliza o Direito como ferramenta de garantia das liberdades individuais que devem se conciliar com a liberdade dos demais, regulamentada pelas normas que agem não como moldes de engessamento, mas como instrumentos de conhecimento e limite aos arbítrios (Kant, 2013).

É importante lembrar que o uso indistinto da liberdade através da ilegalidade, isto é, por meio do desrespeito à lei, deve ser coagido para assegurar a estabilidade do próprio estado, o qual teleologicamente representa a manifestação da liberdade inata para autoconservação das vontades. Por isso, destaca-se o que Kant (2013, p.43) alerta sobre o uso dessa liberdade:

[...] se um certo uso da liberdade é, ele mesmo, um obstáculo à liberdade segundo leis universais (isto é, incorreto), então a coerção que se lhe opõe, enquanto impedimento de um obstáculo da liberdade, concorda com a liberdade segundo leis universais, isto é, é correta. Ao direito, portanto, está ligada ao mesmo tempo, conforme o princípio de contradição, uma competência para coagir quem o viola (Kant, 2013, p.43).

Como se observa, na hipótese do exercício da liberdade de maneira que venha a prejudicar o outro, como por exemplo, o inadimplemento das obrigações tributárias que gera a baixa arrecadação nos cofres estatais, é legítimo o uso da força pelo Estado para proteger o interesse dos demais. Por se tratar de inadimplemento ou mesmo sonegação de tributos, a utilização pelo Estado dos meios de cobrança, tanto administrativa quanto judicial é válida, uma vez que há ferramentas previstas no ordenamento jurídico prevendo as hipóteses de inadimplemento e a forma de coação devida para cobrar o que é devido.

Nesse contexto, não é adequado pensar o direito à liberdade sem considerar a coação como parte elementar deste conceito, uma vez que há a reciprocidade dos conceitos no que é definido como “agir conforme a lei”, tendo em vista que toda lei traz consigo um ato coercitivo que é designado pelo imperativo, assim como, todo ato de liberdade possui em sua concepção a limitação de não fazer o uso dela de

modo a criar obstáculos ou empecilhos no gozo da liberdade de outros. Assim, um Direito construído sem o crivo da coação gera um pacto político no qual a liberdade se confunde com a arbitrariedade, influenciando diretamente na atuação do indivíduo e do Estado (Weber, 2022)

Desse modo, ao analisar que a sociedade, como um todo coeso, aderiu ao pacto social que mantém não somente a República, como também o Estado Democrático de Direito estável; pode ser observado que a evasão fiscal do tributo pesquisado, e, por conseguinte, o descumprimento da lei, não é uma manifestação da liberdade, contrário disso, é um atentado à mesma, uma vez que o exercício da liberdade, conforme apontado deve ser balizado pela lei, se adequando às limitações impostas pela legalidade, esta que é caracterizada por determinar se uma ação está ou não em concordância com a lei, restaurando o equilíbrio através da coação, quando necessária (Kant, 2013).

4. ÉTICA NA COBRANÇA DOS TRIBUTOS

Estabelecida a compreensão de que o pagamento de tributos constitui um dever legal e, portanto, o seu inadimplemento deve ser corrigido pelo Estado através dos instrumentos legais, esta seção se dedicará a investigar a ética e a sua relação com o direito através da regulação das condutas conforme a moral e dentro dos limites estabelecidos na lei. Para isso, ainda seguindo a vertente kantiana de liberdade, a pesquisa firmou uma compreensão sobre a ética, utilizando os ensinamentos de Klaus Tipke como referência, cuja relação tributária entre o Estado e contribuinte é definida nos contornos da moralidade e estabelecimento de uma ética estatal, investigando, ao final, o inadimplemento do IPTU conforme os conceitos que serão expostos a seguir.

4.1 A conduta no limiar entre a ética e o Direito

A conceituação de Ética, mesmo a etimológica, variará conforme a escola de pensamento adotada, alguns entendimentos a designam como caráter, conduta ou hábito, assim como a definem como o modo de ser. No entanto, apesar da indefinição pelas múltiplas vertentes de pensamento, é pacífica a compreensão que a Ética deve ser entendida como a disciplina que possui o comportamento humano como objeto de estudo; comportamento este que é orientado por princípios e regras morais estabelecidas culturalmente (Pasetti, 2021).

O primeiro filósofo a tratar diretamente sobre a Ética, observando e inquirindo as condutas do meio social em que vivia, foi Sócrates, centrando o seu princípio ético na responsabilidade integral e pessoal dos indivíduos sobre os seus atos ou intencionalidade das omissões. Por sua vez, ainda na antiguidade, se tem a concepção aristotélica sobre a ética, constituindo o que ficou conhecida como a ética das virtudes, cuja máxima se revela na ação virtuosa, a qual está relacionada ao que é bom ou mau, se revelando através do cultivo das virtudes (Klein, 2012).

Chegando à modernidade, Kant busca definir uma ética de validade universal, apoiada na igualdade existente entre os indivíduos, e fundada na razão com fins transcendentais (Cunha, 2016). A intenção de Kant ao definir a sua ética de cunho transcendental, cuja validade é universal, é encontrada na obra de Sanchez Vasquez (2010, p.283) quando ele afirma:

A ética kantiana é uma ética formal e autônoma. Por ser puramente formal, tem de postular um dever para todos os homens, independentemente da

sua situação social e seja qual for o seu conteúdo concreto. Por ser autônoma (e opor-se assim às morais heterônomas nas quais a lei que rege a consciência vem de fora), aparece como a culminação da tendência antropocêntrica iniciada no Renascimento (Sanchez Vasquez, 2010, p.283).

Isto é, os fatores externos ao indivíduo não devem ser considerados com um peso acima do devido para a formulação ou instituição de uma referência ética, uma vez que a situação em que o indivíduo se encontra não deve influir no comportamento construído através do uso da razão. Essa racionalidade ética que é encontrada na proposição de Kant possui características evidentes, como a universalidade, tendo em vista que ela deve vigorar para todos, independentemente do seu contexto; o seu absolutismo, por não comportar exceções à concepção estabelecida pela razão; assim como, o seu caráter formal, o que torna as fórmulas de dever ser vazias de conteúdo material (Klein, 2012).

Contudo, é necessário observar que quando a Ética não é suficiente para nortear as condutas humanas, recai sobre o Direito a regulação e adequação das condutas. Zambam e Rodrigues (2006), alertam que uma sociedade que abandona o senso ético opta pela inviabilização dos preceitos democráticos, tendo em vista que atuam sem promoção da autonomia, obediência ou liberdade, não cumprindo, assim, as determinações presentes em uma Constituição Democrática. Além disso, afirmam, ainda, que a percepção ética se consolida em uma sociedade a partir da transição e do abandono da tirania/barbárie e ingresso em um Estado democrático, mediante o fortalecimento da moral e das virtudes sociais.

Decerto, a relação entre Ética, Moral e Direito é objeto de discussão ao longo dos séculos, na tentativa de compreender os limites de atuação e de sujeição dos atos sociais a cada um. Nesse sentido, Pasetti (2021), vai afirmar que a distinção entre a moral e o Direito, em síntese, reside na possibilidade de coação, enquanto o Direito possui as ferramentas de coerção para assegurar o cumprimento de determinada conduta, a moral não é vinculativa e nem tão imperativa para que o seu cumprimento se dê pela força da coerção externa, apenas de modo íntimo. No mesmo raciocínio, Ramos (2008, p.48) ao interpretar Kant vai propor a:

[...] coação (interna) como elemento importante no encadeamento entre liberdade e obediência na moralidade, permitindo coexistência da coação com a obediência e esta com a autonomia, e que afeta, também, a coercitividade (externa) no campo do direito e da política (Ramos, 2008 p 48).

Assim, ao voltar a atenção para a formação do Estado e a criação de um sistema de normas, depreende-se que a coação externa, como exposto na seção anterior, é um instrumento legítimo somente porque é realizada pelo Estado que representa a vontade contratual daqueles que dispuseram da sua liberdade inata para constitui-lo. Certamente, essa legitimidade não advém de um momento histórico que fixa o início do Estado, mas sim do ideal que está por detrás do pacto político, que é fruto da razão, cujo efeito na práxis é tornar o uso da força de maneira legítima e aceitável por todos, uma vez que constituíram o contrato social para formação do Estado, e utilizam o Direito como regulador das arbitrariedades (Resende Júnior, 2018).

4.2 O confronto entre o Estado e o Indivíduo: a ética tributária como ferramenta equalizadora das vontades

Com o estreitamento da relação entre a Ética e o Direito após a década de 1970, o que ficou conhecido como “virada kantiana”, houve a convallescência nos debates sobre a justiça, inclusive tributária, trazendo novas perspectivas sobre a tributação e a sua função na justiça social por meio das projeções dos limites éticos no âmbito internacional, nacional e local, assim como da perspectiva de um justo tributário. Em razão dessa nova aproximação entre Direito e Ética, o questionamento sobre a efetividade das regras morais para o Direito retornara ao cenário acadêmico na tentativa de estabelecer um mínimo ético de aplicação do Direito, sem ocasionar insegurança jurídica ou injustiças na atuação estatal (Klein, 2012).

No contexto tributário, Pasetti (2021) vai afirmar que para Klaus Tipke a ética tributária é a teoria que objetiva compreender o comportamento moral e impositivo do Estado através da atuação dos Poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário –, assim como, a teoria que objetiva compreender o modo de agir do contribuinte em face das responsabilidades fiscais para com o Estado. Com o mesmo raciocínio, ele sustenta que um sistema tributário deve ser compatível com a realidade da sociedade em que será utilizado, uma vez que deve haver a primazia dos valores e princípios constitucionais equalizando a capacidade contributiva do indivíduo junto à necessidade de arrecadação do Estado.

Indubitavelmente, paira sobre a relação entre o fisco e o contribuinte uma complexidade imensa, contudo, Klein (2012, p.368) traz à discussão a necessidade de um sistema normativo composto de valores que promovam harmonia entre a vontade do Estado e a vontade privada:

Ao se entender que a sociedade é regulada por um conjunto de normas jurídicas, que visam à organização do Estado, a ética tributária, pressupõe um sistema de imposição que respeite os valores considerados fundamentais, harmonizando os interesses privados e públicos (Klein, 2012, p.368).

Conforme exposto, esse alinhamento de interesses somente se torna possível com a criação de um sistema tributário cujo fundamento esteja firmado em uma ética pressuposta de valores universais e solidários. Dessa forma, esse ordenamento que regulará os tributos, deverá possuir não somente a coercitividade típica que o Direito fornece ao Estado, mas a proteção aos contribuintes através da raiz principiológica que esse ordenamento fundado no pressuposto ético fornece, mediante a utilização de princípios como o da capacidade contributiva e da equivalência dos tributos à propriedade tributada (Tipke, 2012).

Ademais, a forma como um Estado tributa os seus contribuintes revela muitas nuances sobre a sua formulação ética, principalmente ao avaliar a tributação em conjunto com o desenho institucional do Estado, tendo em vista que, apesar da função de financiamento estatal, os tributos que compõem um ordenamento tributário necessitam ser objetivados para a realização dos fins do Estado, assegurando a liberdade, diminuindo as diferenças sociais e redistribuindo renda (Rosenblatt e Leão, 2021). Em algumas situações, o Estado pode estabelecer um sistema considerado incorreto para a sua população, o que acaba destruindo a concepção solidária dos tributos, incorrendo na desvalorização da função tributária, como chama atenção Pasetti (2021, p.76), que ao interpretar Tipke afirma:

Consequentemente, a moral impositiva incorreta do Estado pode justificar uma moral do contribuinte incorreta, faticamente influencia o contribuinte. Deveras, o legislador tributário não apresenta nenhuma moral impositiva inteligente, cujas leis tributárias como um todo estão longe de um código de

ética modelar, dificilmente consegue construir aos contribuintes inibições moral-tributária, ao contrário, ele suprime sua consciência comunitária (Tipke, 2012) (Pasetti, 2021, p.76).

Por essa razão, é importante que a moral tributária estabelecida e as leis que formam o sistema tributário estejam em acordo com a Constituição Democrática em vigência no Estado, uma vez que ela é a referência jurídica dos preceitos éticos estabelecidos como direitos fundamentais (Tipke, 2012). Portanto, após a criação do sistema tributário que possua em sua essência as características constitucionais, no qual o tributo se torna um instrumento cuja função é a de realização e transformação social através dos preceitos éticos, a sonegação dos tributos ou inadimplemento³ desses tributos se torna um problema centrado no indivíduo, não mais no Estado. Klein (2012, p.369) sintetiza bem a ética tributária e a relação do contribuinte com o Estado quando diz:

[...] a noção de ética tributária, implica em condutas dos contribuintes, que devem respeitar os valores subjetivos e objetivos da sociedade, dentre eles o pagamento do tributo, implicando também na conduta do Estado, cujo qual não deve apenas observar os aspectos formais da tributação, mas todos os valores éticos que contribuam para um sistema justo conforme o Direito (Klein, 2012, p.369).

Com base nisso, é cabível apresentar a classificação estabelecida por Klaus Tipke (2012) acerca da moralidade do contribuinte, demonstrando quais as formas de pensamento de cada contribuinte ante a obrigação de pagar tributos. Rosenblatt e Leão (2021, p. 5) elencam as modalidades estatuídas pelo filósofo tributarista:

A primeira classificação é a do homo economicus, o qual norteia suas atitudes em um “individualismo racional-egoístico” (TIPKE, 2012, p. 103) no qual seu único critério é o dinheiro. Ele calcula os riscos de suas atitudes e considera eventuais penalidades, mas não o comove que outros tenham que pagar mais por sua conduta. O segundo é o barganhista, que sabe da importância do pagamento de tributos, mas vê o Estado como perdulário (TIPKE, 2012). Há também o desgostoso com o Estado. O contribuinte que se mantém alheio por aborrecimento e muitas vezes se abstém até mesmo das eleições (TIPKE, 2012). O contribuinte liberal, por sua vez, é aquele que vê o tributo como limitador da liberdade, mas algo necessário à manutenção da ordem jurídica, da polícia e do sistema de Justiça (TIPKE, 2012). Para Tipke, há ainda o contribuinte do tipo elusor fiscal legalístico, que não costuma realizar juízos morais, e organiza suas condutas de modo a aproveitar as lacunas da lei para pagar o menos possível a título de tributo (TIPKE, 2012). A sexta categoria é a do contribuinte inexperiente; este vive “em estado de inocência”, pois não conhece nem entende a legislação tributária e costuma assinar tudo o que seu assessor tributário prepara ou presta suas declarações com muita dificuldade (TIPKE, 2012). E a sétima e última classificação é a do contribuinte sensível à justiça; é aquele que se exsurge por tributos mais baixos e pelo estabelecimento de tributos justos (TIPKE, 2012) (Rosenblatt e Leão, 2021, p. 5).

³ Há de se destacar a diferença entre os dois institutos, o inadimplemento é uma infração administrativa configurada mediante o não pagamento do tributo dentro do prazo previsto, gerando como consequência administrativa o adimplemento acrescido de multa e de juros. Por sua vez, a sonegação fiscal, diz respeito ao não pagamento do tributo por meio de artifícios de ocultação ou dissimulação do fato gerador, configurando crime previsto no art. 1º da lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965 (Paulsen, 2022).

Portanto, as diversas posturas morais que os contribuintes podem assumir influenciam diretamente na arrecadação tributária, assim como na moralidade do sistema a que fazem parte, pois, diante desse modo de agir, a tendência comportamental é o ingresso em um ciclo vicioso, no qual o Estado nunca conseguirá fornecer o que é devido por falta de recursos, mas o cidadão também não contribuirá porque se sente lesado pela falta de atividades do Estado. Por essa razão, como exposto acima, e reafirmado pelos autores aqui mencionados, é indispensável para um Estado a criação de um sistema tributário cujo fundamento repouse em uma ética universal que corresponda aos preceitos constitucionais para que haja o adimplemento dos seus tributos pelos contribuintes.

4.3 A complexidade ética entorno do IPTU

Dessa forma, ao analisar o inadimplemento dos tributos através do uso da liberdade ética, essa pesquisa se centrou no IPTU como referência para a compreensão dos dilemas enfrentados pelos contribuintes e pelos que compõe o Estado. Como ponto de partida, observou-se que o adimplemento do referido tributo é delicado, uma vez que, por se tratar de um imposto que recai diretamente sobre a propriedade do contribuinte, sem qualquer produto mediador que atribua o caráter de reciprocidade, o contribuinte sente que está sendo lesado pelo Estado. Oliveira Junior (2014, p.2) ao tratar sobre isso, discorre que:

A questão do IPTU é muito delicada, pois é um tributo recolhido de forma direta pelo contribuinte, causando-lhe a sensação de que está sendo explorado pelo poder público. Esse assunto é pouco analisado e debatido, em especial com a sociedade, apesar de ser um dos impostos mais importantes e tradicional do sistema tributário e representar considerada importância no financiamento das ações públicas municipais (Oliveira Junior, 2014, p.2).

Conforme exposto na subseção 4.2, essa espécie de comportamento corresponde ao que Klaus Tipke classifica como o contribuinte liberal, o qual enxerga o pagamento dos tributos como um sacrifício pessoal, uma exploração da sua propriedade e, portanto, uma limitação à sua liberdade, tendo em vista que é obrigado pelo Estado, mediante a utilização da coação prevista no ordenamento, ao adimplemento do pagamento do referido imposto sobre a sua propriedade, sem que haja qualquer contraprestação positiva em seu favor (Pasetti, 2021).

Diante de tudo o que já foi exposto nas outras seções, tanto a compreensão de liberdade que norteia a conduta acima mencionada quanto a sua motivação encontram-se equivocadas, tendo em vista que através do estabelecimento e aceitação do pacto político e a construção do ordenamento tributário, o contribuinte é parte fundamental no processo de estabelecimento de justiça social e redistribuição, pois, firmado em uma ética universal contributiva, a função dos tributos deixa de ser meramente arrecadatória e se torna uma ferramenta de consecução dos objetivos estatais (Torres, 2012).

Contudo, Ramelli (2020, p.6) observou que esse comportamento evasivo quanto ao pagamento dos tributos não advém somente da população, mas também de uma escolha política estatal:

A omissão ou baixo esforço em tributar adequadamente a propriedade imobiliária, sobretudo nos municípios de pequeno e médio porte, pode representar uma decisão política que, em geral, não leva em consideração o

aspecto redistributivo do IPTU e seu potencial como instrumento de promoção da política urbana, além de sua função social (Ramelli, 2020, p.6).

É evidente que essa incoerência das cobranças por parte do poder público é oriunda do medo de um desgaste político que as cobranças podem ocasionar, dado que o ônus em aplicar a legislação tributária como é devida, afasta os representantes estatais dos ideais de candidatura novamente ao cargo. Essa vulnerabilidade dita eleitoral, com fins de economia política, desincentiva o contribuinte a adimplir com os tributos, em especial o IPTU, tendo em vista que o seu fato gerador recai sobre a propriedade imobiliária, portanto, afeta bem mais aqueles que possuem autonomia financeira para transacionar politicamente, do que aqueles que integram a população mais humilde, os quais não possuem os meios necessários para afetar os interesses políticos do gestor (Marconato *et al*, 2021).

Essa cegueira intencional, quanto ao dever de o município cobrar tributos a fim de evitar desgaste político, transfere a outros contribuintes o ônus de compensar o déficit financeiro criado através dessa decisão estatal, tendo em vista que pela solidariedade do sistema tributário, a evasão ou sonegação de determinado contribuinte recai indiretamente sobre o outro (Klein, 2012). Somado a isso, observa-se que há uma descrença generalizada no Poder Público e o agravamento dela, uma vez que, o ideal de justiça tributária decorrente de valores de igualdade e capacidade contributiva está distante da realidade não somente almejada pelos contribuintes, mas pelos preceitos constitucionais promulgados com a constituinte de 1988 (Torres, 2012).

Outrossim, a cegueira do Estado se tornou uma forma de “fazer política no interior”, utilizando a inércia fiscal do Estado como uma das maneiras de expressar a autonomia política da gestão, cujo objetivo, supostamente é gerar menos “ônus” ao cidadão, já que, na lógica defendida, não precisariam pagar nada. O que se demonstra um engano, pois, ao possibilitar essa falsa liberdade, o Estado promove o incentivo à sonegação tributária e evasão fiscal, uma vez que o contribuinte desacreditado nas funções sociais do Estado, nota a inexistência do exercício da coação para regular a sua arbitrariedade, e, portanto, o Estado cria um Direito inapto, cuja ideia de defesa da liberdade e regulação das arbitrariedades é extinguida, olvidando o que foi sustentado nas seções acima, que a coação é um dever e direito legítimo e próprio do Estado (Kant, 2013).

Esse incentivo à evasão constitui uma problemática bem maior que a ineficiência do poder de coagir do Estado, ele demonstra que a concepção tributária, isto é, a moralidade do sistema tributário brasileiro, permanece sob a ótica arrecadatória, ignorando a sua função social e centralizando o tributo como uma ferramenta meramente fiscal. Portanto, nota-se que a administração pública, ao não cobrar os tributos por decisões políticas, inviabiliza a utilização do IPTU como um mecanismo de implementação da justiça social através da justiça tributária. Há de se destacar que não é objetivo do trabalho afirmar que as diferenças sociais e renda seriam extintas pela utilização do IPTU como mecanismo de equalização, mas que ele serviria de ferramenta estatal para a redução das desigualdades, tendo em vista o seu caráter de cobrança variável conforme o tamanho da propriedade (Torres, 2012).

Ademais, existe uma descrença sobre a utilização dos recursos públicos e uma percepção negativa sobre o Poder Público que afetou a moralidade pública e o adimplemento dos tributos, a qual é motivada pelos lamentáveis episódios de desvios de verba pública, pelo uso exacerbado de recursos públicos mesmo o

município estando déficit fiscal, e pela utilização dos tributos como moeda de barganha política para vantagens pessoais (Pasetti, 2021). Dessa forma, torna-se precisa a classificação de Tipke (2012) ao atribuir personalidades aos diferentes tipos de contribuintes, pois, diante da atuação desastrosa do Estado, o qual age sem fundamento em uma ética tributária universal, não respeitando os preceitos constitucionais e nem firmando uma ordem tributária de moralidade social, o homo economicus, o barganhista e o desgostoso com o Estado passa a justificar seus atos, tendo em vista que são livres para agir contrariamente à lei, uma vez que o Estado não os coagirá adimplir com suas obrigações fiscais.

Contudo, como já exposto nas seções acima, o uso da liberdade individual de modo arbitrário não deve ser justificado através da sonegação/evasão dos tributos, até porque, há uma diferença entre insatisfação fiscal e sonegação. Rosenblatt e Leão (2021) trazem que há um cinismo moral ao se tentar justificar a sonegação/evasão fiscal, sob o argumento de que existe uma justiça por detrás dessa arbitrariedade, destacando que há uma diferença de relevo entre a sonegação e uma possível resistência à opressão fiscal ou mau uso dos recursos públicos, pois, a resistência e desejo de alteração na legislação é legítima e, muitas vezes, eventual, enquanto a sonegação representa uma ilegalidade do contribuinte e falha na organização fiscal do Estado.

Por essa razão, se discutiu acerca dos usos da liberdade e as consequências da deturpação do conceito para benefícios particulares, seja por parte do Estado, através de uma espécie de inadimplência incentivada, seja por parte do cidadão, através da sonegação/evasão fiscal quando inexistem interesses ou benesses diretamente oferecidas em troca. Assim, conclui-se que pelo mau uso dos conceitos éticos de liberdade e moralidade fiscal, o Estado deixa de cobrar, leiloar e executar as cobranças para conservação de economia política, bem como o indivíduo deixa de participar efetivamente do desenvolvimento sadio das políticas públicas, ocasionando como consequências dívidas para o Estado e abalando a liberdade dos demais concidadãos por meio da evasão fiscal.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer da exposição restou evidente a relevância dos tributos para a formação do orçamento estrutural do Estado, principalmente no que representa o IPTU para os municípios de pequeno porte, que receberam a autonomia para administrar, fiscalizar e receber os seus tributos, mas apesar disso não conseguiram emplacar nenhum ano fiscal superavitário com arrecadação própria pelo baixo desempenho dos seus tributos. O imposto sobre a propriedade territorial e predial possui imenso potencial arrecadatório, como exposto, não somente pela sua natureza imobiliária, como também pela sua característica distributiva e equitativa, que reflete uma intrínseca idiosincrasia de justiça social, caso o Estado firme o seu sistema tributário na consecução dos preceitos constitucionais.

Todavia, como foi demonstrado, apesar de ser um prodígio entre os tributos, por ser mais justo e equitativo, os contribuintes não costumam realizar o seu pagamento, ocasionando uma defasagem na receita municipal e sucateamento das políticas do ente público, que passa a ter um orçamento deficitário e, portanto, não consegue promover as políticas constitucionais de Estado. Por ser um problema que resulta ao Estado não somente dificuldades de gestão, como de moralidade social, a presente pesquisa se pautou em identificar as razões para tão precária arrecadação, partindo para entender o que os autores basilares propuseram, mas indo além e

tentando entender o problema além do modelo tecnicista-legal, sob a ótica filosófica e ética.

Ao se propor a associar uma abordagem filosófica e de ética tributária para compreender a influência da liberdade na arrecadação do IPTU, a pesquisa se diferenciou das demais que avaliavam a problemática, uma vez que apesar da discussão sobre ética, outros autores não traziam a perspectiva kantiana de liberdade como referência para a limitação das arbitrariedades. Assim, por investigar a baixa eficiência arrecadatória como um fenômeno ético e filosófico a pesquisa precisou associar o conceito de liberdade à práxis arrecadatória, confirmando a hipótese proposta através da leitura dos autores e textos consultados, os quais resultaram na conclusão de que o mau uso da liberdade tem realmente afetado o desempenho do IPTU nas cidades de pequeno porte que não possuem um órgão fiscal estruturado, mas não somente pelo uso controverso do conceito de liberdade, como também por não identificarem moralidade no sistema tributário vigente.

Na segunda seção, após a exposição sobre a tributação da propriedade territorial e predial nos limites do município, ficou evidente que o IPTU possui grande capacidade de geração de receita para os cofres municipais, em razão da estabilidade do seu fato gerador e da previsibilidade do item tributado, uma vez que o imóvel estará fixado durante anos dentro dos limites urbanos do município, somente mudando o status de imóvel urbano se houver a mudança legislativa de definição dos limites. Todavia, para que haja a cobrança de forma precisa, é necessário o estabelecimento de um cadastro imobiliário, o qual é inexistente ou desatualizado em grande parte dos municípios cuja atuação do fisco é precária, tanto pela incapacidade institucional, quanto pela inércia do contribuinte em registrar o seu imóvel na prefeitura.

Dessa forma, na mesma seção, verificou-se que o baixo rendimento do imposto predial e territorial é uma questão sistêmica, tendo em vista que os municípios que não possuem um órgão fiscal efetivo, em sua maioria aqueles de pequeno porte, arrecadam o IPTU de maneira insuficiente. Essa insuficiência é preocupante, uma vez que, como exposto, o IPTU possui uma natureza mais equitativa que os demais impostos municipais, tanto por tributar a propriedade privada quanto pela sua adequação à capacidade contributiva de cada indivíduo, através da fixação de valores correspondentes ao tamanho do imóvel tributado pelo princípio da seletividade. Conforme se observou no decorrer da exposição, em razão das dificuldades técnicas que os municípios possuem, esse imposto que possuía imensa capacidade de concretizar ideais de justiça social, perdeu a relevância dentro do orçamento municipal, comprovando a hipótese de que a arrecadação do IPTU nos municípios cujo fisco não atua conforme as atribuições constitucionais não atinge ou não desempenha satisfatoriamente para custear o Estado.

Diante disso, partiu-se para a investigação da segunda hipótese, segundo a qual, o uso controverso e indiscriminado da liberdade, através do inadimplemento do IPTU, representa uma ilegalidade que enfraquece o Estado, ocasionando o esfacelamento das funções sociais e fundantes do Estado, sob a justificativa de uma pseudoliberalidade. Para isso, a pesquisa utilizou o conceito kantiano de liberdade, cujo exercício se dá através das balizas legais para controle das vontades pessoais, promovendo assim a mitigação do egoísmo e, portanto, das arbitrariedades através do Estado. Nesse sentido, observou-se que a formação do Estado, dentro desse conceito, tem como projeto o funcionamento enquanto ferramenta de conservação e convívio.

Para isso, Kant observou a necessidade do adimplemento dos tributos para manutenção do Estado através da solidariedade e responsabilidade civil pelos aderentes do pacto político. Esse dever de pagar tributos, conforme foi conferido, por ser parte da legislação, a qual é fruto do Estado que foi formado pela junção das liberdades inatas, é dever não somente moral, mas legal, o qual pode ser coagido pelo Estado a ser adimplido, uma vez que o Direito autoriza e legitima os órgãos de Estado a assegurarem o seu cumprimento. Com o inadimplemento desse dever, o contribuinte e o Estado que não realiza a cobrança, incorre em ilegalidade, enfraquecendo a sua função de conservação e equalização. Desse modo, através da associação desses conceitos, observou-se a confirmação da hipótese, tendo em vista que a ideia equivocada de liberdade ocasiona o seu uso de maneira controversa, afetando a estabilidade do pacto fundante.

Por fim, foi investigada a existência da falha na moralidade ética do Estado e do cidadão quanto ao dever de pagar tributos, última hipótese proposta por esta pesquisa, a qual se confirmou através da surpreendente opção da administração pública, por meio de seus gestores, de evitar desgastes políticos e não cumprir com o dever estatal de arrecadação para distribuição de renda e efetivação de uma justiça social mediante o uso da justiça tributária. Assim como, através da constatação que o contribuinte utiliza da sonegação/evasão como justifica pessoal para demonstrar insatisfação, o que ficou comprovadamente demonstrado como um engano, uma vez que, conforme exposto, esse cinismo moral não beneficia a nenhum integrante do pacto político, tendo em vista que outros contribuintes suportarão a carga tributária sonegada por este.

Além disso, ficou nítido que um sistema tributário que não corresponde aos princípios sociais previstos na constituição, se torna falho e suscetível à insatisfação, uma vez que os contribuintes possuem diferentes formas de conceber o dever de pagar tributos, e, em sua maioria, ficam contrariados quanto à obrigação tributária. Com o afunilamento da pesquisa, o IPTU se mostrou um tributo paritário à justiça tributária, conforme os autores consultados, tendo em vista que o seu fato gerador é a propriedade privada, ou seja, a demonstração de riqueza, assim como, a sua tributação possui a variabilidade conforme o tamanho e destinação da propriedade objeto do tributo, não fazendo sentido então o seu não adimplemento, visto que corresponde aos princípios de capacidade tributária e adequação através da seletividade.

Diante disso, obteve-se a resposta para a pergunta norteadora desta pesquisa: qual o impacto do uso indistinto e controverso da liberdade como justificativa para o inadimplemento do IPTU nas cidades em que o fisco não consegue atuar tal qual preceitua a constituição? Constatando que o impacto, conforme as cinco seções que compõem esse trabalho, é a baixa arrecadação do referido imposto em razão do esfacelamento moral que permeia o sistema tributário nacional, o que gerou uso equivocado do conceito de liberdade, propiciando arbitrariedades cometidas tanto pelos municípios quanto pelo Poder Público. Foi observado que apesar do IPTU representar um dos impostos mais justos e de capacidade de efetivar uma justiça social através da arrecadação de tributos, ele não tem bom desempenho arrecadatório e, portanto, não consegue cumprir com a função social que a ética tributária atribui.

Assim, através de tudo o que foi constatado, inclui-se com essa pesquisa uma nova faceta à discussão da temática, ao se investigar o mau desempenho do IPTU e associar este desempenho ao conceito de liberdade e ética tributária, considerando o fator humano e a sua influência direta na equação final da contribuição. Dessa

forma, ao concluir essa pesquisa, supriu-se o objetivo proposto de compreender como a liberdade afeta o desempenho do IPTU nas cidades com um órgão fiscal que não consegue desempenhar as suas funções constitucionais devidamente, mas persiste o desejo que novas pesquisas se proponham a compreender os desígnios humanos no exercício de sua liberdade e sua influência no orçamento público, seja ele municipal, estadual ou federal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Brasília: Congresso Nacional. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em: 15 mar 2024

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **A administração tributária do IPTU e seu impacto na efetivação do estatuto da cidade. Capítulo publicado em: O Estatuto da Cidade e a Habitat III: um balanço de quinze anos da política urbana no Brasil e a nova agenda urbana / organizador: Marco Aurélio Costa.** – Brasília: Ipea, 2016. 361 p.: il., gráfs. color.

CUNHA, Bruno Leonardo **A gênese da ética de Kant [manuscrito] : o desenvolvimento moral pré-crítico em sua relação com a teodiceia.** Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas. 2016

CUPERTINO S.A; FARONI W; MARCELO O.D; ABRANTES L.A. **Análise da inadimplência na arrecadação do IPTU no município de Viçosa – Minas Gerais.** Revista Gestão Pública Práticas e Desafios, 2014.

DEL FIORI, D.; NEVES, S. F.; VIEIRA SÁ, M. T.; MORAIS, D. L.; COSTA, R. R. **IPTU em Manaus: a relação entre renda e inadimplência e renda e arrecadação.** INFORME ECONÔMICO (UFPI) - ISSN 2764-1392 ANO 25 - VOLUME 47 - NÚMERO 2 – JULHO-DEZEMBRO, 2023.

FARACO JUNIOR, Antonio Luiz Arquetti. **Federalismo fiscal, descentralização e compra pública.** Revista de Ciências do Estado, Belo Horizonte, v. 8, n. 1, p. 1–26, 2023.

KANT, Immanuel, 1724-1804. **Metafísica dos Costumes.** Tradução [primeira parte] Clélia Aparecida Martins, tradução [segunda parte] Bruno Nadai, Diego Kosbiau e Monique Hulshof. – Petrópolis, RJ: Vozes; Bragança Paulista, SP: Editora Universitária São Francisco, 2013. – (Coleção Pensamento Humano) *E-book*

KLEIN, Adriano Alves. **A Ética como Justiça Tributária.** ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba PR - Brasil. Ano III, nº 8, p. 354-371, jul/dez. 2012, ISSN 2175-7119.

LEOPOLDINO P.R.; DOS SANTOS V.C.; SILVA M.C.; LEAL R.B.R. **A Importância da Arrecadação Tributária nas Receitas Municipais: Um Estudo das Receitas do município de Bom Jesus da Lapa, focalizando o IPTU**. Simpósio Cidades Médias e Pequenas da Bahia, 2014.

LIMA, Newton de Oliveira. **10 lições sobre Rawls**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2019a. – (Coleção 10 Lições) *E-book*

LIMA, Newton de Oliveira. **O Estado de Direito em Kant e Kelsen**. 2ª ed. – Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019b.

LINS, J.; ALMEIDA DE MENEZES, T.; DA SILVA CIRÍACO, J. **Federalismo Fiscal e Descentralização no Sistema Único de Saúde: evidências de um experimento natural**. Revista Economia Ensaios, Uberlândia, Minas Gerais, Brasil, v. 38, n. 1, 2023. DOI: 10.14393/REE-v38n1a2023-63143. Disponível em: <https://seer.ufu.br/index.php/revistaeconomiaensaios/article/view/63143>. Acesso em: 29 maio. 2024.

MARCONATO, Márcio; PARRÉ, José Luiz; COELHO, Marcio Henrique. **Dinâmica financeira dos municípios brasileiros**. FGV EBAPE, Revista de Administração Pública, 2021

MARENCO, André; STROHSCHOEN, Maria Tereza Blanco; JONER, William. **Capacidade estatal, burocracia e tributação nos municípios brasileiros**. Revista de Sociologia e Política, v.25, n.64, p. 3-21, dez. 2017.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. Editora Saraiva, 2018.

OLIVEIRA JUNIOR, Luiz Antônio de. **Potencial de Arrecadação do IPTU: análise nacional e do município de Santo André**. FGV EAESP, 2014.

ORAIR, Rodrigo Octávio; ALBUQUERQUE, Pedro Henrique Melo. **Capacidade de arrecadação do IPTU: um exercício de estimação por fronteira estocástica com dados em painel dos municípios brasileiros no período 2002-2014**. Associação Nacional dos Centros de Pós-Graduação em Economia. Anais do XLIV Encontro Nacional de Economia, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PASETTI, Marcelo. **Ética Tributária: o estado estimula a falta de ética no contribuinte?**. J² — Jornal Jurídico, 3(2), 067–079, (2021). Disponível em: <https://revistas.ponteditora.org/index.php/j2/article/view/469> Acesso em 15 mar 2024

PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos e a sua Relevância para o Estado Democrático Brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho-PR, 2018.

RAMELLI, F.; SILVA, M. D. O. P. **Fatores Determinantes da Arrecadação de IPTU e o Rent Seeking nos Municípios Paraibanos**. Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade, v. 10, n. 4, p. 1-13, 2020.

RAMOS, Cesar Augusto. **Coação e autonomia em Kant: As duas faces da faculdade de volição**. ethic@: Revista Internacional de Filosofia da Moral, v. 7 n.1, 2008.

RESENDE JÚNIOR, José. **Kant e a Coação no Direito do Estado**. Cadernos do Programa de Pós Graduação em Direito PPGDir./UFRGS | Edição Digital | Porto Alegre | Volume XIII | Número 1 | 2018 | p.55-78.

ROSENBLATT, Paulo; LEÃO, Caio de Souza. **Demagogia fiscal: a contaminação do debate da moralidade tributária do contribuinte no Brasil**. Pensar: revista de ciências jurídicas, 2021. e-ISSN: 2317-2150.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social**. Tradução Ricardo Marcelino Paulo Rodrigues – São Paulo: Hunterbooks, 2014.

SÁNCHEZ VÁSQUEZ, Adolfo. **Ética**. João Dell'Anna [Trad.]. 31.ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2010.

SANTOS Tiago Soares dos; GAIOTTO, Paulo Alexandre. **O ESTADO EM KANT: FUNDAÇÃO, CIDADANIA E FINALIDADE**. Revista Quero Saber, v.1, n. 1, 2020, Toledo-PR/BRAZIL.

SEDGWICK, Sally. **Fundamentação da metafísica dos costumes: uma chave de leitura**. Tradução de Diego Kosbiau Trevisan. – Petrópolis, RJ: Vozes, 2017. – (Coleção Chaves de Leitura). *E-book*

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

TORRES, Ana Kátia Barbosa. **Justiça Tributária como pressuposto da Justiça Social**. RJurFA7, Fortaleza, v. IX, n. 1, p. 87-96, abr. 2012

TREVIZAN, Thaita Campos; NETA, Vellêda Bivar Soares Dias. **A Liberdade sob a perspectiva de Kant: Um elemento central da ideia de justiça**. Cadernos da EMARF, Fenomenologia e Direito. Rio de Janeiro. V.3, n1, p.109-132. abr./set, 2010.

WEBER, Thadeu. **Kant e o problema do formalismo jurídico**. Revista Ethic@, Florianópolis, v. 21, n. 3, 489-506. Dez. 2022 – Disponível em: <https://doi.org/10.5007/1677-2954.2022.e90541> Acesso em 29 mai 2024

ZAMBAM, Neuro José; RODRIGUES, Ricardo Antonio. **A Constituição como garantia ética das diferenças e dos pressupostos básicos para a concretização da justiça**. Revista brasileira de direito constitucional, São Paulo, v. 4, n. 8, p. 247-265, jul./dez. 2006. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/26602>>. Acesso em: 29 mai 2024.