

# ISONOMÍA EN LA TRIBUTACIÓN DE LOS PROYECTOS DE REURB-S

## *ISONOMY IN TAXATION IN REURB-S PROJECTS*

Artículo recibido el: 09/08/2023

Artículo aceptado el: 11/03/2024

### **Bruno Sociero Vieira\***

\* Universidade Federal do Pará (UFPA), Belém/PA, Brasil

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0260422488266691>

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-9575-6307>

[bruno.vieira@ufpa.br](mailto:bruno.vieira@ufpa.br)

### **Iracema Teixeira Vieira\*\***

\*\* Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará (TCM-PA), Belém/PA, Brasil

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6802600180758849>

Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-3285-6850>

[iracema2805@gmail.com](mailto:iracema2805@gmail.com)

### **Lise Tupiassu\***

\* Universidade Federal do Pará (UFPA), Belém/PA, Brasil

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5599627735526045>

Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-8921-343X>

[ltupiassu@gmail.com](mailto:ltupiassu@gmail.com)

Los autores declaran no tener ningún conflicto de intereses.

### **Resumen**

Si, en las ciudades del Sur global, la regularización territorial y urbanística es urgente, lo mismo puede decirse del tratamiento fiscal dado a los beneficiarios de los proyectos de Regularización de Suelo Urbano de Interés Social (Reurb-S). En ese sentido, el objetivo principal de esta investigación es proponer un modelo de política tributaria municipal sensible a la condición de los históricamente “invisibilizados” en las ciudades brasileñas. La metodología se basó en una investigación cualitativa exploratoria, necesaria para establecer los pilares y la información que permitan llegar al resultado. A partir de una

### **Abstract**

*If land and urban regularization is urgent in the cities of the global South, the same can be said about the tax treatment given to the beneficiaries of Urban Land Regularization of Social Interest (Reurb-S) projects. In this sense, the main goal of this research is to propose a model of municipal tax policy that is sensitive to the condition of those historically “invisible” in Brazilian cities. The methodology was based on exploratory qualitative research, which is necessary to lay the foundations and information that will allow us to arrive at the result. From a bibliographic and documentary review, it was possible to lay the foundations for a fiscal policy proposal that is*



revisión bibliográfica y documental, fue posible sentar las bases para una propuesta de política fiscal sensible a la subjetividad de la población vulnerable que habita en las áreas Reurb-S. Tras la realización de la investigación, se constató que, a través de un audaz esfuerzo exegético, es factible interconectar el Derecho Constitucional Tributario con el plexo normativo del Derecho Urbano-Ambiental, concluyendo que, a partir de los principios de la isonomía tributaria la capacidad contributiva y receptiva de los contribuyentes municipales y el mínimo existencial, existen fundamentos normativos y principiológicos que posibilitan la elaboración de reglas tributarias capaces de promover una justicia tributaria y socio-espacial sensible a la población vulnerable que habita en áreas de la “ciudad informal”. **Palabras clave:** capacidad contributiva; isonomía tributaria; justicia socioespacial; Reurb-S; tributación municipal.

*sensitive to the subjectivity of the vulnerable population that lives in Reurb-S areas. After carrying out the research, we observed that, with a bold exegetical effort, it is feasible to interconnect constitutional tax law with the normative plexus of urban-environmental law, concluding that, based on the principles of tax isonomy, of contributory and receptive capacity of municipal tax payers and the existential minimum, there are normative and principled foundations that make it feasible to implement taxation rules that promote tax and socio-spatial justice that is sensitive to the vulnerable population that inhabit parts of the informal city.*

**Keywords:** contributive capacity; municipal taxation; Reurb-S; socio-spatial justice; tax equality.

## Introducción

Las manchas urbanas de las ciudades del Sur global, como las de Brasil, se caracterizan por la presencia evidente de capas de desigualdad. Dicho fenómeno es el resultado de un paradigma de política urbana que, en detrimento de los intereses colectivos inherentes a una ciudad plural, sostenible y equitativa, favorece los intereses económicos de determinados agentes sociales que construyen el espacio urbano, como los propietarios de los medios de producción, los movimientos sociales, los agentes políticos, los terratenientes y los promotores inmobiliarios.

Así, en la búsqueda de la realización de una idea de justicia socio-espacial en las ciudades brasileñas, es importante considerar la posible utilización de todas las herramientas contenidas en el plexo jurídico y de principios del Derecho Urbano-Ambiental brasileño, especialmente en lo que se refiere a los instrumentos tributarios.

Es evidente que en el contexto de los programas de Regularización del Suelo<sup>1</sup>

<sup>1</sup> En lo sucesivo, cuando en el texto aparezca la expresión “regularización de suelo” o el acrónimo Reurb-S, quedará implícito que también incluye la regularización urbanística y ambiental, tal y como prevé el punto XIV del art. 2 del Estatuto de la Ciudad.

Urbano de Interés Social (Reurb-S)<sup>2</sup>, el rasgo común y característico es la presencia de una población sometida a vulnerabilidad social, la cual dispone de escasos recursos económicos para preservar su dignidad. Resulta imperativo, por tanto, debatir un tratamiento fiscal diferenciado para los beneficiarios de esos programas, a partir del concepto de *status negativus* del mínimo existencial, basado en los principios de igualdad tributaria y capacidad contributiva y receptiva.

Así, a efectos de comprensión inicial, la Regularización del Suelo Urbano (Reurb) consiste en un conjunto de medidas jurídicas, urbanísticas, ambientales y sociales destinadas a incorporar los núcleos urbanos informales a la ordenación del territorio urbano, basadas sobre todo en la expedición de títulos que den seguridad de tenencia y propiedad a sus ocupantes.

Lamentablemente, la mayoría de las administraciones tributarias municipales de Brasil pasan por alto el hecho de que los residentes que se benefician de los programas Reurb-S no tienen suficiente capacidad contributiva para soportar la carga de los impuestos municipales (costes de la ciudad formal). Así, el cumplimiento obligatorio de la obligación tributaria puede comprometer directamente la garantía del mínimo existencial de esos contribuyentes, en claro desconocimiento del §1 del art. 145 de la Carta Magna.

En ese sentido, el objetivo principal de este artículo es proponer un modelo básico de programa municipal de beneficios fiscales específico para los beneficiarios de los proyectos Reurb-S, basado en los principios de igualdad y capacidad contributiva y receptiva, así como en el respeto al *status negativus* del mínimo existencial necesario para la subsistencia de esos beneficiarios. A partir de esa propuesta, se trata de ofrecer a esas personas un tratamiento fiscal compatible con sus subjetividades, de modo que se fomente la justicia fiscal y la integración y pertenencia efectivas a la ciudad en la que viven. Para lograrlo, se pregunta: ¿cómo elaborar un programa municipal de ventajas fiscales para los proyectos Reurb-S, que tenga por objeto integrar a los beneficiarios en la lista de contribuyentes formales de la ciudad, respetando la isonomía tributaria, la capacidad de pago y el *estatus negativus* del mínimo existencial, ¿sin afectar al equilibrio de los ingresos tributarios?

Por consiguiente, para responder a ese problema, se eligieron los siguientes objetivos secundarios a partir del objetivo principal antes mencionado: a) analizar cómo funciona la fiscalidad municipal en los centros urbanos informales<sup>3</sup>

2 Según el art. 13, inciso I, de la Ley n. 13.465/2017, el Reurb de Interés Social (Reurb-S) es “aplicable a los centros urbanos informales ocupados predominantemente por población de bajos ingresos, declarados por acto del Poder Ejecutivo Municipal” (Brasil, 2017).

3 Art. 11 de la Ley n. 13.465/2007.

(consolidados o no) ocupados por población de bajos ingresos, considerando el aspecto territorial del derecho real relativo a los inmuebles urbanos; y (b) sugerir un modelo de política municipal de beneficios fiscales aplicable a las zonas en las que se llevan a cabo los programas Reurb-S, a la luz de los principios de igualdad y capacidad contributiva y receptiva, añadidos al concepto de *status negativus* del mínimo existencial de los ciudadanos beneficiarios.

Para alcanzar el objetivo principal, la metodología utilizada fue la investigación cualitativa exploratoria, con un fuerte enfoque interdisciplinario, que es esencial para proporcionar la base y la información que permita comprender lo que la doctrina jurídica y los tribunales superiores piensan sobre el actual modelo de tributación municipal. Para tal fin, se llevó a cabo una investigación bibliográfica y documental, recopilando y analizando el entendimiento de los juristas y el contenido de documentos y estudios sobre el tema investigado. Esa investigación ha permitido comprender cómo y en base a qué supuestos de principio es posible proponer la aplicación de una fiscalidad diferenciada en relación con los tributos municipales a cargo de los beneficiarios de los programas Reurb-S, sin que ello suponga un desequilibrio en la recaudación tributaria municipal.

Así pues, este artículo se ha dividido en dos secciones, además de esa breve introducción y las conclusiones. En la primera sección se abordará la fiscalidad municipal sobre los beneficiarios de los programas Reurb-S, núcleos urbanos informales ocupados por poblaciones de bajos ingresos, considerando el aspecto territorial del derecho real relativo a los inmuebles urbanos. La segunda sección presenta un prototipo de política fiscal municipal sensible a la subjetividad de los beneficiarios de Reurb-S.

La relevancia de esta investigación radica en el intento de fomentar el debate y la reflexión en el ámbito académico y social y, tal vez, la propuesta y aprobación de leyes municipales que concreten los fundamentos expuestos en este artículo. De esa manera, se considera factible y necesario reconocer la condición de beneficiarios de los programas Reurb-S, otorgándoles un tratamiento fiscal compatible con sus subjetividades, a fin de generar justicia fiscal en el ámbito urbano y hacer de esos individuos parte integrante de una ciudad en la que se garantice su ciudadanía. Para ello, es urgente pensar en un programa de política fiscal municipal que sea útil para reducir las desigualdades y que respete los principios de igualdad fiscal y de capacidad contributiva y receptiva.

## 1 Tributación municipal en los centros urbanos informales en Brasil

Inicialmente, es esencial decir que el sistema de distribución de impuestos en Brasil es extremadamente asimétrico, y por lo tanto discriminatorio e injusto, ya que trata a las entidades que componen la República Federativa de Brasil de manera desigual en términos de fuentes de recursos tributarios.

En otras palabras, a pesar de que el propio texto constitucional busca igualar los ingresos fiscales (a partir de transferencias constitucionales obligatorias, como la cuota ICMS, Fundeb, etc.), se tiene un modelo de federalismo fiscal que sigue siendo claramente desequilibrado, especialmente en relación con los municipios, que son vistos y tratados, en la práctica, como si fueran entidades de tercera categoría.

El Estado Federado está compuesto por un conjunto de entidades que gozan de autonomía política, administrativa y financiera, pero que no tienen derecho de secesión<sup>4</sup>. Como menciona Silva (2006), aunque no exista jerarquía en la organización federal, en lo que se refiere a la distribución de los ingresos tributarios, hay un abismo entre lo que enseña la ciencia política y la realidad del Estado Federal brasileño, pues, especialmente en lo que se refiere a la garantía de la autonomía financiera de los entes municipales (una de las características del Estado Federado), la asimetría en la distribución de los recursos tributarios debilita, cuando no lleva a la quiebra de la autonomía de los municipios. Al fin y al cabo, no es posible atender las demandas de la sociedad y las competencias constitucionales atribuidas a los municipios con los escasos recursos que se les distribuyen a través del actual paradigma de federalismo fiscal.

El texto constitucional, en su art. 156, otorgó competencias tributarias a los municipios para instituir, mediante leyes propias, el Impuesto Predial y Territorial Urbano (IPTU) y el impuesto sobre la transmisión *inter vivos*, por cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmuebles, por naturaleza o accesión física, y de derechos reales sobre bienes inmuebles, excepto los derechos de garantía, así como la cesión de derechos para adquirir dichos bienes, o simplemente el Impuesto de Transmisiones de Bienes Inmuebles (ITBI).

Por lo tanto, según el art. 32 del Código Tributario Nacional (CTN), el IPTU grava: la propiedad, la posesión y el dominio útil de bienes inmuebles urbanos. A su vez, el art. 35 de la CTN, que ya ha sido debidamente reformulado

<sup>4</sup> En Brasil, ni siquiera una Enmienda Constitucional puede reconocer el derecho de secesión, ya que el art. 60, § 4, establece expresamente que “no será objeto de deliberación la propuesta de enmienda tendente a abolir: I – la forma federativa de Estado” (Brasil, 1988).

por la actual Constitución Federal (CF) en su art. 156, establece que las hipótesis de exacción del ITBI son: la transmisión (a cualquier título) de la propiedad, del dominio útil, de los derechos reales inmobiliarios (excepto los derechos reales de garantía) de bienes inmuebles y la cesión de derechos relativos a transmisiones.

Así, si existe un modelo injusto, desequilibrado y asimétrico de reparto de los ingresos tributarios, aumenta la importancia de los ingresos propios municipales, entre los que se encuentran los obtenidos por el IPTU, que es, en teoría, una de las mayores y más importantes fuentes de ingresos en el ámbito de la hacienda municipal<sup>5</sup>, así como los derivados de la recaudación del ITBI. Cabe señalar que, según Carvalho Junior (2009), el impuesto predial ha sido una importante fuente de fondos para las autoridades locales en todo el mundo, no sólo en Brasil.

Por lo que respecta al IPTU, cabe destacar un aspecto central de las hipótesis de incidencia del citado impuesto, ya que nunca está de más señalar que la propiedad<sup>6</sup> necesariamente debe cumplir una función en favor de la sociedad, cualquiera que ésta sea. Sin embargo, lo que se destaca por ahora es la función de la vivienda, un derecho social consagrado en la Carta Magna en su art. 6, ya que la justicia social sólo existirá cuando todos tengan derecho a una vivienda digna.

Además, el IPTU es considerado por la mayoría de los juristas como un impuesto real (Furlan, 2004, p. 34), es decir, un impuesto cuya referencia principal es una cosa (la propiedad urbana), por lo que no tiene en cuenta la subjetividad del contribuyente en la relación jurídico-tributaria. En otro sentido, al estar clasificado como impuesto real, el IPTU no respeta las características personales del contribuyente, en particular su capacidad contributiva.

La clasificación fiscal del IPTU es confirmada por Harada (2004, p. 17), que enseña que se trata de “un impuesto de naturaleza real, que grava la disponibilidad económica de la propiedad o su título adquisitivo”. Por tanto, el impuesto no atiende a aspectos vinculados a las condiciones y atributos del sujeto pasivo, sea éste ocupante, propietario o titular de un dominio útil, ya que, para el citado jurista, se trataría de elementos extrajurídicos.

Aún sobre la clasificación doctrinal del IPTU, según Oliveira (2009, p. 268, énfasis añadido):

5 Según Valentin (2023), los municipios más pequeños de São Paulo tienen menores recaudaciones de IPTU. Una de las razones se debe al hecho de que los administradores están más cerca de sus electores y sufren una fuerte presión política de los grupos de propietarios para mantener bajos los impuestos a la propiedad.

6 Cf. Ley n. 10.257/2001 (Estatuto de la Ciudad), art. 39: “La propiedad urbana cumple su función social cuando satisface las exigencias fundamentales de los ciudadanos en términos de [...] calidad de vida, justicia social y desarrollo de las actividades económicas, respetando las directrices establecidas en el art. 2 de la presente Ley” (Brasil, 2001).

[...] El IPTU es un *impuesto directo* (por regla general, no hay transferencia de su carga a un tercero); es un *impuesto real*, ya que no considera las peculiaridades del contribuyente, sino que se centra en la base imponible; predomina su característica de impuesto fiscal, en la medida en que pretende obtener recursos para los Ayuntamientos; es un *impuesto proporcional*, ya que aplica tipos que no varían en función de la cuantía de la base imponible, y puede ser progresivo.

Lo mismo puede decirse del ITBI, considerado por la doctrina jurídica como un verdadero impuesto (Mangieri; Melo, 2015), así como por el Supremo Tribunal Federal (STF), que ha consolidado su comprensión de la materia en la Súmula 656: “Es inconstitucional una ley que establece tipos progresivos para el impuesto de transmisiones ‘inter vivo’ –ITBI a partir del valor de mercado del inmueble” (Brasil, 2003).

Así, si la Corte Constitucional considera que el principio de capacidad de pago se realiza proporcionalmente sólo en relación con el precio de venta, también es posible considerar el ITBI un verdadero impuesto que no tiene en cuenta la persona del contribuyente, dando importancia principalmente a la propiedad y su valor de venta en detrimento de la atención a la subjetividad de la persona que debe soportar la obligación tributaria principal.

Por tanto, se observa que, tanto en relación con el IPTU como con el ITBI, existe una sólida doctrina legal según la cual deben obviarse los aspectos personales del contribuyente, en particular la capacidad de soportar el impuesto, por tratarse de tributos de naturaleza real.

De ese modo, a la hora de imponer y recaudar esos impuestos, las autoridades fiscales municipales no tienen en cuenta los atributos personales del contribuyente, especialmente su capacidad para pagar el impuesto IPTU (principio fiscal constitucional de capacidad contributiva). No obstante, tal comprensión de esos impuestos podría resultar en el agravamiento de la evidente injusticia social que existe en las ciudades brasileñas, como se explicará a lo largo de este artículo.

Con base en la doctrina jurídica predominante, se revisaron las características generales inherentes a la tributación del IPTU y del ITBI, siendo necesario abordar las repercusiones que ese modelo de tributación, a través de impuestos reales, genera en la vida de los respectivos contribuyentes de esos tributos, que habitan en las áreas más carentes de las ciudades brasileñas, en asentamientos urbanos informales (favelas y comunidades urbanas) – conforme el concepto establecido por el Instituto Brasileño de Geografía y Estadística (IBGE)<sup>7</sup> –; en las Zonas Especiales

7 Cf. Notas metodológicas n. 01 Sobre el paso de las aglomeraciones subnormales a los barrios de tugurios y las comunidades urbanas (IBGE, 2024).

de Interés Social (ZEIS)<sup>8</sup> y en áreas sometidas o que ya han sido sometidas a un proceso Reurb-S.

Para tanto, considerando la lógica de uso y ocupación del suelo, subsuelo y espacio urbano en las ciudades brasileñas, se entiende que el paradigma de urbanización corporativa (Santos, 2007) imperante en Brasil es segregante y, como consecuencia, expulsa a la periferia a los que tienen poca capacidad económica, los hiposuficientes. En un país tan desigual, esas personas luchan por obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades más elementales para su supervivencia (mínimo existencial), por lo que tienen grandes dificultades o, lo que es más grave, no pueden hacer frente a las obligaciones fiscales de competencia municipal (IPTU, ITBI, Contribución de Mejora y tasas).

Para ilustrar la situación mencionada, según la investigación de Nunes y Figueiredo Junior (2018) sobre la regularización del suelo urbano en el barrio Nova Conquista, ubicado en el municipio de São Mateus/ES, se constató que allí vive una población de bajos ingresos, para la cual el municipio no ha proporcionado infraestructura y equipamiento urbano adecuados. Así pues, Reurb-S se llevó a cabo únicamente a través de la entrega de documentos de propiedad, convirtiendo a los residentes de esa comunidad en contribuyentes/sujetos de IPTU, sin que se produjera realmente ninguna regularización urbanística.

De ese modo, aunque se trata de una parcela de suelo urbano con muy poca infraestructura urbana<sup>9</sup> y habitada por ciudadanos con baja capacidad contributiva, el municipio, basándose en su *ius imperii*, está cobrando regularmente el IPTU a los contribuyentes que viven allí. Esa medida hace caso omiso de lo dispuesto en el § 1 del art. 145 de la Constitución Federal, ignorando por completo el principio de la capacidad contributiva y adoptando un entendimiento que está en consonancia con la doctrina jurídica mansa pero injusta que considera el IPTU como un impuesto real, como se expone.

En ese sentido, cabe destacar el concepto de “ciudad informal” que propone Maricato” (2009, p. 275):

Excluidos de la ciudad formal, o la ciudad del mercado, los pobres ocupan precisamente las zonas que no interesan al mercado inmobiliario. Entre ellas se encuentran los terrenos definidos como preservados desde el punto de vista medioambiental: las orillas de los arroyos, las llanuras aluviales, las cuencas de los manantiales, los

<sup>8</sup> La definición legal de ZEIS (inciso V del art. 47 de la Ley n. 11.977/2009) fue derogada por la Ley n. 13.465/2017, a pesar de que contiene el término “ZEIS” en algunas de sus disposiciones.

<sup>9</sup> Las infraestructuras urbanas son fundamentales para garantizar la calidad de vida de los habitantes de un barrio o zona de la ciudad.



manglares y los bosques. Las zonas frágiles desde el punto de vista medioambiental suelen ser las que sobran para las viviendas de renta baja.

Como tales, son esos ciudadanos pobres, segregados en la ciudad informal (Maricato, 2009), los que, con base en el principio de la capacidad receptiva (Oliveira, 2010), requieren una atención estatal proporcional a su condición. Al final, con el principio de igualdad (tributaria) y la *capacidad receptiva* de los ciudadanos como corolario, es claro que los recursos públicos necesitan ser distribuidos teniendo en cuenta la menor capacidad contributiva de los individuos, es decir, los más necesitados deben ser priorizados por el gobierno con una mayor aplicación de recursos, con el objetivo de posibilitar la garantía del mínimo necesario para la realización de su dignidad (art. 1 de la Carta Magna), así como alcanzar los objetivos fundamentales expresados en el art. 3 de la CF (Oliveira, 2010).

No obstante, se entiende que ese trato más beneficioso para las personas más necesitadas también puede materializarse a través de la renuncia a los ingresos (art. 150, § 6 del CF). En ese caso, a través de la provisión negativa (renuncia fiscal), basada en el *status negativus* del mínimo existencial, los municipios podrán avanzar en la reducción de la desigualdad socioeconómica y socioespacial tan evidente en la realidad de las ciudades brasileñas.

En relación con lo anterior, se transcriben las palabras de Torres (2009, p. 69):

El problema del mínimo existencial se entrelaza con la propia cuestión de la pobreza. Hay un derecho a las condiciones mínimas para una existencia humana digna que no puede ser objeto de imposición y que también requiere prestaciones positivas del Estado[...] El mínimo existencial, que no tiene una dicción normativa específica, está recogido en varios principios constitucionales.

Así, además de esa lección doctrinal, que pone el acento en los beneficios positivos para los más desfavorecidos, la administración tributaria municipal puede y debe ceder (beneficio negativo) cierta parte de los ingresos tributarios, originalmente soportados por los más necesitados (a pesar de su vulnerabilidad), para que esos individuos puedan disfrutar al menos del mínimo existencial y, por tanto, de la dignidad de la persona humana.

De lo contrario, si siguen teniendo que soportar la carga de los impuestos (IPTU, ITBI, Contribución de Mejora y Tasas), es muy probable que no puedan sobrevivir con la dignidad que todo ser humano merece; al fin y al cabo, tendrán que elegir dolorosamente entre utilizar sus escasos recursos económicos para comprar alimentos y otros artículos necesarios para su supervivencia y la de su familia, o para abastecer las arcas municipales.

Entonces, si prevalece la concepción del IPTU y del ITBI, que los considera verdaderos tributos, y, consecuentemente, no se aplica el principio de la capacidad contributiva, no cabe duda de que se está ante una agresión al principio de la dignidad de la persona humana, contraria a lo que el legislador constituyente originario pretendió al construir los objetivos fundamentales de la República Federativa del Brasil, especialmente lo previsto en el art. 3, III: “erradicar la pobreza y la marginación y reducir las desigualdades sociales y regionales” (Brasil, 1988).

A pesar de la opinión mayoritaria de la doctrina sobre la calificación del IPTU y del ITBI, resuenan voces respetuosas que se atreven a discrepar del entendimiento adoptado por la mayoría, es decir, defienden la tesis de que los citados tributos municipales deben cumplir con la teleología que brilla desde el principio de capacidad contributiva (§ 1 del art. 145 del CF). Según Derzi (1988) y Coêlho (1982), citados por Furlan (2004), el IPTU debe tener en cuenta la capacidad de pago y debe considerarse un impuesto personal.

Siguiendo con las críticas a la opinión mayoritaria de que el IPTU y el ITBI son impuestos reales, cabe subrayar lo expresado por Becker (2013, p. 361):

La relación jurídica tiene dos polos: el positivo y el negativo. La persona (física o jurídica) es el único polo admisible de las relaciones jurídicas. Por ello, todas y cada una de las relaciones jurídicas (incluida la que atribuye un derecho real al sujeto activo) son siempre personales entre persona y persona, nunca entre persona y cosa.

Por eso, desde el punto de vista de Becker (2013), los dos impuestos analizados, aunque estén relacionados con algún derecho real, no pueden considerarse impuestos reales, porque tanto el contribuyente como el municipio ocupan los polos de la relación jurídico-tributaria. Así pues, considerando las tesis divergentes expuestas, si el contenido material de las hipótesis de valoración del IPTU y del ITBI pretende identificar la capacidad económica para soportar la carga tributaria, ello presupone que se trata de tributos de carácter personal. Por tanto, ambos deben ajustarse a lo dispuesto en el §1 del art. 145 del CF.

Hasta el momento, se ha prestado poca atención a los otros impuestos que pueden y deben ser recaudados por el municipio cuando se materializan las respectivas hipótesis de incidencia, debido a la gran importancia del IPTU y del ITBI como instrumento auxiliar de la política urbana en las ciudades brasileñas. No obstante, sin temor a abordar el debate sobre otros impuestos, se expondrán a continuación algunas consideraciones al respecto.

En cuanto a las tasas, siempre es bueno recordar que se trata de un tipo de impuesto que tiene carácter compensatorio, bien por el ejercicio del poder de policía, bien por la prestación real o potencial de un servicio público. En tal caso,

soportar la carga tributaria por parte del sujeto pasivo implicará una contraprestación estatal, teniendo en cuenta que, según el §2 del art. 145 de la CF, “las tasas no podrán tener base de cálculo tributario propia” (Brasil, 1988).

No obstante, el aspecto más relevante en ese análisis de los impactos y consecuencias de la tributación en los centros urbanos informales de Brasil se refiere al hecho de que los impuestos no deben rendir reverencia al principio de la capacidad contributiva debido a su naturaleza, como enseña Moraes (2007, p. 222):

No existe relación entre la capacidad contributiva de la tasa y la capacidad económica del contribuyente, ya que la causa jurídica de la tasa es una actividad estatal, y no otro supuesto de hecho que tenga en cuenta los datos personales (económicos) del contribuyente.

Con todo, respetando la lección doctrinal citada, es importante destacar que el mismo jurista considera que los tributos pueden ser utilizados desde una perspectiva extrafiscal (Moraes, 2007), es decir, pueden ser manipulados por los municipios para que se alcancen otros objetivos, más allá de la mera recaudación, entre los que destacan la justicia fiscal y socioespacial y la garantía de las necesidades existenciales mínimas de los habitantes-contribuyentes. Por lo tanto, está claro que la recaudación de impuestos también debe llevarse a cabo con vistas a reducir las desigualdades, como la socioeconómica, la socioespacial, la ambiental y la racial.

A su vez, la contribución de mejora es un impuesto cuya hipótesis de incidencia es el incremento del valor de la propiedad resultante de la realización de una obra pública, conforme lo prescribe la fracción III del art. 145 de la Constitución Federal. De acuerdo con el art. 81 de la CTN, es un impuesto recaudado por cualquiera de las entidades que integran la República “para hacer frente al coste de las obras públicas que den lugar a la revalorización de los inmuebles, siendo el límite total el gasto realizado y el límite individual el incremento de valor resultante de las obras para cada inmueble beneficiado” (Brasil, 1966).

De ese modo, la contribución de mejora tiene por objeto recuperar la plusvalía urbana, es decir, es un “instrumento legal y constitucional para recuperar las plusvalías derivadas de la revalorización de la propiedad” (Pereira, 2012, p. 208). Por lo tanto, puede ser utilizado como un instrumento de política urbana para financiar el desarrollo urbano, especialmente en un escenario de asimetría en la distribución de los ingresos tributarios en el actual modelo de federalismo fiscal, con el objetivo de generar justicia socio-espacial en el cuadrante urbano, que es, por regla general, injusto y segregado.

Además, en cuanto a la competencia tributaria para instituir la contribución,

es necesario informar que se trata de un impuesto *sui generis*, porque no es sólo un impuesto municipal, sino también federal y estatal, como se desprende del art. 81 del CTN mencionado anteriormente.

Cabe destacar lo que dice la doctrina sobre la relación entre ese impuesto y la capacidad de pago del contribuyente. Ataliba (1964, p. 11) afirma que la “contribución de mejora es un impuesto que recae sobre el valor de la propiedad resultante de las obras públicas, sin tener en cuenta la capacidad de pago del contribuyente”, siendo un impuesto vinculado a la propiedad valorada debido a las obras públicas y no a la persona del sujeto pasivo. Luego, Ataliba (1964) considera que ese impuesto no está sometido a la fuerza del principio de capacidad contributiva.

Con el máximo respeto al citado jurista, pero partiendo de la tesis construida por Becker (2013), se entiende que la consecuencia derivada de la realización de la hipótesis de incidencia tributaria siempre recaerá sobre alguien, o sea, sobre la persona del sujeto pasivo, ya que la relación jurídico-tributaria tiene en su centro a dos personas, la Administración tributaria y el contribuyente/responsable. Como tal, la contribución de mejora también debe respetar el principio de la capacidad de pago de aquellos que viven en propiedades que han sido mejoradas como resultado de obras públicas, especialmente en relación con los contribuyentes cuyas propiedades se encuentran en áreas que siempre han tenido baja o nula infraestructura, ubicadas en favelas y comunidades urbanas (IBGE, 2024), en ZEIS o en áreas Reurb-S.

En consonancia con la tesis de Becker (2013), Ribeiro (2010) considera que, aunque la Constitución Federal se refiera sólo a los impuestos, también se aplica a los impuestos vinculantes, como las tasas, según el STF, y las contribuciones de mejora.

Así, a pesar de su poder como instrumento tributario<sup>10</sup> y política urbana de recuperación de la plusvalía urbana, que puede contribuir a la construcción de ciudades más justas y sostenibles, cuando su hipótesis de incidencia se aplica a personas en situación de vulnerabilidad social y económica, que viven en espacios de “invisibilidad urbana” o, como enseña Maricato (2009), en la “ciudad informal”, la contribución de mejora debe aplicarse teniendo en cuenta la subjetividad (capacidad contributiva y receptiva) de esos seres humanos beneficiados por la obra pública, ya que se trata de justicia fiscal y socioespacial.

10 Se entiende que la contribución de mejora es predominantemente un tributo de naturaleza extrafiscal, ya que, en última instancia, sirve fundamentalmente para generar justicia socioespacial, recuperando esa porción de enriquecimiento privado obtenido por unos para reinvertirlo en otra parcela de suelo urbano.

Por último, en relación con el IPTU, el ITBI, las tasas y la contribución de mejora, sobre la base de la capacidad de pago de los contribuyentes y el principio de igualdad – siendo el último la piedra angular de todo sistema jurídico nacional – se entiende que los desfavorecidos que viven en las ciudades brasileñas con menos infraestructura deben recibir un tratamiento fiscal diferenciado que respete sus subjetividades.

En ese sentido, los municipios, al ser el *locus* privilegiado para la implementación de la política de vivienda urbana y regularización de tierras, deben utilizar los tributos de su competencia fiscal como herramientas de gestión social de la valorización de la tierra (con un sesgo extrafiscal), con el objetivo de garantizar el bienestar y el acceso al mínimo existencial de todos sus habitantes.

## 2 Política tributaria municipal sensible a la subjetividad de los “invisibles urbanos”: una propuesta

La interrelación entre el derecho urbanístico y Reurb-S ha asimilado las consecuencias del actual paradigma tributario municipal, implicando que los impuestos municipales pueden ser obstáculos para garantizar el mínimo existencial de las familias con bajos ingresos que viven en zonas donde se están aplicando o se han aplicado políticas de Reurb-S. Esos proyectos acaban sirviendo de instrumentos para profundizar la segregación socioespacial<sup>11</sup>, tal y como informan Vieira y Vieira (2016, p. 227):

De ese modo, estamos convencidos de que el IPTU (clasificado por muchos como un típico impuesto real) puede ser personalizado para tener en cuenta las características del contribuyente, porque de lo contrario se desatenderán los principios de igualdad tributaria y, consecuentemente, la capacidad de pago, resultando en la potencialización de esas situaciones típicas de la segregación socio-espacial de las ciudades brasileñas.

El objetivo es desarrollar una propuesta de política tributaria municipal que respete la condición financiera, es decir, el perfil y la capacidad de pago, de los vecinos que viven en las zonas de la ciudad donde se ubican las ZEIS y donde se desarrolla la Reurb-S, contribuyendo a la búsqueda incesante para garantizar la justicia social y el bienestar de todos los habitantes de la ciudad; después de todo, la “renuncia a los ingresos operada a través de incentivos, como el impago del

11 La segregación socioespacial es un proceso que desplaza a los habitantes de las áreas urbanas centrales hacia los “bordes de la ciudad”, es decir, hacia las zonas más periféricas, desprovistas o con graves carencias de infraestructuras. Ese proceso es el responsable de que las clases sociales ocupen espacios diferentes en la ciudad.

IPTU, etc., puede significar un paso importante en el desarrollo de una determinada localidad” (Oliveira, 2010, p. 133).

Además, se considera que la extrafiscalidad es un instrumento importante para mejorar diversos problemas, incluidos los de naturaleza urbano-ambiental, ya que, según Oliveira (2010, p. 303). “hay situaciones en las que es extremadamente justo, por ejemplo, eximir del pago” del IPTU a los propietarios o poseedores de inmuebles ocupados por personas en situación de vulnerabilidad socioeconómica.

Además, se considera que la extrafiscalidad es un instrumento importante para mejorar diversos problemas, incluidos los de naturaleza urbano-ambiental, ya que, según Oliveira (2010, p. 303). “hay situaciones en las que es extremadamente justo, por ejemplo, eximir del pago” del IPTU a los propietarios o poseedores de inmuebles ocupados por personas en situación de vulnerabilidad socioeconómica. Además, el actual paradigma fiscal municipal debe ajustarse al capítulo de política urbana de la Constitución Federal, cuyo objetivo es promover el desarrollo urbano y garantizar el bienestar de todos los habitantes, sin excepción alguna.

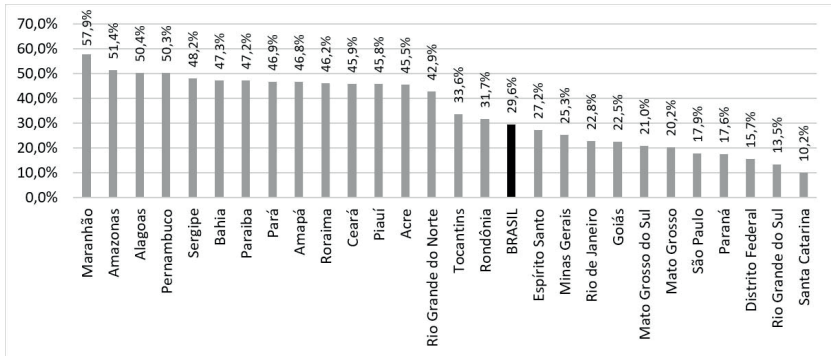
Así, si se analiza lo que prescriben el Estatuto de la Ciudad y la Ley n. 13.465/2017 (que trata de la regularización del suelo rural y urbano en Brasil), se pueden añadir otros elementos justificativos, como las directrices de política urbana expresadas en los puntos XIV y XV del art. 2 del Estatuto de la Ciudad, que tratan de la regularización del suelo y de la urbanización de áreas ocupadas por población de baja renta y de la simplificación de la legislación sobre parcelación, uso y ocupación del suelo y normas edificatorias.

En la misma línea, el art. 290-A de la Ley n. 6.015 (Brasil, 1973) y el § 1 del art. 13 de la Ley n. 13.465 (Brasil, 2017) establecen que los actos registrales relacionados con el Reurb-S estarán exentos de costes y tasas, independientemente de la comprobación del pago de impuestos o sanciones fiscales, en los casos del primer registro de legitimación de tierras y derechos reales constituidos a favor del beneficiario del Reurb-S, registro del título de legitimación de la posesión y su conversión.

Se observa, una vez más, que el legislador pretende que los beneficiarios de los programas de regularización de tierras (quienes viven en centros urbanos informales y tienen bajos ingresos) reciban un trato menos gravoso, por respeto a su condición socioeconómica, al ordenar a los funcionarios del registro inmobiliario que no pongan obstáculos a la celebración de actos traslativos de derechos reales. La razón es que es habitual que la legislación tributaria municipal exija a esos funcionarios que acrediten el pago de los tributos municipales, especialmente en

relación con el IPTU y el ITBI, antes de concluir sus actos<sup>12</sup>.

Se debe señalar también que, en un país con enormes desigualdades entre regiones, es urgente que los municipios situados en las regiones de menor renta apliquen una política fiscal capaz de combatir ese problema y apoyar mínimamente a las familias que se encuentran en situación de vulnerabilidad social y económica. A modo de ejemplo, el Gráfico 1 ratifica la disparidad social entre los estados de la federación.



**Gráfico 1.** Proporción de pobres<sup>13</sup> en 2021 por Unidad Federativa (%).

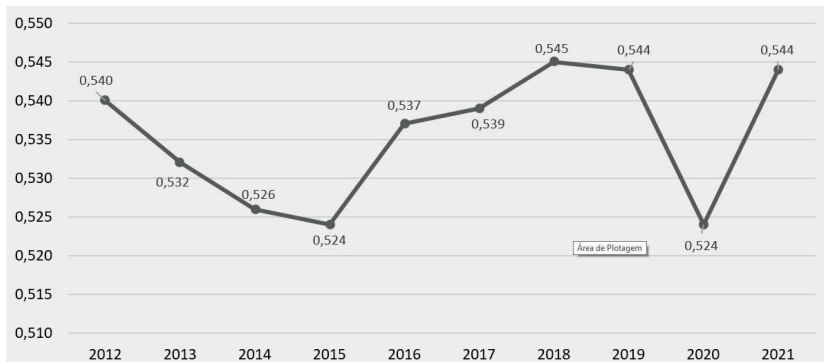
Fuente: adaptado de Neri (2022).

Así, mientras que en el estado de Santa Catarina sólo el 10,16% de sus habitantes se consideran en situación de pobreza, en el estado de Maranhão casi el 58% son pobres, según la clasificación del IBGE (2022), utilizada por FGV Social (2022). Eso muestra un “abismo” de desigualdad socioeconómica entre las regiones, lo que implica que existen otras capas de desigualdad, como la desigualdad socioespacial.

A fin de analizar la cuestión de la desigualdad, es importante tomar como parámetro la información sobre el índice de Gini, investigado y recogido por el IBGE (2022), relativo a la renta familiar *per cápita* en Brasil, como se muestra en el Gráfico 2.

12 Véase el art. 19 de la Ley n. 11.154 (São Paulo, 1991) y el art. 15 de la Ley Ordinaria n. 8.792 (Belém, 2010).

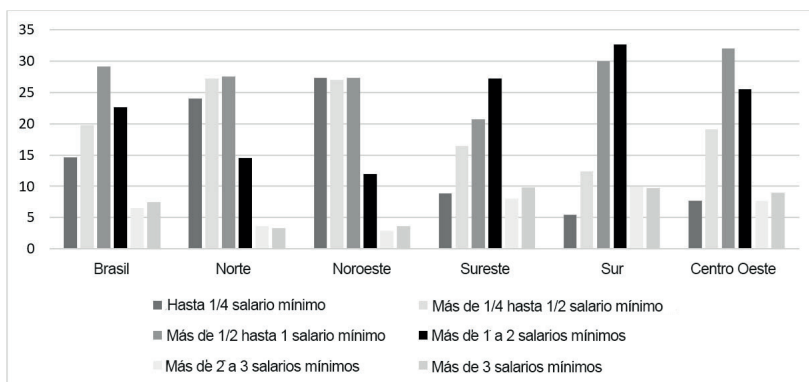
13 Cabe señalar que el estudio realizado por FGV Social considera pobres a las personas con una renta familiar *per cápita* de hasta 497 reales al mes (U\$ 5,50 al día).



**Gráfico 2.** Índice de Gini de la distribución de la renta per cápita de los hogares en Brasil (2012-2021). Fuente: adaptado de IBGE (2023).

El Gráfico 2 presenta la trayectoria del índice de Gini en Brasil entre 2012 y 2021, analizando la evolución de la desigualdad de ingresos a lo largo de ese período. Se observa que los años en que ese índice tuvo un mejor desempeño fueron 2015, cuando alcanzó el valor más bajo de la serie, 0,524, y luego 2022, tras la adopción de medidas gubernamentales de transferencia de renta debido a la pandemia del COVID-19. En ese último período analizado, debido a las prestaciones de emergencia, el índice volvió al nivel más bajo de la serie (2015), es decir, 0,524. El gráfico deja claro que hay mucho que mejorar en Brasil en materia de desigualdad para que el índice se acerque a cero, indicador de plena igualdad.

Del mismo modo, es interesante centrarse en los datos de las principales regiones brasileñas, como se muestra en el Gráfico 3, que muestra el nivel de desigualdad monetaria entre las regiones entre 2012 y 2021 (IBGE, 2022).



**Gráfico 3.** Desigualdad monetaria entre las principales regiones (2012-2021). Fuente: adaptado de IBGE (2023).



Se observa que el Sur es la región con menor desigualdad de ingresos (0,462 en 2021), en contraste con el Nordeste, cuyo índice de Gini era de 0,556 en 2021. Sin embargo, el Nordeste es la región con mayor proporción de población con rentas muy bajas, lo que implica que sus municipios deben realizar mayores esfuerzos para reducir la desigualdad de ingresos, empezando por la urgente puesta en marcha de una política fiscal extrafiscal que reconozca esa desigualdad basada en los principios de igualdad tributaria y capacidad de pago.

Además, considerando que los municipios brasileños están siempre cortos de recursos financieros, debido al perfil de distribución de impuestos resultante del actual modelo de federalismo fiscal, cualquier propuesta de ajuste de la política tributaria debe tener en cuenta ese aspecto de la realidad de los municipios. En otras palabras, el cambio en la legislación fiscal debe garantizar la equiparación fiscal, de lo contrario se producirá un desequilibrio en las finanzas municipales (con una reducción de los ingresos fiscales), lo que podría obstaculizar la aplicación de otras políticas públicas importantes.

No obstante, se entiende que la solución a tal problema pasa, una vez más, por la aplicación de los principios de igualdad tributaria y capacidad de pago, pues si es necesario y justificable conceder beneficios fiscales (exenciones tributarias) a los desfavorecidos que residen en zonas urbanas sometidas a un proceso de regularización tributaria, tal y como se ha explicado anteriormente, también es factible aplicar los mismos principios para justificar un incremento de los tributos municipales, especialmente del IPTU, para aquellos contribuyentes con mayor capacidad contributiva.

A la luz de lo anterior, se propone un modelo de política fiscal municipal diseñado para beneficiar a los residentes en zonas donde se están llevando o se han llevado a cabo proyectos de regularización de terrenos. Para tal fin, se ha optado por una metodología que permite distinguir entre los sujetos pasivos y sus respectivas capacidades económicas.

Con todo, en lo que respecta a la elección de los criterios en un estudio, es importante reflexionar sobre Oliveira (2010, p. 121) cuando afirma que, en materia de clasificación, lo fundamental “es la elección del criterio de discriminación que se utilizará para separar el objeto de estudio. No habrá, nunca, certeza en la clasificación. Lo que nos importa es llegar a una clasificación que sea útil y legal”. Carrió (1973, p. 72) también subraya que las clasificaciones

no son ni verdaderas, ni falsas, son serviciales o inútiles; sus ventajas o desventajas están supeditadas al interés que guía a quién las formula, y a su fecundidad para

presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible o más rica en consecuencias prácticas deseables<sup>14</sup>.

Además, los criterios elegidos por los autores pretenden incitar a la reflexión y contribuir a futuras investigaciones sobre el mismo tema, a saber, el establecimiento de una política fiscal municipal que, respetando los principios de igualdad tributaria y de capacidad contributiva y reactiva y considerando la necesidad de garantizar el *status negativus* del mínimo existencial, trate de alcanzar la justicia fiscal y socioespacial.

Por lo tanto, para facilitar la comprensión de las ideas esbozadas en este artículo, se eligieron como punto de partida para la elaboración de la propuesta los criterios utilizados por el Instituto Brasileño de Geografía y Estadística (IBGE, 2022), como se muestra en la Tabla 1.

**Tabla 1.** Clase de renta familiar<sup>15</sup>

Clase	Renta familiar (en salarios mínimos)	Renta familiar en Real (R\$)
F	Hasta ¼ del salario mínimo	Hasta R\$ 330,00
E	Más de ¼ a ½ salario mínimo	R\$ 331,00 a R\$ 660,00
D	Más de ½ a 1 salario mínimo	R\$ 661,00 a R\$ 1.320,00
C	Más de 1 a 2 salarios mínimos	R\$ 1.321,00 a R\$ 2.640,00
B	Más de 2 a 3 salarios mínimos	R\$ 2.641,00 a 3.960,00
A	Más de 3 salarios mínimos	Superior a R\$ 3.961,00

Nota: se consideró el salario mínimo de R\$ 1.320,00, aprobado por la Medida Provisoria n. 1.172/23 de 2023.

Fuente: adaptada de IBGE (2022).

Por lo tanto, a partir de la clasificación mencionada y de la información del Gráfico 3, se elaboró una propuesta de política tributaria basada en la aplicación de los principios de igualdad tributaria y capacidad contributiva, así como del plexo normativo existente en el ordenamiento jurídico brasileño (Estatuto de la Ciudad y Ley 13.465, ya mencionados), que, a través de una interpretación sistemática, busca estimular el pleno desarrollo urbano y garantizar el bienestar de todos los habitantes de las ciudades brasileñas (Cuadro 1).

<sup>14</sup> En traducción libre: “As classificações não são verdadeiras nem falsas, são úteis ou inúteis; suas vantagens ou desvantagens estão sujeitas ao interesse que orienta quem as formula e a sua fecundidade em apresentar um campo do conhecimento de forma mais facilmente compreensível ou mais rica em desejáveis consequências práticas”.

<sup>15</sup> Hay que distinguir entre “renta del hogar” y “renta de la familia”, ya que un hogar puede tener más de una familia y, por tanto, más de un ingreso familiar. No obstante, hay que señalar que la propuesta de este artículo considera la renta familiar como un parámetro.

**Cuadro 1.** Política tributaria municipal propuesta por estratificación económica

Tributo	Clase F (beneficiados PTR**) <sup>16,17</sup>	Clase E	Clase D	Clase C	Clase B	Clase A
<b>IPTU</b>	Exención total	Exención total	Exención total	Tributación Parcial – 50%	Tributación normal	Tributación normal
<b>ITBI</b>	Exención total	Exención total	Exención total	Tributación Parcial – 50%	Tributación normal	Tributación normal
<b>CM*</b>	Exención total	Exención total	Exención total	Exención total	Tributación normal	Tributación normal
<b>Tasas</b> <sup>18</sup>	Exención total	Exención total	Exención total	Tributación normal	Tributación normal	Tributación normal

\* Contribución a la Mejora.

\*\* Programa de Transferencia de Ingresos (PTR).

Fuente: elaborado por los autores.

A partir de la clasificación utilizada por el IBGE (2022), como se muestra en el Gráfico 3, se elaboró el Cuadro 1 para demostrar la viabilidad de establecer una política tributaria municipal que tenga en cuenta las subjetividades de los sujetos pasivos. De ese modo, se observa que los miembros de la clase F son los beneficiarios de los programas de transferencias monetarias, es decir, personas o familias en situación de pobreza o extrema pobreza, que no tienen capacidad para pagar impuestos, ya que, de lo contrario, cuando se vean obligados a hacerlo, perderán toda capacidad de acceder al mínimo existencial y de mantener su dignidad y su vida.

Si el prototipo de política tributaria municipal renunciante ( Cuadro 1), mediante la estratificación económica, separa a las familias y/o individuos en función de los ingresos familiares, debe entenderse que la clasificación de los beneficiarios del programa de transferencias monetarias en la clase F es plenamente justificable, ya que se trata de individuos y familias que se encuentran en una situación de gran vulnerabilidad social y económica, debido a su evidente

<sup>16</sup> Programas federales, estatales o municipales.

<sup>17</sup> Las líneas de pobreza administrativas son las que se crean con el objetivo de identificar a los beneficiarios de los programas sociales. En Brasil, los principales programas son BPC y Bolsa Familia, pero CadÚnico también es muy importante (IBGE, 2022).

<sup>18</sup> Tasas cuyos hechos impositivos están relacionados con la posesión o propiedad del inmueble situado en la zona de regularización de terrenos. Por ejemplo, en Belém/PA existe una tasa de residuos sólidos y una tasa de urbanización, ambas vinculadas a la propiedad urbana.

incapacidad para contribuir con el Estado mediante el pago de tributos.

Así, cualquier impuesto sobre dicha clase pondrá en peligro la garantía del mínimo existencial, atentando contra la dignidad de quienes forman parte de ella. Por lo tanto, la no imposición, en ese caso, es el derecho del ciudadano a no ser gravado por su condición socioeconómica (*status negativus*), como enseña Torres (2009).

Además, la no garantía del mencionado estatuto del mínimo existencial servirá para fomentar la segregación socioespacial, como entienden Vieira y Vieira (2016), en la medida en que los ciudadanos que se encuentren en situación de pobreza, al ser cobrados por el fisco municipal, se verán abocados a vender sus propiedades (maximizando la especulación del suelo urbano), obligándoles a buscar, como consecuencia, áreas más periféricas de la mancha urbana (en gran medida, espacios de la ciudad en los que las infraestructuras son precarias o inexistentes).

Las clases D y E, por otro lado, incluyen a las familias que no pudieron acceder a los programas de transferencias monetarias y tienen ingresos de entre  $\frac{1}{4}$  y  $\frac{1}{2}$  salario mínimo (R\$ 331,00 a R\$ 660,00)<sup>19</sup> e ingresos entre  $\frac{1}{2}$  y 1 salario mínimo (R\$ 661,00 a R\$ 1.320,00), respectivamente, según el Cuadro 1. De ese modo, esas clases estarán protegidas de la tributación por el IPTU, el ITBI, la Contribución de Mejora y las tasas porque, en términos socioeconómicos, se encuentran en una situación muy similar a la de quienes ocupan la clase F, es decir, también están en situación de vulnerabilidad y tendrán en riesgo su seguridad alimentaria, su dignidad y su vida misma si se ven obligados a pagar impuestos municipales.

A continuación, se considera que los contribuyentes (personas físicas y familias) de la clase C pueden soportar parcialmente la tributación municipal, especialmente en relación con el IPTU y el ITBI. En cambio, cuando se trata de la tributación derivada del incremento de valor de los inmuebles (como consecuencia de obras públicas), es decir, la tributación de la contribución de mejora, por entender que las familias con ingresos de uno a dos salarios mínimos viven en zonas que, por regla general, han sido continuamente olvidadas por las intervenciones urbanísticas estatales, ocupando territorios con nula o muy escasa infraestructura urbana, puede decirse que estos individuos se encuentran en la “ciudad informal” (Maricato, 2009). Así, quienes ocupan la clase C no deberían tener que soportar el citado impuesto. De lo contrario, la recaudación de la contribución de mejora en esas zonas, siempre abandonadas por el Estado, se considerará una enorme

<sup>19</sup> Según datos del Departamento Intersindical de Estadística y Estudios Socioeconómicos (DIEESE, 2022), el importe del salario mínimo necesario en enero de 2023 para cubrir las necesidades de una familia de cuatro miembros es de 6.652,09 reales.

injusticia socioespacial y, sobre todo, tributaria.

Basándose en la teleología del principio de la capacidad contributiva como corolario de la igualdad tributaria, se propone que los contribuyentes que pertenezcan a las clases B y A (renta superior a R\$ 2.641,00) y que ocupen áreas de proyectos de regularización de tierras soporten una carga tributaria normal, plenamente acorde con la mayor renta que poseen en comparación con los recursos financieros de los miembros de las otras clases (C, D, E y F). Al fin y al cabo, según el § 1 del art. 145 de la Constitución Federal, los que tienen la misma capacidad contributiva deben<sup>20</sup> soportar el mismo gravamen tributario; por otra parte, las personas con ingresos diferentes deberían soportar impuestos diferenciados en la medida de sus distintas capacidades económicas.

Lamentablemente, en relación con el ITBI, de acuerdo con el Precedente 656 (Brasil, 2003), la tributación progresiva basada en el valor de mercado de la propiedad es inconstitucional, por lo que la propuesta sugerida aquí ha mantenido la tributación ordinaria del ITBI para los contribuyentes de las clases A y B. No obstante, si el STF no adoptara esa postura, sería natural proponer que la tributación de las clases A y B sobre la transmisión onerosa de bienes inmuebles y derechos reales sobre bienes inmuebles fuera también proporcional a la capacidad contributiva de los contribuyentes.

En lo que se refiere a la recaudación de los impuestos municipales, con excepción de los contribuyentes que se encuentran en situación de extrema pobreza o próximos a ella (clases D, E y F), todos los contribuyentes de las demás clases (A, B y C), según la propuesta presentada, deberán cumplir sus principales obligaciones fiscales. La justificación es que se trata de impuestos cuyos importes no son tan elevados como para poner en peligro la garantía del mínimo existencial de esas familias.

Una cuestión importante, incluso fundamental para el desarrollo de esta investigación, se refiere a la necesidad de mantener el equilibrio de los ingresos tributarios municipales. De ese modo, si, por un lado, los municipios tienen que renunciar a una parte de sus ingresos tributarios debido a la condición socioeconómica (y a la consiguiente incapacidad de pago) de los beneficiarios de los programas Reurb-S, por otro lado, es necesario que el municipio compense dicha renuncia tributaria incrementando los impuestos de aquellos contribuyentes que, en otros ámbitos del municipio, demuestren tener la riqueza y, en consecuencia, la capacidad de pago suficiente para soportar una mayor carga tributaria, aplicando

---

20 El “siempre que sea posible” prescrito en el §1 del art. 145 de la Constitución Federal (Brasil, 1988), ya justificado, debe ser resignificado, pasando a ser entendido como obligatorio.

así de forma concreta el principio de isonomía tributaria, tantas veces mencionado aquí como una de las piedras angulares de la propuesta que se presenta.

Además, en base a los principios de capacidad de pago e igualdad tributaria, se entiende que los inmuebles ubicados en una zona Reurb-S que estén ocupados por personas jurídicas deben soportar una mayor carga tributaria, al igual que el resto de contribuyentes con capacidad de pago repartidos por la mancha urbana de aquel municipio concreto. Ese incremento se destina a compensar la exención fiscal concedida a los más vulnerables que ocupan las favelas y las comunidades urbanas (IBGE, 2024) en las que se están ejecutando o se ejecutarán proyectos de regularización.

Por último, conviene reiterar que lo que se expone en el presente apartado no es más que una propuesta destinada a estimular el debate sobre el tratamiento fiscal de los municipios en relación con los residentes y las familias de bajos ingresos que viven en áreas sujetas a programas de regularización del suelo. Por lo tanto, los autores son conscientes de que pueden elaborarse otras propuestas y de que habrá críticas a ese prototipo de política fiscal municipal sensible a la vulnerabilidad de los beneficiarios de los proyectos Reurb-S. Sin embargo, como ya se ha dicho, es urgente y necesario fomentar la reflexión y el debate sobre el tema.

## Conclusión

Las ciudades brasileñas, como las de los países de la periferia del capitalismo, presentan numerosas desigualdades: socioeconómicas, socioespaciales y ambientales. En ese sentido, los núcleos urbanos informales, *lócus* de habitación y de coexistencia de una gran parte de la población vulnerable de Brasil.

Así, tras el desarrollo de la presente investigación, se anuncia que se han alcanzado todos los objetivos inicialmente propuestos, es decir, se ha analizado la forma en que se lleva a cabo la fiscalidad municipal en los núcleos urbanos informales (consolidados o no) ocupados por población de bajos ingresos, así como el desarrollo de un prototipo de política fiscal sensible a quienes viven en proyectos Reurb-S.

Además, cabe señalar que esta investigación también tiene un objetivo transversal, que se constató durante el transcurso de la investigación, que es provocar a los miembros del mundo académico, a la población y a los agentes políticos (concejales y jefes del poder ejecutivo) para que analicen, cuestionen y creen otras concepciones de la política tributaria municipal.

Como respuesta al problema de investigación presentado en la introducción,

si bien existen importantes posiciones en el pensamiento jurídico que entienden que la fiscalidad municipal debe implementarse abstrayéndose de las características de los habitantes de los proyectos Reurb-S –posiciones jurídicas basadas en una exégesis de carácter explícitamente positivista-, también existen voces destacadas en la ciencia jurídica y, sobre todo, en la teleología de los principios jurídicos que autorizan un modelo de política fiscal municipal que pretende generar justicia socioespacial en un espacio de ejecución Reurb-S.

Por tanto, la propuesta que aquí se presenta, basada en una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico vigente, se apoya en el principio de igualdad tributaria –estructural a todo el ordenamiento jurídico brasileño-, en el principio de capacidad contributiva y en el corolario principio de capacidad receptiva, así como en la consideración de que el mínimo existencial tiene un *estatus negativus*, en el que el Estado debe abstenerse de exigir tributos cuando pone en peligro la dignidad y la vida del ciudadano-contribuyente.

De ese modo, utilizando una clasificación basada en la renta de las familias brasileñas, que demuestra la desigualdad monetaria entre las regiones del país, se elaboró la propuesta de política fiscal municipal contenida en la sección 2 de este artículo, que se preocupó genuina y sistemáticamente al mismo tiempo de: (a) promover la justicia fiscal y socioespacial mediante el uso extrafiscal de los impuestos municipales; y b) mantener el equilibrio de las finanzas municipales estableciendo un concepto de política fiscal.

Por último, cabe señalar que el prototipo de una política tributaria municipal sensible a los “invisibles” que viven en los entornos del proyecto Reurb-S y las preocupaciones mencionadas se anclan en los principios de la isonomía tributaria, la capacidad de pago y la receptividad de los contribuyentes municipales y el mínimo existencial, lo que representa un gran esfuerzo exegético para conectar sistemáticamente el Derecho Tributario Constitucional con el plexo normativo del Derecho Urbanístico-Ambiental. Por fin, los autores se ponen a disposición de aportaciones y críticas, porque, en definitiva, la verdadera ciencia se hace cuando uno se atreve a proponer tesis, fomentando el debate, la reflexión y otras ideas afines.

## Referencias

- ATALIBA, G. *Natureza jurídica da Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- BECKER, A. A. *Teoria geral do Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BELÉM. *Lei Ordinária n. 8792, de 30 de dezembro de 2010*. Disciplina o Imposto sobre Transmissão

de Bens Imóveis e Direitos Reais a eles relativos, mediante Ato Oneroso Inter Vivos (ITBI), e dá outras providências. Belém, PA: Prefeitura Municipal, 2010. Disponible en: [http://www.belem.pa.gov.br/v4/app/cms/media/arquivos/SEFIN/30/33/Lei\\_8792\\_2010-ITBI.pdf](http://www.belem.pa.gov.br/v4/app/cms/media/arquivos/SEFIN/30/33/Lei_8792_2010-ITBI.pdf). Acceso: 29 de febrero. 2024.

BRASIL. *Lei n. 13.465 de 11 de julho de 2017*. Dispõe sobre regularização fundiária urbana e rural. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponible en: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2017/Lei/L13465.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13465.htm). Acceso: 29 de febrero. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 656*. É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2003. Disponible en: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula656/false> Acceso: 30 de junio. 2023.

BRASIL. *Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001*. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponible en: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110257.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm). Acceso: 5 de marzo. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponible en: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acceso: 5 de marzo. 2024.

BRASIL. *Lei n. 6.015, de 31 de dezembro de 1973*. Dispõe sobre os registros públicos. Brasília, DF: Presidência da República, 1973. Disponible en: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6015compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6015compilada.htm). Acceso: 29 de febrero. 2024.

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponible en: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172compilado.htm). Acceso: 5 de marzo. 2024.

CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRIÓ, G. A. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1973.

CARVALHO JUNIOR, P. H. B. *Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras*. Rio de Janeiro: IPEA, 2009. (Texto para Discussão, n. 1417).

COÊLHO, S. C. N. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: RT, 1982.

CORRÊA, R. L. *O espaço urbano*. São Paulo: Ática, 2004.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS ECONÔMICOS. *Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos*. Brasília, DF: Dieese, 2022. Disponible en: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasicasalarioMinimo.html>. Acceso: 29 de febrero. 2024.

DERZI, M. A. M. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

FURLAN, V. *IPTU*. São Paulo: Malheiros, 2004.

HARADA, K. *Direito Tributário municipal: sistema tributário municipal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Notas metodológicas n. 01: Sobre a mudança de Aglomerados Subnormais para Favelas e Comunidades Urbanas*. Rio de Janeiro: IBGE, 2024. Disponible en: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv102062.pdf>. Acceso: 29 de febrero. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Painel da PNAD Contínua*. Rio



de Janeiro: IBGE, 2023. Disponível em: <https://painel.ibge.gov.br/pnacd/>. Acesso: 29 de fevereiro. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2022*. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&cid=2101979>. Acesso: 29 de fevereiro. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Síntese dos indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2021*. Rio de Janeiro: IBGE, 2021. Disponível em: [https://ftp.ibge.gov.br/Indicadores\\_Sociais/Sintese\\_de\\_Indicadores\\_Sociais/Sintese\\_de\\_Indicadores\\_Sociais\\_2021/indice\\_das\\_tabelas\\_sis2021.pdf](https://ftp.ibge.gov.br/Indicadores_Sociais/Sintese_de_Indicadores_Sociais/Sintese_de_Indicadores_Sociais_2021/indice_das_tabelas_sis2021.pdf). Acesso: 29 de fevereiro. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2020*. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101760.pdf>. Acesso: 29 de fevereiro. 2024.

MANGIERI, F. R.; MELO, O. A. L. *ITBI: Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis*. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2015.

MARICATO, E. Informalidade urbana no Brasil: a lógica da cidade fraturada (Posfácio). In: WANDERLEY, L. E.; RAICHELIS, R. (org.). *A cidade de São Paulo: relações internacionais e gestão pública*. São Paulo: EDUC, 2009. p. 269-293.

MORAES, B. R. *Doutrina e prática das taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NERI, M. *Mapa da Nova Pobreza*. Rio de Janeiro: FGV Social, 2022. Disponível em: [https://www.cps.fgv.br/cps/bd/docs/Texto-MapaNovaPobreza\\_Marcelo\\_Neri\\_FGV\\_Social.pdf](https://www.cps.fgv.br/cps/bd/docs/Texto-MapaNovaPobreza_Marcelo_Neri_FGV_Social.pdf). Acesso: 29 de fevereiro. 2024.

NUNES, M. A. C.; FIGUEIREDO JUNIOR, C. M. A. Regularização fundiária urbana: estudo de caso do bairro nova Conquista, São Mateus-ES. *Revista de Direito da Cidade*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, p. 887-916, 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rdc/article/view/31769>. Acesso: 4 de março. 2024.

OLIVEIRA, J. J. M. *Impostos municipais: ISS, ITBI, IPTU: comentários, doutrina, jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, R. F. de. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

PEREIRA, G. Das fintas ao tributo: a trajetória da contribuição de melhoria no Brasil. *Urbe: Revista Brasileira de Gestão Urbana*, Curitiba, v. 4, n. 2, p. 207-213, jul./dez. 2012. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/urbe/a/wz6wF3pVCh46K8kVWwGRbrC/>. Acesso: 4 de março. 2024.

RIBEIRO, R. L. O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições para-fiscais. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 18, abr. 2010. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371>. Acesso: 4 de março. 2024.

SANTOS, M. *O espaço do cidadão*. 7. ed. São Paulo: Edusp, 2007.

SÃO PAULO (Cidade). *Lei n. 11.154, de 30 de dezembro de 1991*. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão “inter vivos”, a qualquer título por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição, e dá outras providências. São Paulo: Prefeitura Municipal, 1991. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-11154-de-30-de-dezembro-de-1991>. Acesso: 29 de fevereiro. 2024.

SILVA, J. A. da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

TORRES, R. L. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VALENTIN, J. A ineficiência arrecadatória do IPTU nos municípios paulistas. *Revista Debates em Economia Aplicada*, Brasília, DF, v. 3, n. 5, p. 1-36, 2023. Disponible en: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/redea/article/view/7647>. Acceso: 4 de marzo. 2024.

VIEIRA, B. S.; VIEIRA, I. L. T. A segregação socioespacial nas cidades brasileiras maximizada através da tributação ortodoxa do IPTU. *Revista de Direito Urbanístico, Cidade e Alteridade*, Brasília, DF, v. 2, n. 1, p. 217-234, jan./jun. 2016. Disponible en: <https://indexlaw.org/index.php/revistaDireitoUrbanistico/article/view/511>. Acceso: 4 de marzo. 2024.

## **SOBRE OS AUTORES**

### **Bruno Soeiro Vieira**

Doctor en Desarrollo Sostenible de los Trópicos Húmedos por la Universidade Federal do Pará (UFPA), Belém/PA, Brasil. Doctor en Derecho por la Pontificia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo/SP, Brasil. Máster en Derecho del Estado por la Universidade da Amazônia (UNAMA), Belém/PA, Brasil. Bachiller en Ciencias Jurídicas por la UFPA. Profesor Adjunto A en la UFPA.

### **Iracema Teixeira Vieira**

Doctoranda y Máster en Derecho por el Programa de Postgrado en Derecho de la Universidade Federal do Pará (UFPA), Belém/PA, Brasil. Licenciada en Derecho por la Universidade da Amazônia (UNAMA), Belém/PA, Brasil. Auditora de Control Externo del Tribunal de Cuentas de los Municipios del Estado de Pará (TCM-PA), Belém/PA, Brasil. Abogada.

### **Lise Tupiassu**

Doctora en Derecho Público por la Université Toulouse-I-Capitole, Toulouse, Francia. Máster en Derecho Fiscal por la Universidade de Paris I, Panthéon-Sorbonne (UP1), París, Francia. Máster en Instituciones Jurídicas y Políticas por la Universidade Federal do Pará (UFPA), Belém/PA, Brasil. Máster en Derecho Público por la Université Toulouse-I-Capitole. Licenciada en Derecho por la UFPA. Profesora e investigadora de la UFPA. Profesora e investigadora del Centro Universitario del Estado de Pará (CESUPA), Belém/PA, Brasil. Procuradora Federal.

### **Participación de los autores**

Los autores Bruno Soeiro Vieira e Iracema Teixeira Vieira conceptualizaron la investigación, recogieron y analizaron los datos y participaron activamente en las discusiones sobre los resultados. Por último, aprobaron la versión final del artículo.

Por su parte, la autora Lise Tupiassu contribuyó a la revisión, edición y aprobación final.

### **Cómo citar este artículo (ABNT):**

VIEIRA, B. S.; VIEIRA, I. T.; TUPIASSU, L. Isonomía en la tributación de los proyectos REURB-S. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 21, e212614, 2024. Disponible en: <http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/2614>. Acceso: día de mes. año.