

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO – MESTRADO
STRICTO SENSU**

**“EXTRAFISCALIDADE” COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA
SÓCIO-ECONÔMICA:**
estudo de caso sobre imposto predial e territorial urbano e imposto territorial
rural

Maria Angélica dos Santos

**Belo Horizonte
2007**

Maria Angélica dos Santos

**“EXTRAFISCALIDADE” COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA
SÓCIO-ECONÔMICA:**
estudo de caso sobre imposto predial e territorial urbano e imposto territorial
rural

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientadora: Marinella Machado Araújo

**Belo Horizonte
2007**

S237e

Maria Angélica dos Santos

“EXTRAFISCALIDADE” como instrumento de justiça sócio-econômico:
Estudo de caso sobre imposto predial e territorial urbano e imposto
Territorial rural. [manuscrito] /

Maria Angélica dos Santos. - 2007.
96 f. , enc.

Orientador Marinella Machado Araújo

Área de concentração : Direito Público

Linha de Pesquisa: Estado: Constituição e Sociedade no Paradigma do Estado
Democrático de Direito.

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de
Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC MINAS.

1. “EXTRAFISCALIDADE” como instrumento de justiça sócio-econômico:
Estudo de caso sobre imposto predial e territorial urbano e imposto –
Teses. 2. Direito – Teses. 3. Direito Público – Teses.
I. Direito. II. Santos, Maria Angélico dos. III. Pontifícia Universidade
Católica de Minas Gerais. Faculdade de Direito.
IV. Título.

CDU : 342

Maria Angélica dos Santos

“EXTRAFISCALIDADE” COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SÓCIO-ECONÔMICA: estudo de caso sobre imposto predial e territorial urbano e imposto territorial rural

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Marinella Machado Araújo

Marinella Machado Araújo (Orientadora) – PUC Minas

Marciano Seabra de Godoi

Marciano Seabra de Godoi – PUC Minas

Werther Botelho Spagnol

Werther Botelho Spagnol – UFMG

Lusia Ribeiro Pereira

Lusia Ribeiro Pereira – PUC Minas

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos que me ensinam, num esforço diário e hercúleo, que só vale a pena vencer se for lutando honestamente; só compensa abrir os olhos se for pra mirar mais além de onde se está; qualquer passo só terá sentido se for para nos elevar, mesmo que, momentaneamente, seja necessário recuar; é melhor ser ferido do que ferir; e que o que mais importa é aprender a amar: minha mãe, meus alunos, meus colegas de profissão (todos eles manifestações concretas e comprovadoras da existência de Deus).

Agradeço à Marinella: indefinível presença abençoada em minha vida.

Agradeço à Deus: Aquele que sabe, perdoa e auxilia.

RESUMO

Este trabalho dedica-se à análise dos meios de implementação da função extrafiscal do tributo, sua eficácia, efetividade e justiça. Desta análise fez-se possível compreender a relevância da conjugação de instrumentos fiscais e extrafiscais para realização de função social da propriedade e da idéia de justiça numa perspectiva liberal-igualitária.

Objetiva-se, aqui, I - analisar a legislação brasileira responsável pela materialização do princípio FSP (Função Social da Propriedade), para tanto, enfocarei um dos mecanismos apresentados para a implementação dos valores constitucionais de justiça social e igualdade – a “EXTRAFISCALIDADE”, pela qual se pretende, na tributação sobre o solo, através do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto Territorial Rural (ITR), coibir o mal uso ou o desuso da propriedade imobiliária; II - avaliar a legislação que trata da estruturação da propriedade, do uso e ocupação do solo em 10(dez) capitais brasileiras, duas de cada uma das regiões do Brasil, para daí verificar se o princípio FSP está efetivamente sendo garantido através da prática extrafiscal, que tem, por essência, promover valores constitucionais; III - demonstrar que, na realidade brasileira, a idéia de Justiça Distributiva concretiza-se efetivamente a partir do entendimento de que a sociedade é um empreendimento cooperativo para o benefício mútuo e de que a necessidade de mecanismos coibidores de concentração indevida de riquezas deve ser vista como preceito fundamental da ordem política – o mecanismo privilegiado aqui, como posto anteriormente, é a “EXTRAFISCALIDADE”. Para alcançar este último objetivo, pretendo invocar a teoria procedimentalista de John Rawls, sobretudo seu Princípio da Diferença. Ao fazer isso, almejo esclarecer que a Teoria da Justiça rawlsiana, em sua perspectiva essencialmente política, valida a aplicação da “EXTRAFISCALIDADE” para garantir a materialização do princípio FSP no Brasil.

Palavras-chave: Função Social do Tributo; “EXTRAFISCALIDADE”; Tributação de Solo no Brasil.

ABSTRACT

Abstract: This work is dedicated to the analysis of the means of implementation of the function of extrafiscal tribute, their efficiency, effectiveness and justice. This analysis has been possible to understand the relevance of the combination of fiscal instruments and extrafiscais for realization of the social function of property and of the idea of justice in a liberal-egalitarian perspective.

The objective is here, I - examine the Brazilian legislation responsible for the materialization of the principle FSP (Social Function of Property), for both, enfocarei one of the mechanisms presented for the implementation of the constitutional values of social justice and equality - the extrataxation, which is sought in taxation on the ground, through the Land Tax and Urban Territorial (IPTU) and the Rural Territorial Tax (ITR), correct the misuse or disuse of real property; II - evaluate the legislation that deals with the structure of ownership, the use and occupation of land in 10 (ten) Brazilian cities, two from each of the regions of Brazil, then to verify that the principle SFP is effectively being guaranteed by extratax practice, which is, by essence, promote constitutional values; III - show that the Brazilian reality, the distributive justice's idea concrete is actually based on the understanding that society is a cooperative venture for mutual benefit and that the need for mechanisms coibidores of undue concentration of wealth should be seen as a fundamental precept of the political order - the mechanism privileged here, as made earlier, is the "EXTRAFISCALIDADE". To achieve the latter goal, I invoke the proceduralist theory of John Rawls, particularly its principle of Difference. By doing this, almejo clarify that Rawlsian Theory of Justice, in his view essentially political, validates the application of extrataxation to ensure the materialization of the principle SFP in Brazil.

Key-words: Social function of the tax; Extrataxation; Land Taxation in Brazil.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 – Função Extrafiscal do Tributo.....	23
FIGURA 2 – Materialização dos Pressupostos Constitucionais num Estado Democrático de Direito.....	24
FIGURA 3 - Ressonância do Princípio da Praticidade.....	45
FIGURA 4 – IPTU progressivo no Tempo.....	81
FIGURA 5 – Relação entre Teoria da Justiça e “EXTRAFISCALIDADE”	96
GRÁFICO 1- ITR (Receita Municipal).....	91
TABELA 1 - Municípios e Planos Diretores.....	82

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	9
1.1. OBJETIVO DA INVESTIGAÇÃO	12
2. “EXTRAFISCALIDADE” - ESCLARECIMENTOS CONCEITUAIS.....	16
3. FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO TRADICIONAL NO ESTADO DE DIREITO LIBERAL.....	20
3.1. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	33
3.1.1. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	38
3.1.2. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM A TEORIA DA SOLIDARIEDADE	39
3.2. PRINCÍPIO DA PRATICIDADE	42
3.3. PRINCÍPIO FEDERATIVO – O FEDERALISMO PODE INFLUENCIAR NA OBTENÇÃO DE UMA EQUÂNIME DISTRIBUIÇÃO DE RECEITAS.	46
4. A TEORIA DE RAWLS E A REALIDADE FISCAL TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	51
5. A IMPORTÂNCIA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO PARA O DESENVOLVIMENTO DE UMA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA.....	59
6. TEORIA DO DISCURSO E PRÉ TRIBUTAÇÃO.....	64
7. A TRIBUTAÇÃO DO SOLO NO BRASIL É JUSTA?.....	67
8. TRIBUTAÇÃO DO SOLO NO BRASIL É EFICAZ?.....	73
9. COMO OS MUNICÍPIOS E OS ESTADOS BRASILEIROS TRIBUTAM O SOLO URBANO E RURAL?.....	79
9.1. Metodologia utilizada para o alcance dos objetivos propostos.....	79
9.2 RESULTADOS	80
A) DO IPTU.....	80
B) DO ITR.....	89
10. “EXTRAFISCALIDADE” E TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA SOBRE O SOLO PROMOVEM JUSTIÇA SOCIAL.....	95
10.1. “EXTRAFISCALIDADE” (INSTRUMENTO MATERIALIZADOR DOS PRINCÍPIOS DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E DA CIDADE SUSTENTÁVEL NO BRASIL)	95
10.2. PROGRESSIVIDADE (INSTRUMENTO MATERIALIZADOR DOS PRINCÍPIOS DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E DA CIDADE SUSTENTÁVEL NO BRASIL)	97
11. CONCLUSÃO.....	99

1 INTRODUÇÃO: UM SISTEMA TRIBUTÁRIO FISCALISTA GARANTE BEM-ESTAR¹?

Este trabalho deriva dos estudos desenvolvidos no curso de pós-graduação *stricto sensu* da Pontifícia Universidade Católica Minas Gerais (Puc-Minas), com o auxílio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e do Institute of Land Policy (LINCOLN), cujos incentivos possibilitaram o desenvolvimento dos aspectos teóricos, bem como o aprimoramento das questões referentes ao estudo de caso aqui privilegiado. As discussões que deram azo e sustentabilidade a esta pesquisa se solidificaram sobretudo à luz das atividades desenvolvidas no Núcleo de Políticas Públicas (NUJUP) e nos vários fóruns de discussão nos quais partes deste projeto foram apresentadas, ressalta-se aqui o Conselho Nacional de Pesquisa e Pós Graduação em Direito (CONPEDI) e os fóruns desenvolvidos dentro do próprio Lincoln Institute of Land Policy.

A finalidade precípua aqui almejada é apresentar, numa perspectiva liberal, uma análise teórica e prática do Sistema Tributário Nacional (STN) e das distorções sofridas pelo mesmo quando de sua integração à realidade social brasileira, bem como traçar quadro panorâmico das implicações que estas distorções acabam por gerar no mundo da vida. Não bastando esta análise, propõe-se aqui uma alternativa através da qual o tributo possa alcançar de maneira mais objetiva os fins almejados no paradigma constitucional vigente.

A relevância do tema apresenta-se à medida que o Sistema Tributário Nacional deve ser visto como instrumento de função social, desvinculando-se da visão estritamente fiscalista que tem predominado entre os tributaristas clássicos. O que se altera com esta nova visão relaciona-se à aplicação do tributo. Na visão liberal clássica, a maior preocupação é com os meios pelos quais se consegue arrecadar recursos. Neste estudo o que se pretende demonstrar é que a esta visão tradicional é necessário agregar-se novo valor, ou seja, destacar-se a importância dos fins a serem atingidos com a atividade tributária, que devem ser, no atual paradigma constitucional, o bem-estar e a maior qualidade de vida dos indivíduos na sociedade

Pretendo, aqui, demonstrar que o Sistema Tributário Fiscalista, predominante há muito no contexto nacional, necessita, para os tempos atuais, de uma complementação em sua estrutura básica. A função extrafiscal do tributo e seu reposicionamento no ordenamento jurídico é o complemento necessário para que o ato de tributar realmente consiga cumprir seu objetivo primordial, que deve ser realizar função social e promover bem-estar.

¹ Murphy e Nagel explicam que “o bem-estar é um valor complexo; dependendo da métrica adotada, o governo tem de fazer uso de dados como o número de horas de lazer, os indicadores de saúde, as condições de vida, a alfabetização e a educação, e não só o consumo e a riqueza. O sistema tributário está implícito em todos esses fatores na qualidade de fonte de receita para a educação e a saúde públicas etc; mas, na medida em que a diferenciação de alíquotas tributárias é em si mesma um dos meios de se produzir um resultado social mais justo, o consumo e a renda são para isso os fatores mais pertinentes. O objetivo de uma teoria da justiça baseada no bem-estar é o de ajustar os níveis de tributação e de transferências monetárias a fim de que os níveis vigentes de consumo e riqueza sejam maiores do que de outro modo seriam.” (MURPHY; NAGEL, 2005).

Ao liberalismo clássico que privilegia a autonomia da vontade², é fundamental atrelar a esta última a idéia de igualdade material, sem a qual não faz sentido se falar em autonomia plena da vontade do indivíduo na sociedade, só há materialização desta se a igualdade e a satisfação dos indivíduos se fizer minimamente respeitada.

É preciso reafirmar, porém, que a proposta deste trabalho é eminentemente liberal, não destoando neste aspecto das correntes doutrinárias que dominam o campo de abordagem deste tema no Brasil. Trata-se de uma releitura do liberalismo clássico, privilegiando a visão dos fins e não dos meios. Entretanto privilegia-se aqui um liberalismo igualitário, em moldes contemporâneos. Para tanto optei por voltar o olhar para doutrinadores que trabalham com esta perspectiva, como John Rawls, Liam Murphy, Dworkin e Nagel. O escopo deste projeto, então, não é defender um modelo socialista de produção, mas sim, privilegiar o modelo liberal, porém visto este sob um prisma distinto daquele adotado tradicionalmente.

Na perspectiva do liberalismo igualitário, o Sistema Tributário Nacional agrega à sua estrutura instrumentos e meios para alcançar mais que mera arrecadação de recursos públicos que supram às necessidades primárias do Estado e repercutam na estrutura social, busca-se assim maneiras de promover bem-estar social e satisfação para aqueles que formam e conformam a sociedade.

Embora se possa desenvolver digressões, sob este foco, nas mais diversas dimensões do Direito Tributário Nacional, optei por focar a questão da tributação sobre o solo e as características que permeiam o Sistema Tributário Nacional por este viés. A escolha da tributação sobre o solo deriva do fato deste ser a base de todas as relações humanas, posto que, enquanto ao homem não for conferida a condição de ser alado, é neste plano que se firmam todas as demais relações humanas.

Na tributação sobre o solo, o Sistema Tributário Nacional, que na maioria dos casos guarda preceitos eminentemente fiscalistas ou arrecadatórios, desenha cenário que permite perceber a importância clara de instrumentos que dêem a este Sistema outro contorno, com meios capazes de promover bem-estar social. A função extrafiscal do tributo se apresenta como instrumento promotor desta proposta liberal igualitária. Entretanto, é fundamental analisar se a estrutura montada pelo Poder Público permite que esta função extrafiscal do tributo seja eficaz e justa, ou simplesmente corrobora o modelo fiscalista tradicional. Destaco, entretanto, que o conceito de “extrafiscalidade” empregado neste trabalho não se identifica com aquele adotado pelos doutrinadores tradicionais.

² Segundo Almir José Pilon, para Rawls a autonomia da vontade é o conceito central da ética Kantiana e a fundamentação kantiana do direito exerce uma forte influência na doutrina rawlsiana, ao ponto de Rawls apropriar-se de alguns conceitos kantianos e rerepresentá-los numa nova perspectiva, ou seja, resgata conceitos morais e apresenta-os numa dimensão política. Como o próprio autor admite, é uma apropriação procedimental dos conceitos já expostos por Kant. (...) a autonomia da vontade é o princípio fundamental da moralidade, pois para se agir moralmente é necessário que a ação não tenha outro fim a não ser o puro cumprimento do dever e não seja determinada por outro agente externo. Assim, a vontade só será boa se for autônoma, se seu princípio determinante derivar somente da razão pura. Isso significa que essa vontade não tem nenhuma influência ou objetivo além do respeito do dever. (PILON, 2002) ///PILON, Almir José. Liberdade e Justiça. Uma introdução à filosofia do Direito em Kant e Rawls. Sergio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre. 2002.

Neste diapasão, insere-se nesta pesquisa uma análise da legislação referente aos planos diretores e à legislação sobre o solo que regulamentam os instrumentos de realização da função social da propriedade, promotora de igualdade no âmbito da distribuição de riqueza social. Procurou-se analisar a efetividade da legislação vigente em face ao fim almejado, que é o de promover igualdade e bem-estar à sociedade. Para tanto, foram eleitos alguns municípios brasileiros e suas respectivas legislações sobre o solo, bem como seus planos e programas de implementação de políticas públicas. Com isso, pretendi analisar os meios de implementação da função extrafiscal do tributo, sua eficácia, efetividade e justiça. Desta análise fez-se possível compreender a relevância da conjugação de instrumentos fiscais e extrafiscais de utilização.

A partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a discussão sobre a função social da propriedade ganhou novo fôlego, apesar de os textos constitucionais que antecederam a atual ordem Constitucional brasileira já tratarem do tema. A Constituição de 1934³ já promovia debate acerca do assunto incorporando em seu bojo o princípio da Função Social da Propriedade⁴. Já a Constituição de 1946 consegue ser ainda mais direta quanto à necessidade de se promover função social da propriedade ao dizer que esta terá seu uso condicionado ao bem-estar social⁵⁶. Entretanto, é com a promulgação da atual Constituição brasileira (CR/88)⁷ que a temática ganha contornos mais claros e definidos no constitucionalismo brasileiro, inclusive demonstrando e impelindo à necessidade do surgimento de normas específicas que estabeleçam e conformem mecanismos garantidores da materialização de tal princípio fundamental.

2. 1.1 Objetivo da investigação

Meus objetivos, neste trabalho, são:

³ O constitucionalismo brasileiro é marcado por uma grande sucessão de textos constitucionais, sendo que atualmente vige a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. A primeira foi a Constituição Imperial de 1824, sucedida pelas Constituições de 1891, 1934, 1937, 1946, 1967 (EC nº 1 de 1969) e a de 1988.

⁴ O inciso 17 do artigo 113 da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934 explica que “é garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar. (...)”

⁵ O art. 147 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 tem o seguinte texto: “O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. A lei poderá, com observância do disposto no art. 141, § 16, promover a justa distribuição da propriedade, com igual oportunidade para todos.”

⁶ É importante destacar desde já que “O objetivo de uma teoria da justiça baseada no bem-estar é o de ajustar os níveis de tributação e de transferências monetárias a fim de que os níveis vigentes de consumo e riqueza sejam maiores do que de outro modo seriam.” É o que explicam Nagel e Murphy (2005).

⁷ O caput do art. 182 explica que “a política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público Municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes”. O § 2º do art. 182 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 determina que “a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no Plano-Diretor.”

I - analisar a legislação brasileira responsável pela materialização do princípio FSP (Função Social da Propriedade), para tanto, enfocarei um dos mecanismos apresentados para a implementação dos valores constitucionais de justiça social e igualdade – a “extrafiscalidade”, pela qual se pretende, na tributação sobre o solo, através do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto Territorial Rural (ITR), coibir o mal uso ou o desuso da propriedade imobiliária;

II - avaliar a legislação que trata da estruturação da propriedade, do uso e ocupação do solo em 10(dez) capitais brasileiras⁸, duas de cada uma das regiões do Brasil, para daí verificar se o princípio FSP está efetivamente sendo garantido através da prática extrafiscal, que tem, por essência, promover valores constitucionais;

III - demonstrar que, na realidade brasileira, a idéia de Justiça Distributiva concretiza-se efetivamente a partir do entendimento de que a sociedade é um empreendimento cooperativo para o benefício mútuo e de que a necessidade de mecanismos coibidores de concentração indevida de riquezas deve ser vista como preceito fundamental da ordem política – o mecanismo privilegiado aqui, como posto anteriormente, é a “extrafiscalidade”. Para alcançar este último objetivo, pretendo invocar a teoria procedimentalista de John Rawls, sobretudo seu Princípio da Diferença. Ao fazer isso, almejo esclarecer que a Teoria da Justiça rawlsiana, em sua perspectiva essencialmente política, valida a aplicação da “extrafiscalidade” para garantir a materialização do princípio FSP no Brasil.

Toda a estrutura de investigação apresentada acima tem por finalidade primeira responder à seguinte questão:

Em que medida a garantia do direito fundamental à Cidade Sustentável e o cumprimento da Função Social da Propriedade podem ser efetivados pela tributação extrafiscal da propriedade territorial urbana e rural?

Tendo em conta todo o exposto acima, esclareço que o presente trabalho se estrutura com base na análise de várias teorias e pensamentos desenvolvidos por grandes doutrinadores nacionais e estrangeiros, bem como remete a estudos já desenvolvidos por mim sobre a necessidade de fortalecimento da idéia de justiça e distribuição de riquezas no Brasil; sendo assim, optei por desenvolver o texto e seus argumentos na primeira pessoa do singular a fim de demonstrar claramente meu compromisso com a defesa das idéias aqui por mim apresentadas.

Enfatizo que a análise do Direito Tributário aqui é feita sob uma perspectiva distinta da convencional, por isso não optei por me ater a questões tradicionalmente trabalhadas como vinculação de impostos e quantificação de alíquota ou base de cálculo na função extrafiscal, mas sim, destinei o olhar a aspectos jusfilosóficos que permeiam a questão em tela associados à verificação de como se materializam nas cidades brasileiras.

O trabalho está organizado da seguinte forma: no capítulo 2 apresento e defendo a necessidade de um modelo complementar ao modelo de tributação fiscalista - a função

⁸ As dez (10) capitais escolhidas foram tomando-se por base a divisão regional do país e a importância das mesmas no cenário nacional. Por isso, optou-se, neste trabalho, pela análise do impacto da legislação reguladora da propriedade do solo nos seguintes municípios: Manaus (Amazonas), Belém(Pará), ambos da Região Norte; Recife(Pernambuco), Salvador(Bahia) – Região Nordeste; Belo Horizonte (Minas Gerais), Rio de Janeiro (Rio de Janeiro) – Região Sudeste; Goiânia(Goiás), Brasília(Distrito Federal) – Região Centro-Oeste; Porto Alegre(Rio Grande do Sul), Curitiba(Paraná) – Região Sul.

extrafiscal - reposicionando o tributo para que este promova bem-estar social. Nos capítulos 3, 4 e 5 analiso aspectos teóricos basilares para a construção e compreensão de uma teoria que privilegie a função social do tributo como materializadora dos ideais de justiça no Estado Democrático de Direito. Nos capítulos 6, 7 e 8 visito aspectos práticos da legislação brasileira sobre tributação de solo e a justiça e eficácia, dos mecanismos estabelecidos, na concretização de justiça distributiva. No capítulo 9 demonstro como a “extrafiscalidade” e a tributação progressiva se apresentam eficazes na criação e solidificação de uma Cidade Sustentável (ideal de bem-estar em nível econômico, social e cultural). Concluo demonstrando que a construção dos argumentos em todo o trabalho procuram responder com sucesso à questão central do estudo: Em que medida a garantia do direito fundamental à Cidade Sustentável e o cumprimento da Função Social da Propriedade podem ser efetivados pela tributação extrafiscal da propriedade territorial urbana e rural? Pretende-se, ademais, com este estudo:

- Avaliação dos entraves jurídicos para aplicação extrafiscal do IPTU e ITR.
- Efetivação de direitos fundamentais na medida em que a Ordem Tributária se estrutura sobre um ideal de Justiça defendido por John Rawls como “praticável”.
- Demonstrar que a “extrafiscalidade” nada mais é que um instrumento de efetivação de políticas públicas e de desenvolvimento sustentável.
- Mapeamento da legislação sobre propriedade territorial de todos os Municípios alvo da pesquisa.
- Otimização do uso do solo nos perímetros urbano e rural.
- Comprovação de que : Quanto mais justa for a tributação extrafiscal maior será a efetividade da Função Social da Propriedade.

Além disso, por meio deste estudo elaborar-se-á um mapeamento e uma análise crítica mostrando os entraves para a “extrafiscalidade” em IPTU e ITR. O Brasil ganha com isso um material para reestruturar suas práticas arrecadatórias de modo a observar o ideal de justiça sócio-econômica.

Esta pesquisa permitirá às municipalidades corrigirem possíveis equívocos em sua legislação sobre propriedade territorial para viabilizar de maneira concreta e eficaz a “extrafiscalidade” e com isso promover o desenvolvimento sustentável das cidades.

A aplicação primordial deste estudo está, sobretudo, na potencialidade de promover uma maior justiça sócio-econômica através da “extrafiscalidade” de impostos territoriais e do ideal de justiça como bem comum.

2 “EXTRAFISCALIDADE” – ESCLARECIMENTOS CONCEITUAIS

Ao se tratar da “extrafiscalidade”, neste trabalho, tem-se por intento demonstrar a relação intrínseca que há entre esta e a função social do tributo. Para tanto, necessário se faz apresentar esclarecimentos acerca do conceito de “extrafiscalidade”, bem como demonstrar as várias acepções derivadas dos tributaristas.

Hely Lopes Meirelles, ao tratar da “extrafiscalidade”, esclarece que:

“A extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividade reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade. É ato de política fiscal, isto é, de ação de governo para o atingimento de fins sociais, através da maior ou menor imposição tributária. Pelas diferentes onerações pode-se estimular ou desestimular condutas dos contribuintes, visando sempre ao interesse público.”(MEIRELLES,2008).

Nesta mesma perspectiva é que se busca trabalhar a “extrafiscalidade” neste estudo, associando-a à necessidade de materialização dos interesses públicos, das eficiência de políticas públicas dedicadas à realização de interesses sociais. Sendo assim, defende-se que o tributo exerce duas funções no estado social fiscal, quais sejam, uma função que é estritamente fiscal, voltada para a arrecadação de recursos destinados à manutenção dos cofres públicos, que, num certo momento, também colaboram para a efetivação de políticas públicas, já que os recursos podem ser aplicados com tal finalidade, mas, destaca-se, pela função fiscal do tributo não está a realização de políticas públicas como a principal meta a ser alcançada pelo tributo, podendo surgir como uma derivação não intencional da tributação por essa via.

A segunda função do tributo é a extrafiscal, que se dedica, como explica Hely Lopes Meirelles, ao fomento e estímulo ou desestímulo de condutas convenientes ou não à comunidade. Neste diapasão, a “extrafiscalidade” se responsabiliza por vincular o tributo à efetiva materialização de bem-estar social, seja ao induzir os contribuintes a adotarem posturas que implicarão em efetivação mais imediata de políticas públicas, ou de conduzi-los à não realização de atividades que dificultem ou inviabilizem a realização de tais políticas. É de se ver, então, que através da função extrafiscal do tributo várias políticas públicas podem sofrer um facilitador de aplicação, caso haja um estímulo do contribuinte a adotar uma determinada postura, ou mesmo se houver um desestímulo para que o contribuinte deixe de adotar certas posturas que inviabilizem a materialização efetiva daquelas.

O mote da discussão aqui, foge um pouco da perspectiva tradicionalista que privilegia a análise da “extrafiscalidade”, associando-se esta, diretamente, ao ideal de funcionalidade social das atuações do Estado, à luz de um paradigma de Estado Democrático de Direito. A constitucionalização do Direito, acelerada pelo fenômeno da filtragem constitucional, é viés que facilita a constatação de que alguns institutos do âmbito do direito privado, hoje passem a ser vistos sob um prisma voltado para o interesse social, sem perder, é claro, o foco principal que é o resguardo a interesse privado. Diga-se o que ocorre com o instituto da propriedade, que hoje já se associa à necessidade de promoção de bem-estar social, interferindo o Estado sob esta com o fito de destacar a função social da mesma. Esta função

social nada mais é que a utilização da propriedade para promoção de bem-estar, através de políticas públicas de solidariedade social.

No âmbito tributário a solidariedade fiscal também tem sido destaque, com isso, a intenção de promover políticas públicas que tornem a vida dos indivíduos mais feliz, em sociedade, a função extrafiscal do tributo é altamente relevante, contribuindo para a materialização efetiva de políticas públicas. Sendo assim, conclui-se que a “extrafiscalidade” permite, de modo direto e efetivo, que seja dada uma função social ao tributo. Nestes termos, ao se falar em “extrafiscalidade”, há que se fazer uma associação imediata desta à função social do tributo, catalizador eficaz de políticas públicas.

Mais uma vez, pertine informar que a função fiscal do tributo, com caráter meramente arrecadatório, também conduz à materialização de políticas públicas, mas não é esse o mote prioritário de tal função, podendo conduzir a isso ou não. Já na “extrafiscalidade”, não há que se falar em outro efeito senão este. O elemento fiscal do tributo não necessariamente conduz à bem-estar social, à medida que os recursos auferidos podem ser utilizados para a própria e exclusiva manutenção do Estado, o que, sabe-se, não implica que repercussão em bem-estar social. Por isso, é mais complexa a associação desta função à realização dos ideais do Estado Democrático, embora a mesma seja plausível, mas indiretamente. Diretamente, tal se dá mesmo é através da função extrafiscal, ou “extrafiscalidade”.

Na visão de Ricardo Lobo Torres, a “extrafiscalidade” se apresenta da seguinte forma:

“A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias.” (TORRES, p.167. GOUVÊA, p.9.2008).

Associada a esta linha de raciocínio, mister se faz destacar pensamento de Paulo de Barros Carvalho, pelo qual:

“Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias.”

O foco apresentado no presente trabalho se volta para a “extrafiscalidade” como elemento colaborador da materialização da idéia de solidariedade fiscal, tendo em conta o fato de que através das fórmulas empregadas o ato de tributar pode se voltar para finalidades outras que não se restringem à mera arrecadação, o que ocorre com a fiscalidade. Na “extrafiscalidade” vê-se, portanto, uma outra faceta do tributo, uma função diversa da tradicionalmente apresentada, qual seja, uma função não arrecadatória.

Aqui, neste estudo, esta função não arrecadatória se contrapõe à função fiscal e é vista como uma inserção e um reflexo do tributo em outras camadas da vida em sociedade. A função arrecadatória geraria um reflexo quantitativo, voltado para a auferição de receita.

A função não arrecadatória, ou extrafiscal, geraria um reflexo qualitativo, voltado para o equilíbrio na sobrevivência e a saúde econômica das relações comunitárias. Neste diapasão, a função extrafiscal, aqui é tida como uma função social do tributo. Tal se dá com base nos impactos que a “extrafiscalidade” gera na sociedade, controlando economia, redistribuindo riquezas, regulando a expropriação imobiliária, permitindo, indiretamente, a concretização de preceitos conformadores do Estado Democrático de Direito.

Na esteira do raciocínio desenvolvido acima, a fiscalidade se apresentaria com a função fiscal do tributo (com intuito meramente arrecadatório, ainda que, indiretamente, repercute na materialização de bem estar na sociedade). Já a “extrafiscalidade” seria a função social do tributo, replicando socialmente e gerando, diretamente, bem estar social e, indiretamente, diversos outros ideais do paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito. A função extrafiscal, então, teria um intuito para além da mera arrecadação, incidindo e colaborando direta e imediatamente para a materialização de bem estar social. Como a fiscalidade materializa, de forma transversal e indireta, ideais do paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito, aquela é diametralmente oposta à “extrafiscalidade”, posto que esta materializa direta e pontualmente preceitos albergados pelo Estado Democrático de Direito (bem estar, melhor distribuição de riquezas, incluindo dentre elas a propriedade). A oposição aqui, veja bem, não é quanto à incidência do instituto, mas sim quanto à consequência, ao resultado, ao impacto real a que se propõem ambos os institutos.

Neste íterim, à luz do Estado Democrático de Direito, albergado expressamente pelo Texto Constitucional, já no seu artigo primeiro, não se podendo olvidar do preâmbulo constitucional, a função extrafiscal é a que mais repercute positivamente na materialização dos ideais paradigmáticos em tela. Com isso, do tributo, o que extrai é que possui estas duas funções essenciais: uma fiscal (arrecadatória) e outra extrafiscal (não arrecadatória). Pela direta sintonia com os ideais paradigmáticos albergados pela Constituição-Cidadã, nota-se de forma clara que a “extrafiscalidade” é a função de maior destaque do tributo, já que condutora de forma mais efetiva à materialização dos preceitos constitucionais. Embora as duas funções possam repercutir socialmente(dito isto no sentido de geração de bem-estar social), a função extrafiscal se coaduna de forma mais evidente e nítida à intenção constitucional.

É de se entender então, hoje, a função extrafiscal como a mais sensível à realidade social, ainda que da função fiscal possa se extrair repercussão social. Com fulcro neste pensamento, vê-se que a visão tradicionalista está compelida a se alterar, invertendo-se o olhar, passando a função extrafiscal do tributo a ganhar maior destaque, pelo reflexo social direto e imediato. Ao tributo, para que seja realmente eficiente, deve-se destacar a função extrafiscal de forma mais intensiva que a função fiscal ou meramente arrecadatória.

3. FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO TRADICIONAL NO ESTADO DE DIREITO LIBERAL

O sistema tributário nacional se consolidou sobremaneira no século XX e tal se deve principalmente ao esforço de grandes tributaristas que, influenciados em muito pelos italianos, como Giannini e Griziotti, são mencionados com frequência na doutrina brasileira e representam uma ponte entre o Direito Tributário brasileiro e a doutrina já firmada na Europa, bem como de franceses da estirpe de Maurice Duverger e Louis Trotabas. É óbvio que o ato de recolher tributos acompanha a civilização há muito; no caso específico do Brasil, desde o início de seu processo de colonização, insuflando revoltas importantes⁹ e proporcionando avanços econômicos incalculáveis.

Não se pode negar, entretanto, que as influências político-econômicas que sempre determinam o caminhar de uma sociedade deram contornos à prática tributária nacional que mesmo o passar do tempo e a mudança de paradigmas não conseguiram apagar.

A formação e consolidação do sistema tributário nacional sofreram, e sofrem, inúmeras influências políticas e econômicas. A deflagração do mercantilismo há idos tempos e o fortalecimento do capitalismo em muito contribuíram para uma concepção extremamente liberal da tributação, entendendo-se o tributo como mero instrumento de arrecadação fiscal, forma adequada e conveniente de se abastecer as burras do Poder Público, representante restrito e específico de uma classe reduzida de favorecidos, os dominadores.

Neste diapasão, o Sistema Tributário Nacional e sua estruturação teórica e prática foi ganhando expressões cada vez mais próximas desta mentalidade liberal e a noção de tributo, embora seu caráter sancionador seja abominado doutrinariamente, acabou por ganhar status de meio legal de usurpação de recursos de particulares menos favorecidos para o benefício de pequenos grupos de poderosos que além de reverterem para si os benefícios advindos da tributação, encontram meios legais de burlar a atividade fiscal.

O paradigma de estado liberal de direito contribui claramente para o fortalecimento de uma mentalidade tributária voltada exageradamente para a arrecadação e desvinculando-se da obrigatoriedade social de redistribuição justa de recursos advindos dessa tributação.

⁹ A derrama, arrecadação de tributos sobre os mineradores brasileiros, aparece na história colonial brasileira como um dos mais importantes movimentos insufladores de revolta social no país, servindo de base, inclusive para a Insurreição Mineira, movimento também influenciado pelas convicções filosóficas desenvolvidas e deflagradas pela Revolução Francesa(1789).

No estado liberal, a função fiscal do tributo solidifica-se de tal forma que para muitos ainda é esta a exclusiva e primordial função do sistema tributário: arrecadar recursos. Não há necessidade e interesse, neste contexto, de se preocupar com ideais de justiça na prática fiscal ou com a função redutora de desigualdades que é uma daquelas para a qual o Estado foi formado e que legitima que este se imiscua no direito de gerir recursos privados (análise esta feita numa perspectiva contratualista).

A esta visão estritamente fiscalista do tributo é que se opta, neste trabalho, por denominar de tradicional. O sistema de tributação que se estruturou sobre esta base arrecadatória e desvinculada da realidade social é, por dedução, tradicional.

Nesta perspectiva do sistema tributário tradicional, os elementos que integram e compõem tal estrutura são conformadores de uma identidade fiscal e que não se dobra para alcançar questões sociais e aplicar ideais de justiça, seja ela distributiva ou social.

O Código Tributário Nacional (CTN), embebido do mesmo líquido que embriagou aos fiscalistas, não deixa de ressaltar em seu art. 4º que são irrelevantes para a determinação da natureza jurídica do tributo a sua denominação e também a destinação legal do produto de sua arrecadação. Tributaristas contemporâneos¹⁰ já abrem espaço para a compreensão da importância de se conhecer a destinação dos recursos arrecadados para se determinar a natureza do tributo, entretanto não questionam, ainda que remotamente, se somente se poderia considerar tributo aquela imposição fiscal que seja destinada à promoção de igualdade e bem-estar social através da gestão e distribuição equânime de riquezas.

Contrariando a enorme produção doutrinária sobre o tema, não há que se duvidar que o ato de tributar é *direito-dever* do Estado que se imiscui no exercício desta atividade com o intuito de prover-se de recursos a serem utilizados com duas finalidades precípuas: a manutenção de sua estrutura e a promoção de bem-estar para os indivíduos que compõem a sociedade.

Nesta perspectiva, ao se estabelecer as bases da relação entre Estado e sociedade, o tributo solidifica-se como ponte, elemento de ligação, entre as duas esferas. Esferas estas que nascem de um consenso, de um acordo firmado entre os indivíduos e que só se sustentam se estes assim o desejarem.

Sendo o ato de tributar visto, então, como elo entre esferas de materialização do contrato social, retoma-se aqui a teoria desenvolvida por Rousseau sobre o contrato social, nada mais correto que entender o tributo como meio através do qual este ato se realiza. O tributo é, assim, mais do que uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada¹¹. É, acima de tudo, o elemento materializador do pacto social, e como tal não se restringe à mera possibilidade de arrecadar recursos ou redistribuí-los. Incumbe-se de promover a manutenção dos ideais que deflagraram a própria necessidade de uma pactuação através da qual surge o Estado como poder capaz de garantir melhores condições de bem-estar para o todo social.

O que se defende aqui é que para que uma determinada prestação advinda do poder delegado pelos indivíduos ao Estado possa se enquadrar na definição de tributo, é fundamental que esta prestação suplante as meras expectativas arrecadatórias e consiga

¹⁰ Werther Botelho Spagnol desenvolve teoria bem fundamentada e lúcida para demonstrar a importância de se observar o destino do tributo a fim de se identificá-lo.

¹¹ Artigo 3º do Código Tributário Nacional.

materializar os ideais que lhe deram azo, que permitiram à sociedade acordar sobre a possibilidade de o poder público exercer o direito-dever de ultrapassar os limites da esfera privada e tomar para si uma parcela dos ganhos auferidos pelos particulares. Em linhas gerais, só se pode falar em tributo quando se tem à frente, dentro de um determinado sistema jurídico, uma prestação ou direito-dever do Estado que realize os ideais do pacto social, quais sejam promoção de bem-estar e harmonia social. Se a prestação pecuniária compulsória tem caráter meramente arrecadatório e não se converte em meio promotor de igualdade ou bem-estar, mesmo privilegiando a redistribuição destes recursos arrecadados, não há que se falar em tributo. Daí, a necessidade de se relativizar o próprio conceito apresentado pelo Código Tributário Nacional. É importante esclarecer, entretanto, que numa visão essencialmente fiscalista, poder-se-ia enfim falar em tributo, mesmo quando este não passe de uma mera prestação que tem por finalidade abarrotar cofres públicos ou redistribuir riquezas sem, contudo, se preocupar com o reflexo social de tal redistribuição dentro da comunidade. Numa perspectiva diferenciada, num sistema tributário fiscalista o que se tem como instrumento arrecadatório não se poderia jamais ser considerado tributo, já que este só se materializa numa dimensão real se utilizado para promover igualdade e bem-estar para a sociedade como um todo e efetivamente. A figura abaixo se dedica a esclarecer a distinção entre os sistemas tributários anteriormente mencionados.



Figura 1 – Função Extrafiscal do Tributo

No modelo tributário tradicional, a este alcance diferenciado do tributo se dá o nome de “extrafiscalidade”, ou função extrafiscal, expressão esta que, de todo modo, merece crítica, haja vista que é utilizada para fazer menção à potencial capacidade do tributo de promover bem-estar, que, como já foi dito não tem nada de extraordinária, sendo sim a razão primordial para a qual o tributo foi criado.

Nesta proposta, vê-se que a função que hoje é denominada de fiscal deveria sim ser a considerada extraordinária, já que desvirtua o foco primevo do ato de tributar, que é a promoção de bem-estar social e se limita ao caráter arrecadatório desta atividade estatal.

No que tange à elaboração conceitual e prática da idéia de bem-estar, é interessante destacar o que pensam Murphy e Nagel, pelo que:

Na mesma medida em que os níveis de bem-estar influenciam a justiça dos resultados sociais, é importante saber se a riqueza tem algum efeito sobre o bem-estar humano. Se a riqueza produz algo que é importante para a justiça social, a escolha da base tributária tem de levar em conta os efeitos desta sobre a resultante distribuição de riquezas. A maioria das teorias de justiça distributiva trata do quanto as pessoas estão bem economicamente, tanto do ponto de vista absoluto quanto do ponto de vista relativo. Sustentam que o bem-estar é importante e que certos tipos de desigualdade em sua distribuição são indesejáveis. Enquanto certos fatores do bem-estar – como saúde, a educação, o lazer e a longevidade – podem ser medidos diretamente, muitos tem de ser estimados mediante a medida dos meios que contribuem para a sua realização – meios como a renda, o consumo e a riqueza. (MURPHY, NAGEL, 2005, p. 151)

A evolução dos paradigmas constitucionais contribui muito para o esclarecimento desta questão, já que o avanço de uma perspectiva liberal para outra, social, denota a própria inversão de valores da sociedade e enfim uma aproximação do que se almejou desde o início, uma atuação do Estado em consonância com os interesses daqueles atores que firmaram o contrato social.

Num Estado Democrático de Direito, materializado na atual ordem constitucional brasileira, a função primordial, e que foi deixada de lado no sistema fiscalista do tributo, vem ganhando cada vez maior destaque, promovendo a reorganização do que se pode chamar de sistema tributário tradicional (que como esclarecido anteriormente, se dá às avessas, privilegiando o secundário em detrimento do principal).

Neste modelo vigente, o tributo não só é adequadamente utilizado para promover bem-estar social como também são determinados mecanismos complementadores que garantirão o êxito efetivo do ato de tributar através da concreta melhoria das condições de vida dos indivíduos na sociedade. Observe-se a figura abaixo:



Figura 2 – Materialização dos Pressupostos Constitucionais num Estado Democrático de Direito

Na obra de Marcus de Freitas Gouvêa, *A “extrafiscalidade” no Direito Tributário*, se procura esclarecer bem esta questão da estrutura tributária fiscalista, pelo que menciona que:

No Estado Democrático de Direito, que obedece a regime constitucional, que valoriza a livre iniciativa e o direito de propriedade, que adota o capitalismo como sistema econômico, cujas regras impedem, ou limitam severamente a atividade econômica estatal, seja como proprietário dos meios de produção, seja como agente econômico, é axiomático adotar-se a tributação como forma de obtenção de recursos para financiar a concretização dos fins estatais. (GOUVÊA, 2006, p.40).

O ato de se tributar, então, é claramente visto como caminho legal para arrecadação de recursos, no entanto, não se pode olvidar, que nesta mesma perspectiva liberal, os fins estatais nada mais são que a materialização do interesse de um pequeno e privilegiado grupo da esfera social, o que acaba por fazer reverter tais recursos para as mãos dos capitalistas dominadores da economia, política, cultura e sobrevida.

É curioso observar, como comenta Gouvêa (2006) em outra passagem de sua obra, a relevância que o princípio da capacidade contributiva alcança no sistema tributário tradicional, sendo visto por muitos como a real causa e justificativa da existência e cobrança de tributos. Cita-se Griziotti e sua convicção de que o serviço público é a causa primeira da tributação e sua causa última é exatamente a capacidade contributiva. (GOUVÊA, 2006, p. 41).

É imperioso analisar como a visão liberal impregna inclusive a determinação e análise de institutos tributários, posto que não foi deixada brecha para se questionar, racionalmente, se a verdadeira causa da prática tributária está no signo de riqueza, o que levaria o Estado a cobrar tributos dos contribuintes, respeitado o princípio da capacidade contributiva validando assim sua atuação, ou se a razão de ser de tal atividade estaria no contrato firmado na posição original entre pessoas e instituições para que fosse promovida com mais amplitude e efetividade a justiça social?

Veja-se que há, na exposição acima, uma inversão sutil do raciocínio, saindo de uma ponta e indo para a outra, tirando de foco a capacidade contributiva no ato da cobrança fiscal e colocando-o na finalidade da prática tributária, que seria promover bem-estar social através da materialização da justiça desejada e acordada por todos à sombra rawlsiana do véu da ignorância.

Entretanto, outra crítica há que se fazer à exposição de Gouvêa (2006) já que este relaciona a visão fiscalista diretamente ao Estado Democrático de Direito, o que não deveria ocorrer já que, à luz do olhar de Cristina Vilani, no republicanismo a liberdade e a igualdade têm lugar de destaque e são condição necessária à própria realização da coisa pública. (VILANI, 2002).

A pergunta que colocada por Baleeiro (1999, p.713) e Gouvêa (2006, p. 41) e ecoa aos quatro ventos (*Por que se deve pagar o tributo?*) não encontra, pelo presente trabalho,

resposta na causa que para muitos está na capacidade contributiva, mas sim nas conseqüências que devem, inquestionavelmente, justificar o ato de tributar:

- 1 - promoção de justiça social, vista esta como equidade;
- 2 – alcance da igualdade de bem-estar.

Importa destacar que ambos os objetivos expostos acima são próprios do ideal republicano e, portanto, privilegiados no Estado Democrático de Direito.

Sendo assim, e defendendo esta linha de raciocínio, a tradição do sistema tributário nacional acaba por maquiar a verdadeira razão de ser para a qual a tributação se instaurou nas sociedades desde os tempos da formação das cidades na Mesopotâmia.

A formação desta maneira de compreender o sistema tributário tradicional e de perceber fendas que se não forem tapadas poderão ruir, cedo ou tarde, com toda a ordem vigente, tem fulcro teórico e prático. Não se pode, diga-se, formular um teorema sem fundamentá-lo **cientificamente** (*discurso de justificação*) e sem demonstrar na **realidade** (**discurso de aplicação**)¹² o acerto das disposições defendidas.

É, sobretudo, nos concepções de John Rawls que este estudo busca os fundamentos teóricos para demonstrar a importância que uma visão neo-contratualista possui para a compreensão da realidade fiscal contemporânea. E é na análise crítica da legislação que versa sobre tributação de solo e “extrafiscalidade” e na concretização por Municípios e Estados brasileiros dos dispositivos legais nas cidades que se pretende fundar as bases para um sistema tributário alternativo, que não se subsume ao olhar causal da máquina tributária, privilegiando uma visão consequencialista.

No raciocínio desenvolvido por Rawls (2003), a justiça como equidade é uma teoria da justiça que parte da idéia de um contrato social. Num primeiro momento, Rawls (2002b) trabalhou, em Uma Teoria da Justiça, com uma perspectiva em que a justiça como equidade era vista num âmbito muito abrangente. Posteriormente, em suas últimas digressões passa a considerar tal concepção de justiça como uma forma razoável de liberalismo político.

As guerras religiosas dos séculos XVI e XVII marcaram fortemente o momento em que se firmaram as bases do liberalismo. Já no século XX a teoria de justiça como equidade desenvolvida por Rawls promove um giro filosófico e moral pelo qual as instituições democráticas vigentes passam a ter diante de si um novo modo de entender e materializar ideais de liberdade e igualdade.

A visão de sociedade como um sistema eqüitativo de cooperação social que se perpetua de geração para geração é fundamental para se compreender a organização do pensamento rawlsiano e a interface que existe entre a concepção política de justiça e o regime democrático. Para isso é importante se ter em mente o que se entende por cidadãos, vistos estes como pessoas livres e iguais e também o que se quer dizer quando se menciona a sociedade bem-ordenada, por meio da qual se concretiza a noção pública de justiça.

Uma sociedade democrática só poderá ser encarada como um sistema de cooperação social se seus cidadãos a considerarem desvinculada de uma estrutura institucional justificada por interesses religiosos ou hierárquicos pelos quais se desenvolvem políticas aristocráticas e

¹² Discurso este que não deve se ater à mera produção legislativa, sendo necessário que transponha este limite e alcance a produção hermenêutica da norma pelo aplicador do Direito.

marginalizadoras. Neste diapasão, a idéia de cooperação social trabalha com regramentos e procedimentos que regulamentam as condutas dos cidadãos, seres que cooperam entre si. Além disso, cada membro da sociedade tem o condão de participar racionalmente das decisões que repercutirão na esfera coletiva através da análise da razoabilidade das regras impostas. Este consenso permite a aceitação pelo grupo das obrigações e deveres que foram estabelecidos, já que os mesmos não derivam de decisões que tendam a satisfazer setores sociais e institucionais específicos.

Ainda nesta idéia de cooperação social, não se pode olvidar que as vantagens ou bens racionais de cada participante do corpo social deriva da concepção de bem entendida como adequada para cada um mas sem que para isso sejam considerados distinções sociais, econômicas ou de possibilidade futuras. Há como que um véu que cobre os olhos de quem participa do discurso no momento histórico de sua formação, o que permite que as decisões delimitadoras do consenso não sejam maculadas por parcialidades ou interesses diversos daquele de se buscar a satisfação e o bem-estar comuns. Distinção entre o razoável e o racional: trata-se de idéias básicas e complementares que compõem a idéia fundamental da sociedade como sistema equitativo de cooperação social.

Para se definir os termos equitativos desta cooperação social são necessários princípios de justiça pelos quais se faz possível especificar os direitos e deveres básicos que devem ser garantidos e preservados pelas instituições políticas e sociais, bem como regulamentam e direcionam a divisão dos benefícios provenientes da cooperação e distribuem os encargos de sua manutenção.

No que tange ao respeito à propriedade privada e à legitimidade das políticas sociais vigentes, é de suma importância para Rawls se compreender qual é a concepção política de justiça que mais se adequa à necessidade de cooperação entre cidadãos cujas percepções coletivas devem ser razoáveis e racionais. Aí está o ponto neural da controvérsia entre o liberalismo e idéias tradicionais e conservadoras que até então vêm regendo as políticas de distribuição de riquezas.

Como posto anteriormente, a idéia de sociedade bem-ordenada é aquela em que há uma concepção clara e pública de justiça, na qual esta última é aceita individual e coletivamente, como se posta por um acordo em que os princípios basilares da estrutura básica houvessem sido pactuados de antemão e respeitados, de modo amplo e irrestrito por todos, que agem conforme seus deveres e obrigações assim determinam.

É a partir desta concepção social que os cidadãos se sentem seguros para arbitrar acerca das exigências de justiça política para si e para o grupo.

Para criar e fortalecer uma unidade adequada para esta sociedade bem-ordenada Rawls introduz a idéia de estrutura básica, esclarecedora de como as instituições políticas e sociais se integram de modo a formar um sistema de cooperação social, distribuindo direitos e obrigações para todos e para si mesmas. A idéia de justiça como equidade parte sempre da justiça na estrutura básica e os princípios que nela se instauram coagem a atuação social mas não são determinantes por si de uma formatação local de justiça.

A teoria de uma justiça como equidade apresenta-se como ideal, passando pela aquiescência de todos e justificando a aceitação e submissão de todos aos princípios que a preenchem. Nesta perspectiva, um regime constitucional perfeitamente justo à medida em que realiza valores políticos pertinentes aos interesses e valores albergados pelo seio daquela sociedade e pelos cidadãos que a conformam.

O pacto firmado e a articulação de idéias para se formar o consenso em torno da estrutura básica da sociedade e dos deveres e obrigações que a cada um e a todos deve reger é determinado numa posição original, situação ideal e ahistórica na qual são instaurados os preceitos que conduzirão o grupo social e proporcionaram a conquista de uma justiça como equidade. Nesta posição original os cidadãos e as instituições acordam sem se prender a interesses e posições políticas, econômicas e sociais específicas e que poderiam macular o consenso e dar ao mesmo a imparcialidade devida.

Conforme esclarece o próprio John Rawls:

A teoria da justiça como equidade espera estender a idéia de acordo justo à própria estrutura básica. Deparamos aqui com uma grave dificuldade de qualquer concepção política de justiça que emprega a idéia de contrato, quer seja a de contrato social ou não. A dificuldade é a seguinte: devemos determinar um ponto de vista a partir do qual se possa concertar um acordo equitativo entre pessoas livres e iguais; mas esse ponto de vista tem de ser distanciado das características e circunstâncias particulares da estrutura básica existente e não ser distorcido por elas. A posição original, com sua característica que denominei de “véu da ignorância”, inclui esse ponto de vista. Na posição original, não se permite que as partes conheçam as posições sociais ou as doutrinas abrangente específicas das pessoas que elas representam. As partes também ignoram a raça e grupo étnico, sexo, ou outros dons naturais como a força e a inteligência das pessoas. Expressamos figurativamente esses limites de informação dizendo que as partes se encontram por trás de um véu de ignorância. (RAWLS, 2003, p. 21 - 22).

Através da abstração das contingências na estrutura básica torna-se possível a eliminação de posições de vantagem para o surgimento de melhores condições de negociação. É na posição original que Rawls (2002b) materializa sua idéia de contrato social, apresentando numa perspectiva mais arrojada a estrutura montada há muito pelos liberais. É por conta deste acordo na posição original que se viabiliza a justiça na cooperação social que se instaura no seio da coletividade.

Do ponto de vista fiscal-tributário, a teoria rawlsiana apresenta nuances que denotam uma clara influência distributivista em sua construção. Tal se mostra ainda mais evidente quando percebemos constatar, Rawls (2002b), que a função correta do Poder Público é, além da manutenção da ordem social, realizar uma justiça distributiva, emprestando valor social prioritário às necessidades dos menos favorecidos.

O Poder Público faz-se presente na vida social utilizando-se do Direito como meio regulador de conduta e de manutenção da ordem social. E, através do Direito Tributário, que nada mais é do que o ramo do Direito Público que rege relações jurídicas entre o Estado e os particulares, determina a atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributo.

Os princípios que regem a estrutura básica e buscam garantir um equilíbrio de preceitos de uma Constituição justa são, presumivelmente, postos a fim de se assegurar as liberdades da igual cidadania.

O Poder Público, ao estabelecer fundamentos institucionais que garantam essas liberdades se apresenta repartido em ramos encarregados, cada qual, a preservar determinadas condições sociais e econômicas.

Dentre esses ramos acha-se o ramo de transferência, responsável pelo estabelecimento do mínimo social; ou seja, tal ramo deve levar em consideração, para seu pleno funcionamento, as necessidades do grupo e o respeito a pretensões variantes.

Neste ponto, constata-se que somente a apresentação e o fomento de um sistema altamente competitivo de preços, como o vigente, não é suficiente ao efetivo funcionamento deste ramo governamental; sendo assim, vê-se que não pode tal sistema ser unicamente considerado na distribuição de recursos, contudo, esta é de extrema necessidade.

Então, usando como esteio a teoria rawlsiana, encara-se o ramo da distribuição, cuja tarefa consiste em preservar a justiça aproximada, em parcelas distributivas, mediante tributação e ajustes aos direitos de propriedade.

Tal ramo possui dois aspectos marcantes a serem destacados; inicialmente, impõe uma certa quantificação de impostos sobre heranças e doações restringindo de certo modo tais direitos; com isso, visa-se corrigir a distribuição da riqueza e evitar excessivas concentrações em prejuízo de valores equânimes como o da liberdade política e da igualdade de oportunidades.

Destaca-se que a equitativa igualdade posta acima representa um determinado grupo de instituições asseguradoras de oportunidades no campo educacional e cultural para pessoas equivalentemente motivadas e mantenedoras de cargos disponíveis a todos.

Ocorre que se as desigualdades de riqueza excedem um determinado patamar, tais instituições são ameaçadas. Por isso os tributos, que são o principal ingresso financeiro do Estado, juntamente com os dispositivos do ramo da distribuição devem prevenir o excesso a tal limite.

A formação do limite aqui exposto deve, é claro, determinar-se por juízo político carregado de bom-senso e balizamentos rígidos. Daí a importância dos princípios e das imunidades, que, consoante ensinamentos de Baleeiro (1999), apresentam-se como “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

O outro aspecto marcante do ramo da distribuição acha-se no esquema da tributação para coletar recursos requeridos pela justiça; para tanto, tais recursos devem ser disponibilizados ao governo de modo a prover os bens públicos e tornar necessários os devidos pagamentos de transferência satisfazendo, assim, o princípio de diferença entre indivíduos componentes do sistema social.

Para que se dê credibilidade a este aspecto se mostra interessante a questão da proporcionalidade de impostos com relação às despesas, criando parte importante de um esquema tributário mais eficaz.

Ressalta-se que, em caso de um esquema realmente operante, a eficiência de impostos proporcionais poderia interferir com menos incentivos fiscais e gerar amplas possibilidades ao ramo da distribuição.

Os dois aspectos acima apresentados resguardam princípios abarcados por um Estado de Direito, posto que asseguram iguais liberdades em uma democracia de proprietários e igualdade de direitos pré-estabelecidos e de oportunidades.

A problemática se posta em torno de como vêm sendo conduzidos os aspectos formadores do ramo da distribuição e dos sintomas ocorrentes devido a uma estagnação deste ramo visando questionar vícios e vicissitudes detectáveis no ordenamento vigente.

Além disso, é fundamental que haja uma transcendência do plano teórico para a prática, através da qual, em face do tema proposto, os municípios terão a oportunidade de materializar os preceitos normativos, constitucionais e infraconstitucionais. É por meio de programas e projetos que efetivem os ditames normativos que se fará possível a análise da eficácia da norma. À medida que um município adequa ou elabora seu Plano Diretor e, consonância com os preceitos constitucionais e o Estatuto da Cidade faz-se fundamental

verificar que esta municipalidade consegue efetivar esta norma e produzir bem-estar à sociedade.

O ato de tributar é visto, tradicionalmente, como um dever, sobre o qual recai a figura do Estado, detentor de instrumentos e mecanismos através dos quais impinge esta obrigação sobre os cidadãos-contribuintes. Esta visão, apesar de amplamente difundida no cenário mundial, se mostra lacunosa à medida em que inobserva o aspecto distributivo das riquezas e se volta somente para um dos lados da questão.

O ato de tributar é muito mais complexo e possui mais lados do que se imagina e se difunde no imaginário fiscal. Ao tributar, o Estado, realiza um papel e materializa interesses a ele confiados na posição original. Ao cidadão-contribuinte, o ato de tributar é veículo condutor à uma maior qualidade de vida e de exercício de liberdades. É esta uma outra perspectiva da questão que, por vezes, é desconsiderada. Ao tributar, o Estado o faz na condição de materializador do pacto social e nada mais deveria ser que o personificador da figura do cidadão. Ao contribuir, o cidadão nada mais faz do que centralizar recursos que lhe chegam à mão em um só ponto para, depois, serem os mesmos redistribuídos, devolvidos em forma de benefícios que abarcarão não só a um mas sim a toda a coletividade. Promove-se justiça e garante-se melhores condições de bem-estar e liberdades através do ato de tributar. Sob este novo foco, o ato de tributar transporta-se da qualificação de “dever” para a de “direito”. Trata-se de direito conferido aos membros de uma determinada sociedade por eles mesmos em um momento ahistórico, em que pactuou-se o interesse de construir-se uma comunidade justa e proveitosa para todos. Neste diapasão, o ato de tributar apresenta-se como um direito do cidadão a ter financiado, por ele mesmo e por seus pares, um quadro sócio-econômico mais qualitativo e harmônico. Ter-se-á diante de si, o cidadão-contribuinte, um direito de pagar tributo e não um dever de fazê-lo, como tradicionalmente se imagina.

Em Ricardo Lobo Torres(1995) encontra-se a seguinte construção argumentativa:

Mas como o poder de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade, a sua verdadeira sede está na Declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º do texto de 1988) e no seu contraponto fiscal que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (arts. 150 a 152). Com maior precisão, o poder de tributar finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal. A doutrina germânica vem salientando, nos últimos anos, que o poder de tributar radica no art. 14 da Constituição de Bonn, que garante o direito de propriedade, e por isso nasce limitado; outros autores, entretanto, de índole positivista, preferem ver a sede normativa no art. 105, que inaugura a Constituição Tributária, do que decorre a liberdade do legislador para criar impostos, que não encontram limitações prévias. (TORRES, 1995, p.259 - 279).

Nesta linha de pensamento, fica claro que é o cidadão-contribuinte, e não o Estado, o detentor do direito de pagar tributos e não uma “vítima” sobre a qual recai o peso insustentável do ato de tributar. A carga tributária, e isso já se apresentava nestes moldes no período da Revolução Francesa, não é o que oprime o indivíduo ao contribuir, mas sim é a injustiça distributiva que causa espanto, haja vista que o ato de tributar visa garantir o bem-estar comum, o que não se alcança com a má repartição de riquezas ou a sua excessiva concentração.

Murphy e Nagel (2005) deduzem que:

Qualquer sistema político que use a tributação como instrumento de realização de uma concepção de justiça social terá atrelado a promoção do bem social coletivo à atividade econômica que ocorre quanto os membros individuais da sociedade atendem a seus interesses econômicos isolados e assim criam a riqueza. A renda ou os lucros tributados resultam de uma atividade privada, movida essencialmente pelo interesse próprio; não são gerados a fim de fornecer recursos ao erário público. E o projeto do sistema tributário simplesmente parte do princípio de que, quaisquer que sejam os impostos que as pessoas tiverem de pagar, elas, ao tomar suas decisões econômicas, pensarão primariamente nos seus interesses pessoais e não nos da sociedade como um todo.

Num Estado Democrático de Direito esta não deveria ser a visão dominante, já que os interesses ao bem-estar individuais não excluem o bem-estar coletivo, muito antes pelo contrário, o agrega e dele é intrinsecamente dependente. O ato de pagar tributos, ainda que receba um olhar individualizado, não perde seu caráter socializante à medida que os indivíduos se ligam por um vínculo anterior e indissolúvel, pactuado e indelevelmente gravado nas concepções político-ideológicas que permeiam o grupo social já na posição original.

Interesses pessoais, num Estado Democrático de Direito, vinculam-se aos interesses coletivos, pela própria natureza e estruturação das relações sociais firmadas. A justiça na distribuição de riquezas conformará diferenças que, se existentes, assim o são sem serem incompatíveis com a necessidade de bem-estar comum.

3. 3.1 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

O que me interessa focalizar aqui é, sobretudo, a relação intrínseca que existe entre justiça, igualdade e tributação.

Há que se destacar que a igualdade tributária, princípio constitucional basilar para a construção de qualquer raciocínio que envolva justa distribuição de riquezas, nada mais é que uma materialização jus-tributária da noção de justiça. Esta última, por vezes, ampla e, por vezes, de difícil experimentação, ganha concretismo ao associar-se ao corolário constitucional em comento.

É através de tal princípio que passível se faz a determinação de isenções pouco discriminatórias e que cumpram papel de harmonizadoras fiscais, evitando grandes discrepâncias quando da incidência tributária.

Ademais, com base em tal princípio torna-se mais plausível a distribuição de receitas, privilegiando determinados setores em detrimento de outros, a fim de se garantir um mínimo existencial básico.

A determinação constitucional das imunidades tributárias também sofre influência de tal princípio para que sua delimitação não distorça a finalidade primeira do Estado Democrático de Direito, que é a justa satisfação das liberdades e o alcance da felicidade (fundamental para a plenitude democrática).

Sendo assim, não há como se vislumbrar uma materialização da justiça distributiva nos moldes rawlsianos sem que para tanto se dê um tratamento privilegiado ao princípio constitucional da igualdade tributária. Nestes moldes, passa-se à análise do mesmo.

A construção do conceito de “extrafiscalidade” também vem atrelada à materialização do princípio da igualdade, haja vista que o balizamento posto à atuação positiva do Estado na construção do particular é exatamente a finalidade orgânica de um princípio, sendo assim, ao incidir sobre o particular a fim de delimitar de maneira clara os campos do que deve ser público e do que deve ser privado, a “extrafiscalidade” vem como elemento chave que permite, através de uma finalidade distinta da mera arrecadação, restringir o particular a retornar ao poder público bem que não vinha cumprindo função social na esfera privada – a propriedade.

A tributação extrafiscal materializa o princípio da igualdade, e por isso se atrela a este, à medida que publiciza a propriedade que até então se via retida, sem vantagens à coletividade, na esfera privada. Este mecanismo de publicização do privado, ou, melhor dizendo, de republicação do privado (já que neste trabalho se defende a idéia de que os bens, numa posição original, são públicos e somente se privatiza o que ao Estado for conveniente) é fundamental no paradigma vigente pois privilegia os interesses do grupo sem, contudo, impedir que se mantenha viva uma esfera privada e que bens como a propriedade possam caber na mesma, desde que cumpram um papel que beneficie, direta ou indiretamente, todo o grupo ou coletividade.

Ao tratar do princípio da igualdade tributária, Ricardo Lobo Torres(1995) apresenta e localiza seu oposto, esclarecendo que:

A desigualdade fiscal, por seu turno, ínsita na injustiça, na insegurança e no desrespeito aos direitos humanos, ofende a liberdade relativa. As distorções dos princípios da capacidade contributiva, da distribuição de rendas, da legalidade, do lançamento vinculado, etc. Não prejudicam simplesmente os valores da justiça e da segurança, senão que violentam a liberdade e o direito da propriedade, posto que repercutem desigualmente sobre situações econômicas e jurídicas iguais ou igualmente sobre situações desiguais. A desigualdade tributária, em si, não fere apenas os valores jurídicos – justiça e segurança – mas penetra no próprio campo existencial dos direitos da liberdade do contribuinte, desfalcando-lhe o bolso e a economia, com a ofensa o art. 5º, XXII, da CF 88 (TORRES, 1995, p. 268).

Tal princípio é corolário do Estado Democrático de Direito ao lado, dentre outros, do princípio da legalidade que acaba por se ramificar em outros tantos.

Durante muito tempo se questionou como se dá a aplicação de tal princípio em todo o orbe jurídico.

Geraldo Ataliba, invocando Rui Barbosa, doutrina que a aplicação do princípio da igualdade se dá “*tratando desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade*”.

Tal colocação impõe-se com toda presteza, posto que é difícil a verificação do justo em se tratando de tal princípio, por isso, a este é interessante relacionar o critério da proporcionalidade (“...na medida de sua desigualdade”) a fim de se dosar o grau de justeza e de real adequação à realidade quando da aplicação do princípio da igualdade.

O princípio em tela vem expresso na Constituição em seu art. 150, II, verbis:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou

função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

No Direito Tributário, tal princípio se associa, garantindo o justo e a proporcionalidade, ao princípio da capacidade contributiva.

Consoante Torres (1995, 267):

O princípio da igualdade, consistindo na proibição de arbitrariedade, desproporção ou excesso, significará vedação da desigualdade consubstanciada na injustiça, na insegurança e na opressão à liberdade.

É relevante entender que o princípio da igualdade dever-se-á manifestar na norma hipotética (consoante doutrina Kelseniana), enquanto a manifestação concreta, específica, em cada caso permanece a cargo do princípio da capacidade contributiva, daí a dificuldade em dissociá-los de modo bem definido.

É sabido que o inciso II do art. 150 foi instituído para fins de disciplinar as atividades arrecadatórias e as finanças dos grupos militares, detentores do poder à época; sendo que a igualdade, aqui, não ficou por violada, pois a intenção instituidora de tal inciso não foi atingir a um indivíduo especificamente, mas sim a um grupo de pessoas (militares de uma dada classe hierárquica), neste ínterim não se burlou o caráter hipotético da norma.

O crescente desnivelamento social traz à baila a idéia de Wicksell (1971, p. 219), segundo a qual para que haja eficácia no uso dos recursos sociais, evitando, com isso, desigualdades, necessário se faz a existência de algum esquema de distribuição dos tributos extras entre os diversos tipos de contribuintes evitando-se desperdício, posto que, se tais despesas não forem devidamente distribuídas não haverá justificativa plausível para seu empreendimento.

O princípio condutor do Estado de Direito, a igualdade, em se pressupondo justa a distribuição da riqueza e da renda terá, enfim, seu devido assentamento.

Não há que se pregar, equivocadamente, um ideal, ainda que desejável, de sociedade em que se possa alcançar o bem completo e um harmonioso plano de atividades que trate desigualmente os desiguais na devida medida de suas desigualdades. Tal seria, de certo modo, uma sociedade além da justiça e, com isso, eliminaria a necessidade de apelo aos princípios de direito e da justiça.

A teoria da justiça deve ter por pressuposto um limite à força da motivação social e altruísta, contudo, o que ocorre é um crescente abandono do interesse do grupo social e um desestímulo à prática da justiça.

Atualmente, os indivíduos e grupos vêm apresentando pretensões competitivas que abstraem o interesse do outro e se desvinculam dos ideais de justiça.

O uso do aparelho estatal a fim de compelir cidadãos a pagar benefícios indesejados, que outros desejem não se justifica em um Estado de Direito.

A divisão social possui escalonamentos tidos por insuficientes para justificar o fato de que um setor equitativamente pequeno controle a preponderância dos recursos produtivos.

O sistema social, para que se verifique uma justa distribuição de recursos, deve ser esboçado de tal modo que possa se adaptar às diversas variáveis que compõem as situações sociais, porém, dentro de limites das adequadas instituições políticas e econômicas.

O que se vê, no atual sistema, é que a equidade básica e fundamental, que se apresenta como viga mestra para a construção da justiça social se vê perdida, ou melhor, deliberadamente abandonada.

Urge a necessidade de reestruturação sistêmica de modo a equilibrar as relações sociais vigentes e reorganizar o sistema baseado em um Estado de Direito a fim de que este cumpra sua finalidade que é o alcance da justiça.

Para que tal ocorra, mister se faz, inicialmente, que o orbe principiológico faça-se amplamente aplicado nas relações institucionais e no intercâmbio destas com os grupos e indivíduos.

É necessária uma redistribuição das riquezas e recursos sociais, para que haja um fomento das relações humanas e se alcance um adequado padrão de vida para todos os partícipes do sistema, sem que haja marginalizados e para que haja equilíbrio sócio-econômico-cultural. Ademais, como expõe Balleiro e Derzi (1999, p.11), “O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade”.

Ricardo Lobo Torres, ao iniciar sua abordagem acerca da igualdade perante os gravames fiscais, esclarece que esta possui dois sentidos a serem observados, sendo que no primeiro, que é um sentido jurídico, tal igualdade deve ser compreendida como paridade de posição a fim de que se excluam privilégios de classe e com isso se evitem parâmetros discriminatórios. Em segundo plano, há o sentido econômico de tal conceito, que o vê como um dever de contribuir aos encargos públicos de maneira equânime, observando-se as balizas postas pela capacidade contributiva dos indivíduos.

Ademais, ao abordar a questão das isenções fiscais, que Sacha Calmon entende como sendo uma burla ao princípio da igualdade tributária, Ricardo Lobo Torres explica que a natural existência de desigualdades faz com que seja também natural a criação de categorias de contribuintes que se sujeitam a um tratamento fiscal diferenciado, com isso, em nada se estaria desviando da noção posta de igualdade tributária, muito antes o contrário, é desta diferenciação proporcional que se possibilita a efetivação do equilíbrio fiscal e a justa arrecadação tributária.

Embora possuindo dimensões conceituais distintas, tanto as imunidades quanto as isenções se assemelham no tratamento recebido, posto que visam possibilitar a formação de uma igualdade tributária. As contingências sociais convergem para a efetivação do princípio da diferença trazido por Rawls, posto que somente através da diferenciação justa é que se torna viável o tratamento igualitário de contribuintes com realidades tão distintas.

Mais que isso, a igualdade tributária, também há que ser notada quando da distribuição de competências e, conseqüentemente, da distribuição da carga tributária, posto que, é neste momento, sobretudo, que se vislumbram privilégios e discriminações, sendo, aqueles que menos contribuem, por falta de recursos, os menos guarnecidos, num tratamento que foge à idéia de justo e ao compromisso contratual firmado nos primórdios.

É neste ponto que entra questão da capacidade contributiva, abarcada por nossa Constituição e que prescreve ao sistema tributário nacional o alicerce na progressividade de tributos a fim de se observar as possibilidades econômicas dos contribuintes.

3.1.1 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA¹³

Tal princípio, como posto anteriormente, abarca a questão da igualdade, contudo de modo mais específico, acompanhando o caso concreto com uma grande proximidade.

A relevância deste princípio é incontestável, sendo tido por uns como o princípio característico e basilar da atividade tributária, sendo o esteio e alicerce de toda a justiça distributiva, ao lado é claro do princípio da igualdade.

A *posteriori*, desenvolveu-se a idéia de capacidade contributiva potencial que traz a mesma mecânica da acima exposta capacidade contributiva absoluta.

Godoi (1999, p.192) nos esclarece que:

A relação entre igualdade e capacidade contributiva é para nós a relação entre um princípio maior (que engendra um direito individual fundamental e se aplica a todo e qualquer ramo do direito) e um subprincípio que se consubstancia na eleição (por vezes expressa na constituição) de um critério fundamental não o exclusivo - para operar, na seara tributária, aquele princípio maior. É o princípio da igualdade como um princípio maior, e tomar o princípio da capacidade contributiva como subprincípio que opera a igualdade, permite que se superem as aparentes antinomias geradas pelo conflito entre capacidade contributiva e medidas de “extrafiscalidade”.

Destarte, não há que se falar em subsunção de um princípio por outro, dada a teoria de balanceamento de princípios, trazida à baila por Ronald Dworkin. Por tal teoria não se determina o princípio mais importante frente ao de importância inferior, todos os princípios possuem caracteres que os tornam únicos e igualmente relevantes, ocorre, porém que, tomando por base o caso concreto, há que se optar, por vezes, pelo princípio que mais se adequa à circunstância.

No caso da distribuição da carga tributária, tem-se que quando da determinação de isenções, prêmios, alíquotas reduzidas, há que se observar o princípio que mais se adequa ao caso do contribuinte a ser favorecido. Nestes termos, em nada se burlaria a noção de justiça distributiva e do princípio da diferença.

Há que se destacar que o princípio da capacidade contributiva funda-se na teoria do sacrifício, na qual verifica-se que os encargos tributários devem ser distribuídos de modo a gerar o mesmo tanto de inconvenientes a todos, sem privilégios ou discriminações.

3.1.2 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM A

¹³ “Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)”

§ 1º. - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
(...)”

TEORIA DA SOLIDARIEDADE¹⁴

O princípio da solidariedade exige uma colaboração ao interesse geral em função da riqueza de que se disponha, com independência do ‘sacrifício’ subjetivo que isto suponha e da ‘utilidade’ que se perceba dos serviços públicos. A capacidade econômica constitui a projeção do princípio da solidariedade sobre a distribuição das cargas públicas.¹⁵

Ao observar-se a proposição supra, em muito vislumbra-se nela resquícios de uma teoria contratualista, sobretudo, quando se refere à idéia de “sacrifício” subjetivo, ou seja, daquela abdicação de uma parcela de benefícios individuais em prol do desenvolvimento justo e equânime do grupo.

A teoria da solidariedade teve em Proudhon(1998) seu maior expoente. Nesta abarca-se também a idéia de um “sacrifício proporcional” dos indivíduos enquanto individualidades em prol do todo, que a sociedade contratual de Rousseau.

Difícil faz-se a dissociação desta teoria da noção de igualdade tributária, posto que nesta preserva-se a proporcional igualdade do grupo a fim de se evitar disparidades sociais por demais aviltantes; ocorre que na teoria da solidariedade o princípio da diferença perde um pouco de seu brilho e a justiça distributiva exige um esforço grandioso de cada um. Ao passo que o princípio da igualdade tributária, embora utilize-se também de critérios proporcionalizantes, acaba por evitar um sacrifício extremo de um determinado indivíduo ou grupo que se afinize por um determinado fator.

Há que ressaltar, contudo, que mais uma vez a teoria do sopesamento de princípios de Dworkin(2005) agiria de modo a harmonizar a questão, demonstrando o caso em que mais viável se apresentaria o uso e a prevalência de um ou de outro princípio.

Marciano Seabra de Godoi(1999) exemplifica a questão com um caso de um pobre que possui uma renda total de x e de um rico que possui a renda y, não sendo justo que se exija do pobre o mesmo quantum de encargos que do rico se poderá exigir. Nestes termos, há que se sacrificar mais ao rico a fim de que se promova um equilíbrio final, no qual haja observância nítida da capacidade contributiva de cada um.

A necessidade de um sacrifício, seja ele maior ou menor, dependerá do caso in concreto e por isso, há que se sopesar tal princípio com o referente à igualdade tributária, posto que, embora muito semelhantes, se diferem, como ocorre entre este o princípio da capacidade contributiva.

A teoria da solidariedade, atenta para questões moralizantes e filosóficas que por vezes apresentam-se de difícil comprovação real, entretanto, à medida em que esta se associa à

¹⁴ “No regime da CF 88, a solidariedade do grupo é o princípio de justiça que fundamenta as contribuições sociais de natureza previdenciária incidentes sobre a folha de salários, embora não o seja relativamente às que recaem sobre o faturamento e o lucro. A solidariedade fundamenta ainda as contribuições profissionais e as econômicas.” TORRES, Ricardo Lobo. *Solidariedade...*, p. 304, In GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário. Dialética. 1999, p. 208.*

¹⁵ MOLINA, Pedro M. Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal - Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 94. In GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, Igualdade e Direito Tributário. Dialética. 1999, p. 220.*

idéia da proporcionalidade trazida pelo princípio da igualdade tributária, mais fácil se faz sua concretização.

À medida em que se distribuem os encargos tributários de modo a privilegiar àqueles que menos condições possuem de corresponderem à expectativa governamental, mais se estará observando a igualdade tributária à luz do princípio da diferença e mais concreta se fará a justiça tributária. Ademais, quanto maior a relação deste tratamento desigual com a idéia trazida pela teoria da solidariedade, menor será grau de descontentamento dos contribuintes frente ao tão medonho pagamento de tributos.

Em suma, a necessidade de uma estruturação que permita a efetivação plena da democracia, tomando por base noções sólidas de uma justiça capaz de alterar realidades e posturas sociais é premente.

Uma justiça distributiva, embora adquira por vezes aspectos utópicos e impraticáveis, se baseada em um Estado Democrático de Direito, passível de abarcar diferenças e respeitá-las integralizando a todos - indivíduos e grupos - em procedimentos que evocam a igualdade, nada mais é do que um passo para a tão desejada harmonização social e econômica.

A democracia traz consigo a virtude da justiça e nesta vislumbra-se, em germe ainda, uma igualdade, uma liberdade latentes e a se procedimentalizarem.

O Estado Democrático de Direito é o esteio ideal para a viabilização de uma justiça distributiva, por trazer em si a noção procedimental da mesma, despregando-se das concepções utilitaristas.

O princípio da igualdade tributária é a materialização de uma justiça distributiva, já que toma por base as mesmas noções trazidas por aquela, porém em grau mais concreto, já que abarca especificações casuais e tratamento proporcional à situação econômica dos contribuintes.

A justiça distributiva é um aprimoramento da idéia de justiça tributária, na medida em que leva em conta questões principiológicas e constitucionais relacionadas a esta última. A primeira humaniza a última, proporcionando-lhe um tom mais justo e eficaz.

O princípio da capacidade contributiva tem em si embutido a idéia de uma teoria do sacrifício, o que o aproxima da idéia de uma teoria da solidariedade, difundida por Proudhon(1998) e que merece ser considerada quando da distribuição de encargos tributários.

A teoria do sopesamento de princípios de Dworkin é de fundamental importância quando da necessidade de se aplicar o princípio da igualdade tributária frente ao da capacidade contributiva.

A distribuição das cargas tributárias far-se-á mais justa à medida que houver um balanceamento principiológico cada vez mais apurado e que possua como finalidade maior a manutenção das bases contratualistas firmadas, garantindo a felicidade do grupo, ainda que para tanto sejam necessários alguns sacrifícios.

4. 3.2 PRINCÍPIO DA PRATICIDADE

O princípio da eficiência, já há muito inserto e atuante no ordenamento pátrio, consolida-se de modo expresso no art. 37 da CR/88 em virtude da EC/19 de 1998. Consolida-se explícito o presente retor constitucional à medida em que vem ganhando

maior espaço a idéia de Administração Gerencial, que tem como parâmetro a gerência da atividade administrativa de modo a afastar os vícios arraigados na Administração até então burocrática.

João Batista Gomes Moreira(1998), de modo bem claro vem esclarecer que:

Princípios são generalizações de normas, valores-sínteses ou balizas que orientam a produção, sobretudo a interpretação e a aplicação do Direito, dando coerência e consistência ao sistema normativo. No caso, o princípio da eficiência, além de cumprir esse mister em relação à Constituição toda e, em particular, ao regime jurídico da administração pública, tem, de forma mais restrita, o papel de orientar a interpretação teleológica da reforma administrativa (MOREIRA, 1998).

Com tal gerenciamento se visa, em toda a Administração Pública, evitar atuações que desprestigiem a efetiva realização do ideal administrativo.

Carvalho Filho (2006, p. 20), esclarece que, “A eficiência transmite sentido relacionado ao modo pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; a idéia diz respeito, portanto, à conduta dos agentes.”

Na esfera tributária tal eficiência também se faz exigível, haja vista tratar-se de atividade de administração pública, exercida pelos órgãos fazendários.

Em muitos momentos, a própria legislação tributária traz aspectos burocratizantes que dificultam a atuação eficiente da Administração Tributária. Sendo assim, nestes casos sobreleva-se a relevância dos princípios constitucionais de modo a se evitar perda da eficiência administrativa e se privilegiar a justiça fiscal no caso concreto. Para tanto aparece o princípio da praticidade¹⁶, um tipo de instrumentalizador do princípio da eficiência na esfera tributária. Tal princípio há muito implícito, pode ser percebido no art. 150, §7º da CR/88.

O princípio acima destacado nada mais é que um conjunto de meios e técnicas instrumentalizadoras das normas tributárias de modo a aplicar (bem como elaborar) da maneira mais simples possível(sem muita burocratização) a legislação às situações já individualizadas que acometem a realidade tributária.

É bom destacar que, com tais práticas criam-se espécies de cláusulas gerais que abarcam vários casos concretos com pontos comuns entre si. Tal se dá, é claro, o que não poderia de modo algum deixar de ser, sem que se firmem princípios constitucionais, que na verdade são balizadores do próprio poder de tributar.

¹⁶ “Dá-se o nome de praticabilidade a uma série de recursos, utilizados pela lei ou por atos normativos da Administração Pública, que se destinam a simplificar e facilitar a execução em massa das normas. (...) Entre tais recursos, encontram-se somatórios, tetos máximos, presunções, ficções e limites numericamente definidos.” DERZI, Misabel Abreu Machado in BALEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 580.

A preocupação em se preservar os princípios estruturantes das relações tributárias, como isonomia, segurança, justiça e economicidade na fiscalização e arrecadação se redobra em face de toda e qualquer prática que de um modo ou de outro venha a relativizar ou mesmo tornar mais abertos alguns destes postos acima, ainda que visando preservar aspectos e valores caros à administração tributária.

Tomemos por base o que se dá em face da substituição tributária propriamente dita, ou “para frente”. Neste caso há a inserção de um terceiro sujeito na relação jurídica estabelecida entre fisco e contribuinte de modo a possibilitar a atribuição àquele da obrigação de antecipar o pagamento de valor referente a fato gerador presumido e que em ocorrendo justificará o prévio cumprimento da obrigação gerando posterior ressarcimento ao substituto em face da cadeia plurifásica de tributação. Ocorre que na realidade o que acaba por prevalecer é uma instituição de tributação definitiva sobre o substituto (trazendo uma prática monofásica frente a impostos que não comportam tal estrutura de arrecadação) o que fere de morte princípios caros ao Direito Tributário como a isonomia, a segurança e a justiça em tais relações.¹⁷

Com dignidade a ser exaltada Heleno T. Tôrres digrede quanto aos motivos exarados para se justificar a utilização, por vezes indevida, do mecanismo da substituição tributária “para frente”, fala-se aqui da restrição à sonegação fiscal e da elevação do ideal de praticidade, veja-se:

Por isso, mesmo se reconheçamos ser da maior indagação os motivos apresentados acima (combate a sonegação e praticidade), porque todo tributo deve ser de fácil arrecadação e porque é dever do Estado coibir toda e qualquer prática de ilícito, mormente os de natureza tributária; mas que tudo venha acompanhada de práticas constitucionais e legítimas, pois todo contribuinte tem o direito legítimo de submeter-se a uma tributação que respeite os limites constitucionais, antes que justificada por qualquer espécie de interesse prático ou de comodidade arrecadatória.¹⁸

Derzi (1988) ilustra a utilização adequada de tal princípio ao mencionar a utilização do método estimativo, com base em atividades iguais ou similares, em relação aos empresários que não têm livros fiscais. Neste caso serão usadas técnicas de presunção que

¹⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional – Classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). Revista da ABDT.

¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – Regime Constitucional – Classificação e relações

acabarão por, em muito, simplificar o procedimento tributário administrativo.

É de se observar que o princípio em tela não abrange somente a esfera de aplicação da norma tributária, vai além, alcança a própria elaboração da norma de modo a promover normatização mais simples e que abra caminho para uma análise de adequação da norma ao caso concreto a fim de facilitar a atuação dos órgãos fazendários.

Com base na praticabilidade se pretende que a norma inferior facilite a execução da superior que a antecede e ao mesmo tempo simplifique, de antemão, os preceitos que ela mesma vem a editar. Com tal prática, menos complexa se torna a atividade fiscal já que a análise caso a caso, demorada e repleta de burocracias, passa a diminuir.

No que tange ao direito à propriedade, o princípio da praticabilidade se materializa na própria estrutura criada pelo Estatuto da Cidade, ao elencar a “extrafiscalidade” como um dos caminhos a serem utilizados para se conseguir alcançar função social da propriedade, nesta medida, o instrumento da “extrafiscalidade” permite maior eficiência ao Poder Público no ato de publicizar bens que estavam retidos, improdutivamente, na esfera privada.

Ademais, convém destacar que a aplicação de tal princípio justifica-se pelo que Derzi (1988) denomina de “estado de necessidade administrativo”. Esclareça-se que tal circunstância delinea-se pela “desproporção muito acentuada entre a incumbência, o encargo que a lei cria para a Administração com a execução e a capacidade que os órgãos fazendários dispõem para prestar o dever” (DERZI, 1988, p., 267).

Anda bem o operador do direito ao fazer uso de tais técnicas, bem como agrega valor ao Direito Tributário, tanto a doutrina como a jurisprudência que se debruça sobre tão relevante temática. É de se destacar, porém, a necessidade de vigilância constante frente a tais práticas desburocratizantes para que as mesmas não suprimam ou minimizem princípios de alta monta e que devem primar nas relações tributárias. Há que se buscar praticabilidade tributária sim, porém envolta em um manto bem talhado por ideais de igualdade, segurança, proporcionalidade, razoabilidade e justiça fiscal.

No que tange à discussão alvo deste trabalho, o princípio da praticidade destaca-se à medida que justifica a facilitação dos meios de realização da função social da propriedade postos no Estatuto da Cidade e que se materializam, no aspecto tributário, através da

“extrafiscalidade”.

A função extrafiscal do tributo, que deveria estar num patamar superior ao da função fiscal, ponto controverso e destacado neste estudo, ao compor estrutura do Estatuto da Cidade como mecanismo realizador de função social da propriedade, concretiza de forma prática, objetiva e direta o ideal do Estado Democrático de Direito.

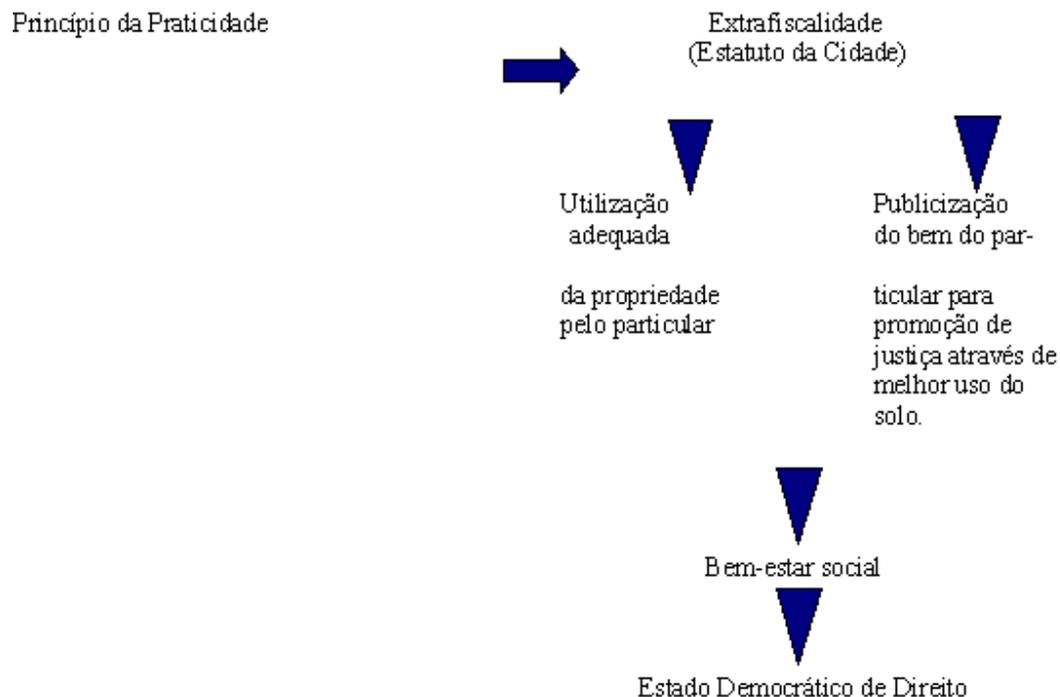


Figura 3 – Ressonância do Princípio da Praticidade

5. 3.3 PRINCÍPIO FEDERATIVO – O FEDERALISMO PODE INFLUENCIAR NA OBTENÇÃO DE UMA EQUÂNIME DISTRIBUIÇÃO DE RECEITAS.

Iniciando qualquer questionamento em torno da questão federativa, vale antes destacar a diferenciação existente entre as formas de Estado (unitário, regional, autonômico e federal). A necessidade de descentralização do poder emana de uma construção social-democrática do papel do Estado e de sua relação com os grupos contratualmente dispostos. A necessidade de se preservar a igualdade, vista aqui como sendo a “justiça procedural”, faz com que se torne premente uma descentralização, seja de poderes, seja de riquezas. Embora pareça incoerente, a igualdade acaba por ser privilegiada em um Estado descentralizado, posto que sem a verificação das diferenças, grupais ou individuais, não há como serem aplicados critérios igualitários.

Com relação ao Estado unitário, tem-se que este privilegia apenas um centro produtor de normas, o que acaba por afastar-se de um processo democratizante e igualitarista.

O Estado regional já permite uma certa descentralização das decisões administrativas, contudo, apresenta-se ainda como intermediário entre um Estado unitário e um Estado federal.

Já o Estado autônomo apresenta caracteres diferenciadores, à medida que admite graus diferenciados de autonomia entre as regiões.

Com relação ao Estado federal, destaca-se que este é o que mais se afiniza com os ideais democráticos.

Explana o professor José Luís Quadros Magalhães:

O Estado Federal brasileiro tem uma característica que é essencial para o aprofundamento do processo democrático: confere autonomia política a organizações estatais territorialmente menores, e por isso mais próximas e mais sensíveis às diretrizes apontadas pela comunidade. Quanto mais poderes conferidos aos Municípios, maior é a possibilidade de se construir o Estado democrático. Obviamente que não será apenas a descentralização política, administrativa, legislativa e judiciária o fator responsável pelo funcionamento da democracia participativa, legitimadora das mudanças sociais e econômicas permanentes, mas este é um pressuposto necessário que será complementado por outros fatores, como a própria estrutura organizacional (MAGALHÃES, 1997, p. 50).

Destaca-se, contudo, a necessidade de uma explicação mais detida acerca da noção de 'descentralização' a ser utilizada de modo conveniente no presente estudo.

Há que se ressaltar que pode haver descentralização sem que para tanto verifique-se a presença de um Estado Federal, é o que Kelsen (1998) chama de descentralização estática, como se dá nos países unitários em que há normas que só se aplicam em determinadas partes de seu território.

Não obstante, quando a norma que vige em determinado território emana de órgão legislativo nele próprio estruturado ter-se-á então uma descentralização dinâmica. Tal é a que prega o federalismo e é a que será utilizada no decorrer do texto, sem a adjetivação.

Bothe (1995, p.9-10), apresenta os principais argumentos favoráveis à manutenção da forma federal, os quais reproduziremos de forma bastante sucinta.

O primeiro e o segundo argumentos associam-se de certo modo ao princípio rawlsiano da diferença, vendo-se neste um dos meios de se garantir o exercício da igualdade, posto que vêem no federalismo um meio de se privilegiar a diversidade e particularidades históricas e de garantir maior proteção das minorias políticas (se estiverem separadas em espaços geográficos definidos).

Outros argumentos há que se relacionam com o aspecto da eficiência da atuação estatal, procurando viabilizar de modo mais direto o fomento da igualdade e das liberdades, sendo eles: a atenção dada pelo Estado Federal à subsidiariedade (princípio segundo o qual se atribui competência à comunidade menor, que poderia solucionar mais adequadamente o

problema, por estar mais próxima) e à própria verificação da eficiência no agir estatal frente às vontades sociais.

Contudo os argumentos mais relevantes para o presente trabalho se consubstanciam no fato de o federalismo assegurar a liberdade - divisão vertical do poder - com fortalecimento da liberdade individual; e de promover a democracia.

Ao abordar a questão federalista e sua relação com a distribuição de receitas, Heinz Laufer(1995), nos esclarece que:

Também no âmbito econômico, uma organização estatal federativa pode eventualmente ser mais eficiente. Embora o princípio da igualdade, que se concretiza na uniformidade e na equivalência das condições de vida, seja válido também para a federação e seus membros, ele se realiza mais facilmente através da pluralidade e da concorrência do que do unitarismo e do centralismo (LAUFER, 1995, p.40).

Destaca-se que a igualdade posta acima abarca um determinado grupo de instituições asseguradoras de oportunidades no campo educacional e cultural para pessoas equivalentemente motivadas e mantenedoras de cargos disponíveis a todos. Ocorre que se as desigualdades de riqueza excedem um determinado patamar, tais instituições são ameaçadas. Por isso os tributos, que são o principal ingresso financeiro do Estado, juntamente com os dispositivos do ramo da distribuição devem prevenir o excesso a tal limite.

A formação do limite aqui exposto deve, é claro, determinar-se por juízo político carregado de bom-senso e balizamentos rígidos. Daí a importância dos princípios e das imunidades, que, consoante ensinamentos de Baleeiro (1999), apresentam-se como “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Para que se dê credibilidade a este aspecto, mostra-se interessante a questão da proporcionalidade de impostos com relação às despesas, criando parte importante de um esquema tributário mais eficaz.

Ressalta-se que, em caso de um esquema realmente operante, a eficiência de impostos proporcionais poderia interferir com menos incentivos fiscais e gerar amplas possibilidades ao ramo da distribuição.

Com relação ao ramo de transferência, tem-se que este é o responsável pelo estabelecimento do mínimo social; ou seja, tal ramo deve levar em consideração, para seu pleno funcionamento, as necessidades do grupo e o respeito a pretensões variantes.

Neste ponto, constata-se que somente a apresentação e o fomento de um sistema altamente competitivo de preços, como o vigente, não é suficiente ao efetivo funcionamento deste ramo governamental; sendo assim, vê-se que não pode tal sistema ser unicamente considerado na distribuição de recursos, contudo, esta é de extrema necessidade.

Então, usando como esteio a teoria rawlsiana, encara-se o ramo da distribuição, cuja tarefa consiste em preservar a justiça aproximada, em parcelas distributivas, mediante tributação e ajustes aos direitos de propriedade.

Os dois aspectos apresentam-se como procedimentalização presentes em um Estado de Democrático de Direito, e que visam, por si, assegurar iguais liberdades em uma democracia de proprietários, igualdade de direitos pré-estabelecidos e de oportunidades. A construção de uma justiça distributiva em que se aproveite a federação como alicerce para manutenção da democracia e suas bases, acaba por ligar-se à questão da

(re)distribuição das receitas públicas, já que pela mesma torna-se viável a realização procedimental da justiça.

As receitas públicas podem ser divididas em três grupos com nuances bem peculiares. O primeiro deles, e em declínio, é o das receitas originárias (são aquelas advindas do patrimônio do próprio Estado. Sendo que patrimônio, aqui, deve ser entendido em sentido amplo, englobando serviços, exploração de bens, monopólios e etc). O segundo grupo compõe-se pelas receitas derivadas (são provenientes da atividade de particulares, ocorrendo uma transferência do âmbito privado para o público, através de legislação infraconstitucional específica; é praticamente a receita tributária). Por fim, encontram-se as receitas transferidas (são aquelas possuidoras de natureza patrimonial tributária. Não possuem caráter originário ou derivado, porém qualquer uma destas pode vir a ser transferida ao Poder Público).

A receita é gasta com finalidade pública. Qualquer gasto tem finalidade pública. Quem gasta é o Poder Executivo. O gasto está vinculado ao orçamento, que apresenta-se devidamente regulamentado pela Lei 4.320/1964.

Com relação aos gastos acima mencionados, tem-se que estes se subdividem em despesas correntes (de custeio), destinadas à manutenção da máquina pública e em despesas de capital (com investimentos), destinadas ao incremento da atividade pública.

Não obstante, ainda que a Constituição atual tome por base o federalismo e os princípios democráticos, a distribuição equânime de riquezas apresenta-se em desalinho com a vontade social. É daí que se verifica o descontentamento popular ao se pagar tributos, tal não se dá somente porque tal pagamento é “ruim e oneroso” (foram as próprias partes que o acordaram), tal se dá porque o repasse dos mesmos não satisfaz às vontades coletivas ou individuais (ou seja, uma das partes contratantes está deixando de cumprir sua parte da maneira devida).

Evidente se faz a reforma das mentalidades a fim de que a justiça distributiva possa reestruturar a atuação estatal e fazer emergir a satisfação social frente ao governo (que é de todos) proveniente da manutenção da igualdade com o aditivo da liberdade.

Não há como se desvincular o Estado do compromisso assumido, contudo, tal tentativa é algo corriqueiro. O fortalecimento da noção de federação e de descentralização, a distribuição mais equânime de receitas e o aproveitamento justo das mesmas, apresentam-se como alternativas viáveis para a completa emersão do Estado Democrático de Direito, por vezes ainda submerso.

A justiça distributiva não é algo utópico, merecendo atenção e maiores questionamentos. Em suma, a necessidade de uma estruturação que permita a efetivação plena da democracia, tomando por base noções sólidas de uma justiça capaz de alterar realidades e posturas sociais são prementes.

Uma justiça distributiva, embora adquira por vezes aspectos utópicos e impraticáveis, se baseada em um Estado Federal passível de abarcar diferenças e respeitá-las integralizando a todos - indivíduos e grupos - em procedimentos que evocam a igualdade, nada mais é do que um passo para a tão desejada harmonização social e econômica.

A democracia traz consigo a virtude da justiça e nesta vislumbra-se, em germe ainda, uma igualdade, uma liberdade latentes e a se procedimentalizarem.

O Estado Democrático de Direito é o esteio ideal para a viabilização de uma justiça distributiva, por trazer em si a noção procedimental da mesma, despregando-se das concepções utilitaristas.

A descentralização de poderes, trazida pelo federalismo impulsiona a democracia e com ela a justiça, que acaba por culminar em uma distribuição mais equânime de riquezas, exigência posta, ainda que de modo implícito, desde firmado o pacto social e democrático.

4. A TEORIA DE RAWLS E A REALIDADE FISCAL-TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

É inerente ao ser humano a necessidade de se relacionar, de se agrupar de modo a favorecer até mesmo a sua própria sobrevivência individualizada.

O medo da solidão, a necessidade de trocas de experiências, a insegurança, dentro outros, são fatores psicossociais que contribuíram em muito para a formação dos aglomerados sociais.

Em vista das inúmeras distinções regionais e ideológicas que influenciam as posturas dos diversos grupos sociais formados desde os primórdios, há que se destacar o freqüente surgimento de conflitos intergrupais e dentro do próprio grupo. Sendo assim, aflorou também a necessidade de uma estruturação sócio-política que tivesse por fim a sustentação da paz e a manutenção do bem comum.

Neste contexto, insere-se a noção de contrato social firmado entre os membros que compõem um determinado grupo, a fim de que por este meio uma dita maioria (em termos quantitativos e de modo massificante) delegasse a uma minoria o controle e manutenção do grupo. Para tanto, fez-se necessária a cessão, por parte da maioria, de certas liberdades e autonomias e, em contrapartida, obrigou-se a minoria em agir com justiça e equidade, suprindo as necessidades do todo sem perder de vista a noção de justo e a proteção ao bem comum.

Aristóteles (AZEVEDO, 1983, p. 11 – 12) exprimiu que:

Considera-se como injusto aquele que viola a lei, aquele que toma mais do que lhe é devido, como também aquele que mais viola a igualdade (tomando, no que respeita às coisas más, menos do que sua parte), de sorte que evidentemente o homem justo (a contrário) é, portanto, o que observa a lei e respeita a igualdade.

Nos tempos atuais, muito se tem perdido daquilo que se convencionou, gritantes desigualdades consomem a harmonia sócio-econômica afetando outros setores da vida social.

A fim de que tais desigualdades venham a minimizar-se, necessário se faz que sejam repensadas as bases sócio-econômicas e políticas, de modo a possibilitar a desconcentração de riquezas.

Em consonância com o pensamento de Derzi (1999), não há que se falar em Direito Tributário sem que este sirva como vetor de distribuição de riquezas, daí a intrínseca relação do mesmo com a justiça distributiva.

Em suma, a finalidade deste esboço pode ser resumida na lúcida colocação de Plauto Faraco de Azevedo, para o qual:

Da cupidez e da injustiça na participação dos bens deriva a projeção externa da violência – a guerra, normalmente limitada e intermitente, embora podendo assumir, a qualquer momento, dimensão mundial.

Daí vem a urgente necessidade de modificar tal estado de coisas de que apenas poucos se beneficiam, em meio a uma paz marcada pela fragilidade, enquanto a maioria das pessoas permanece afastada dos elementos tangíveis e intangíveis da cultura, vivendo em um estado próximo da animalidade pura.

Não se pode ignorar que, na moldagem deste quadro, acha-se o discurso humano, sofisticado, codificado, para ser inteligível apenas por alguns, destinado a ocultar a verdade cuja singeleza pode ser expressa em poucas palavras a todos acessíveis. (AZEVEDO, 1983, p. 34)

Nestes termos, eis aqui o fim primeiro do pensamento a ser estruturado, realçar a verdade (que teima em se fazer obscura), sem requintes e preleções.

A noção de justiça é trabalhada há séculos por filósofos e pensadores das mais diversas esferas do pensamento. Contudo, tal conceito ainda é, hoje, um dos mais confusos e questionáveis no campo do pensar.

Tal se dá, como nos explica Perelman (1996), pelo fato de existirem duas fórmulas distintas com relação à noção de justiça. A primeira observa a justiça no âmbito concreto e a segunda é tida como justiça formal.

Com relação à justiça concreta, relacionam-se algumas concepções mais correntes e em que nada se conciliam. Vale destacar:

1) – a cada qual a mesma coisa – consoante tal concepção não há que se levar em conta as dissonâncias que distinguem os seres, todos, indiscriminadamente, devem ser tratados da mesma forma.

2) – a cada qual segundo seus méritos – não há que se exigir, aqui, a plena igualdade, mas sim o tratamento proporcional ao mérito dos seres, ou seja, àquilo que se relaciona aos caracteres dos indivíduos pertencentes a um mesmo grupo, ou grau meritório. A problemática que se verifica, contudo, relaciona-se à determinação e quantificação do mérito em comento.

3) – a cada qual segundo suas obras – observa também o critério da proporcionalidade, entretanto é tida como uma concepção que não é moral, já que só leva em conta o resultado da ação e não a intenção ou o esforço.

4) – a cada qual segundo suas necessidades – relaciona-se àqueles que compõem uma determinada categoria tendo em vista semelhança de suas necessidades. Associa-se à noção de caridade, contudo, para que sua aplicabilidade se torne viável, necessário se faz uma determinação destas necessidades tidas por essenciais.

5) – a cada qual segundo sua posição – é a mais aristocrática das fórmulas de justiça.

6) – a cada qual segundo o que a lei lhe atribui – Perelman (1996) elucida-nos que tal fórmula nos permite dizer que um juiz é justo quando aplica a mesma lei a casos iguais. E. Dupréel (1996, p.8) qualifica tal fórmula como sendo uma “justiça estática”, por basear-se na manutenção da ordem estabelecida, e, ademais, a opõe a todas as outras fórmulas, por considerá-las formas da “justiça dinâmica”, ou seja, modificadoras da ordem, das regras que estão preestabelecidas.

Com relação à justiça formal, tem-se que esta associa-se à noção de igualdade. Sendo este um ponto comum nas abordagens seculares feitas em torno desta questão. A igualdade é o denominador comum em todas as fórmulas elencadas acima, e é por ela que se consegue, de algum modo, uma certa harmonia conceitual acerca da justiça, em meio a tanta confusão, ou melhor é quando se fala em justiça formal que se consegue um consenso.

Como ressalta Perelman (1996, p. 14):

A idéia de justiça consiste numa certa aplicação da idéia de igualdade. O essencial é definir essa aplicação de tal forma que, mesmo constituindo o elemento comum das diversas concepções de justiça, ela possibilite as suas divergências. Isto só é possível se a definição da noção de justiça contém um

elemento indeterminado, uma variável, cujas diversas determinações ensejarão as mais opostas fórmulas de justiça.

Quando em comento à questão, Tourtoulon (1993) esforçou-se por reunir as diversas concepções em tendo por objetivo a determinação de uma justiça perfeita com base na igualdade, contudo, há que se destacar que tal perfeição não é possível, somente se podendo alcançar uma igualdade relativa e à medida em que se aproximem desta as diversas concepções de justiça, aí sim ter-se-á uma maior possibilidade de se alcançar a perfeição. “As possibilidades de realização aumentam à medida que as outras concepções igualitárias vão se afastando desse ponto situado no infinito” (TOURTOULON, 1932, p.15).

Os filósofos gregos tinham a justiça como sendo uma virtude individual. Nas Institutas de Justiniano pode-se verificar: “justiça é o propósito constante e contínuo de dar a cada um o que é seu”.

Em Platão a justiça é vista como uma virtude suprema, sendo a harmonizadora de todas as outras. Quanto à Aristóteles, tem-se que este distinguia entre uma justiça universal (leis e exigências da vida social) e uma justiça particular na qual se considerava a igualdade. Nesta última concepção vislumbrava uma justiça distributiva e uma justiça corretiva (que servia como recurso quando viciado o processo de distribuição). (PLATÃO, 1976).

Há que se destacar que as posteriores tentativas de se definir a justiça foram, direta ou indiretamente, influenciadas pelo pensamento aristotélico.

Ao analisar o pensamento Kantiano, Bobbio (1995) explana que as várias teorias de justiça que foram sustentadas na história do pensamento jurídico visam alcançar o fim último do direito. Nestes termos, elenca três possíveis grupos de argumentos que tentam solucionar a questão:

I – a justiça é ordem – tal teoria considera como fim último do direito a paz social e tem em HOBBS o seu expoente. Entende que, quando o homem criou o ordenamento jurídico tinha por exigência básica a saída do estado de guerra e de anarquia.

II – a justiça é igualdade – tal concepção é a mais antiga e tradicional, tendo sua derivação do pensamento aristotélico e entendendo o fim do direito como sendo o de garantir a igualdade, seja nas relações interindividuais (onde se vislumbra a chamada justiça comutativa), seja nas relações Estado/indivíduo (sendo esta conhecida como justiça distributiva). Não basta, ademais, o estabelecimento de uma ordem qualquer, esta necessita ser justa e tal significa “respeitar a igualdade”.

III – a justiça é liberdade – o fim último do direito para esta teoria é a liberdade, devendo ser esta entendida como a liberdade externa. O direito, aqui, é visto como um conjunto de limites às liberdades individuais, de modo a assegurar a incolumidade da esfera de liceidade de um até o momento em que também este não lese a esfera dos outros. A esta teoria enquadra-se o pensamento de Kant. (BOBBIO, 1995, p 20)

Pound (1976, p 20), ao comentar o pensamento de Radbruch, explica que:

Radbruch sustenta que estão entre si, em antinomia radical, a justiça, no sentido de relação ideal entre os homens, a moral, no sentido do desenvolvimento ideal do caráter individual, e a segurança, no sentido de assegurar-se, aos homens, liberdade de agressão por parte de outros homens e boa fé por parte dos mesmos

nas relações gerais da sociedade.

Rawls, Nozick¹⁹ e Dworkin são tidos como os intelectuais da “nova defesa da democracia liberal”. A teoria da justiça em Rawls é uma teoria do direito da sociedade civil e visa à reconstrução do contratualismo com base em um pacto instituído democraticamente. Sendo a justiça vista, por ele, como equidade, ou melhor, como esta organiza seus direitos e deveres, distribui seus benefícios e prejuízos e como direciona a cooperação social. Neste ponto sua teoria se afasta da concepção utilitarista ou consequencialista.

O alicerce de sua teoria é (neo)contratualista, o que o aproxima de Kant, Rousseau e Locke; e o agrega na luta contra o pensamento de Bentham.

Pound (1976, p 25.) explica:

No desenvolvimento posterior da teoria política e jurídica da justiça depois dos teólogos juristas espanhóis, a escola da lei da natureza dos séculos XVII e XVIII obedeceu a dois tipos: um individualista e o outro universal e, em certo sentido, socialista. No primeiro, que exerceu maior influência, podemos colocar Hobbes, Pufendorf, Locke e Kant, assinalando este o término dessa escola e o advento da escola metafísica do século XIX. Nesta última podemos colocar Grotius, Leibniz e Wolf. As duas escolas eram racionalistas e seculares. Esposavam, porém, teorias diferentes quanto à justiça. No primeiro tipo Hobbes e Pufendorf identificavam a justiça com a vontade do Estado, enquanto Locke, Rousseau e, depois destes, Kant, baseavam a justiça na síntese da liberdade e da igualdade. [] Kant separava a justiça da moral (conforme vimos que faz modernamente Radbruch, neo-Kantiano). Limitava a justiça ao governo da atividade externa dos homens e a moral ao desenvolvimento da vida interior. Para ele, a justiça era a liberdade externa de cada um, limitada pela liberdade igual de todos os demais.

A reação de Rawls à teoria utilitarista de Bentham se dá por entender aquele que tal teoria restringe a noção de pessoa. Por possuir uma natureza extremamente agregativa acaba por tornar-se insensível às diferenças. É o próprio Rawls quem explica seu posicionamento:

Cada pessoa possui uma inviolabilidade fundada na justiça que mesmo o bem-

¹⁹ Conforme esclarece Almir José Pilon, para se compreender bem o posicionamento doutrinário de Nozick é necessário ter em mente o seguinte: “Em Anarquia, Estado e Utopia, Nozick sustenta que não há justificção para os princípios de justiça de Rawls e que na verdade uma sociedade será tanto mais justa quanto mais anárquico-liberalizante. Quer dizer, Nozick é muito mais liberal do que Rawls: sua posição poderia ser chamada de 'libertarismo' para diferenciá-la do liberalismo. Segundo essa teoria, uma sociedade será justa se restringir-se à sua função policialesca: manter a segurança na sociedade. Evidentemente, essa forma de pensar possui raízes na tese de John Stuart Mill, a saber, que a única justificativa para a intervenção da sociedade na vida de um indivíduo é para evitar o dano físico ou psicológico. Por isso, a posição conservadora de Nozick não atribui nenhuma função social mais relevante ao estado como, por exemplo, zelar pela saúde e educação dos seus cidadãos. A posição liberal-social de Rawls sustenta que o estado deve zelar por estes bens públicos. Desse modo, o libertarismo de Nozick acaba sendo conservador na medida em que não coíbe uma visão próxima daquela expressa por Trasímaco em A República de Platão: justo é o direito do mais forte. Esta tese encontra muita simpatia nas sociedades que funcionam a partir de uma economia capitalista. Ela apóia-se numa espécie de 'ética' evolucionista baseada numa seleção natural do mais apto. Posição que, todavia, não alcança justificativa suficiente para uma visão adequada da justiça a partir desse seu apelo naturalista. A justiça é um fenômeno cultural e não natural.” PILON, Almir José. Liberdade e Justiça. Uma introdução à filosofia do Direito em Kant e Rawls. Sergio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre. 2002.

estar da sociedade como um todo não pode sobrepujar. Por isso, a justiça nega que a perda da liberdade por alguns possa ser justificada pelo bem maior compartilhado por outros. A justiça não permite que os sacrifícios impostos a alguns possam ser compensados pela soma maior de benefícios desfrutados por muitos. Em uma sociedade justa, por este motivo, as liberdades da cidadania igual são vistas como estabelecidas; os direitos assegurados pela justiça não são sujeitos à negociação política ou ao cálculo de interesses sociais (RAWLS, 1995, p 44)

Para caminhar pela teoria rawlsiana, ainda que abordando dela um aspecto ínfimo, ideal é a explicitação de sua noção de justiça, para que então se possa partir para outros pontos importantes a serem observados do pensamento de Rawls neste estudo. A definição rawlsiana de justiça:

Conjeturamos que a equidade das circunstâncias sob as quais o acordo é alcançado transfere-se para os princípios de justiça acordados; uma vez que a posição originária situa pessoas morais livres e iguais de uma forma equitativa entre si, qualquer concepção de justiça que adotem será igualmente equitativa. Daí a denominação 'justiça como equidade (RAWLS, 1981, p 33).

Com relação às concepções igualitárias, tem-se que, quanto à justiça distributiva, nos esclarece Tourtoulon (1932) que:

A justiça distributiva tem por objeto outra igualdade, aquela que leva em conta capacidade e esforços individuais na atribuição das vantagens. Sua divisa é: a cada qual segundo seus méritos; afastando-se da igualdade-limite, ela se aproxima das possibilidades de realização.

A teoria rawlsiana, em uma perspectiva tributarista e fiscalizatória, demonstra que uma doutrina que disponha acerca de economia política, deve, antes de tudo, incluir uma interpretação do que seja bem comum, tendo por base uma concepção de justiça. A aplicação dos princípios de justiça deve conduzir-se por critérios que destaquem a justa divisão de vantagens sociais.

Sendo assim, expõe-se que a teoria da justiça pressupõe uma teoria do bem, sendo este devidamente limitado por uma doutrina contratualista. Tais limites decorrem da prioridade da justiça sobre a eficiência e da prioridade da liberdade sobre as vantagens econômicas e sociais, seguindo-se o exposto por um Estado de Direito.

Para Rawls (2002b), a teoria da justiça pode ser considerada como um conjunto cuja parte ideal apresenta uma concepção de sociedade justa a qual devemos alcançar. A força da justiça, consoante Rawls (1981, p. 196-197), como equidade possui um princípio condutor segundo o qual: “cada pessoa deve ter um igual direito ao total sistema mais extensivo de iguais liberdades básicas, compatíveis com um similar sistema de liberdade para todos”, e uma regra prioritária pela qual: “os princípios de justiça devem ser alinhados em ordenamento léxico e, portanto, a liberdade só pode ser restringida por amor à liberdade” (RAWLS, 1981, p. 196-197.). Ademais, para que se tenha uma concepção adequada de justiça, urge que as instituições fomentem a virtude da justiça de modo a evitar qualquer manifestação contrária.

Rawls (2002b), em termos conclusivos em sua obra *Uma Teoria de Justiça*, considera a justiça, enquanto equidade, como uma concepção praticável.

Um sistema econômico atuante preocupa-se com a produção de recursos sociais destinados à provisão de bens públicos, e também com quem os recebe e mediante quais contribuições isto se dá. Para tanto o Poder Público subdivide-se em ramos (alocação, estabilização, transferência e distribuição) sendo que cada qual consiste de várias agências destinadas a preservar condições sociais e econômicas.

Concernente ao ramo da distribuição, cujos olhares pousam-se com maior cuidado neste estudo, tem-se que este possui a tarefa de preservar uma certa justiça, através de tributação e de ajustes nos direitos de propriedade.

As funções de tal ramo, porém, não pressupõem padrões utilitaristas, mas sim contratualistas, preservando o acordo firmado entre os indivíduos e grupos componentes do sistema sócio-econômico vigente.

Em detrimento às teorias intuicionista²⁰ e utilitarista, Rawls (2002b) sustenta que a tributação para que cumpra sua finalidade distributiva deve voltar-se de modo preferencial, seja direta ou indiretamente, às condições sociais que assegurem as liberdades iguais, adequadamente, os interesses a longo e médio prazos dos menos favorecidos sócio-econômico e culturalmente.

Com relação à liberdade, tem-se que esta pode ser vista por três ângulos: o dos agentes que são livres, o das limitações de que estão livres e do porquê tais agentes são livres ou não. Além disso, há uma visão privilegiada da 'igualdade democrática' em detrimento de uma suposta 'igualdade liberal', posto que, naquela primeira exige-se que se designem a todas as pessoas os direitos básicos iguais, enquanto que nesta última impera a competitividade excessiva e afasta-se o consenso.

Na teoria rawlsiana trabalha-se com conceitos que visam certa estabilidade para a construção de um determinado raciocínio, como no caso do princípio da diferença²¹, que visa ajustar a eficiência à justiça básica, buscando o equilíbrio competitivo e consensual, sem prejudicar, contudo, a igualdade.

²⁰ Vertente do utilitarismo apresentada por John Rawls no primeiro capítulo de *Uma Teoria da Justiça*.

²¹ Este princípio privilegia o que Rawls chama de igualdade democrática. Segundo o autor “chega-se à igualdade democrática por meio da combinação do princípio da igualdade equitativa de oportunidades com o princípio da diferença. Este último elimina a indeterminação do princípio da eficiência elegendo uma posição particular a partir da qual as desigualdades econômicas e sociais da estrutura básica devem ser julgadas. Supondo-se a estrutura de instituições exigida pela liberdade igual e pela igualdade equitativa de oportunidade, as maiores expectativas daqueles em melhor situação são justas se, e somente se, funcionam como parte de um esquema que melhora as expectativas dos membros menos favorecidos da sociedade.” (RAWLS, 2002b).

5. A IMPORTÂNCIA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO PARA O DESENVOLVIMENTO DE UMA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

Com base nas três teorias tradicionais relacionadas à democracia, pode-se dizer da primeira, que é a teoria clássica ou aristotélica, que nessa a democracia é tida como “governo do povo”, no que se opõe à aristocracia que é “governo de um só.

A teoria medieval toma por base a soberania popular e observa o caráter representativo da função do príncipe e a possibilidade de delegação de poder daquele para os súditos.

Quanto à teoria moderna ou de Maquiavel, tem-se que esta vê as formas de Governo como sendo essencialmente duas, a monarquia e a república, e a democracia apresenta-se como uma forma de república, sendo a aristocracia a outra forma.

Bobbio (1993, p. 322) explica que a teoria da soberania popular e a teoria dos contratualistas apresentam-se estreitamente ligadas devido ao fato de que:

o *populus* concebido como *universitas civium* é ele mesmo, na sua origem, o produto de um acordo (o chamado *pactum societatis*); uma vez constituído o povo, a instituição do Governo, quaisquer que sejam as modalidades da transmissão do poder, total ou parcial, definitivo ou temporário, irrevogável ou revogável, acontece na forma própria de contrato (o chamado *pactum subjectionis*). Através da teoria da soberania popular, a teoria do contratualismo entra de pleno direito na tradição do pensamento democrático moderno e torna-se um dos momentos decisivos para a fundação da teoria moderna de democracia.

Ao analisar a noção de democracia, vale destacar as duas tradições existentes na teoria democrática contemporânea, que são o elitismo democrático (cujos expoentes são Sartori e Bobbio) e o pluralismo (representado por Dahl).

Diferindo das teorias acima apontadas, Habermas entende que a solução do problema da participação política reside na idéia da existência de uma tensão entre capitalismo e democracia e também na insistência em que a democracia deve ser tratada no interior de uma teoria da relação entre Estado e sociedade. Por suas palavras, observa-se:

A teoria do discurso reveste o processo democrático de conotações normativas mais fortes que as encontradas no modelo liberal, entretanto mais fracas que as do modelo republicano. Uma vez mais ela retira elementos de ambos, combinando-os de uma maneira nova. Em consonância com o republicanismo, a teoria do discurso dá destaque ao processo de formação política da vontade e da opinião, sem, no entanto, considerar a Constituição como elemento secundário. Ao contrário, concebe os princípios do Estado constitucional como resposta consistente à questão de como podem ser institucionalizadas as exigentes formas comunicativas de uma formação democrática da vontade e da opinião. A teoria do discurso sustenta que o êxito da política deliberativa depende não da ação coletiva dos cidadãos, mas da institucionalização dos procedimentos e das condições de comunicação correspondentes (HABERMAS, 1995, p 117).

O aspecto procedimental (que valoriza os procedimentos e não os resultados em si, verificando já nos primeiros a manifestação da igualdade e das liberdades) da teoria habermasiana pode ser tido como ponto comum entre aquele e Rawls, já que este vê a justiça como equidade, bastando por si.

Esclarece-nos José Fernando de Castro Farias que:

A teoria da justiça de Rawls é, sobretudo, uma justiça puramente procedural, já que a justiça tem por objeto os procedimentos e não os resultados. A idéia de base de John Rawls é apresentar uma teoria 'distributiva' reconhecida como legítima por todos, em que a economia de mercado só pode ser verdadeiramente defendida como sendo, ao mesmo tempo, moralmente equitativa e economicamente eficiente (FARIAS, 1998, p 65)

Essa procedimentalização é característica dos pensadores que flutuam em busca de uma concepção contemporânea de Estado Democrático de Direito, na qual claramente se percebe a presença do princípio da justiça como sendo um dos procedimentos marcantes deste Estado.

Aliás, a análise principiológica é fortemente observada pelos liberais-democratas, já que são estes os procedimentos que sustentarão o Estado. Daí a crescente constitucionalização dos princípios, ressaltando-se muitos e evidenciando-se outros antes implícitos. Há que se destacar, entretanto, que mesmo aqueles ainda tidos como implícitos, hoje se apresentam com um resguardo e relevância cada vez maior.

Os princípios que regem a estrutura básica e buscam garantir um equilíbrio de preceitos de uma Constituição justa são, presumivelmente, postos a fim de se assegurar as liberdades da igual cidadania.

Perez Luño (1984) ao tratar da função dos direitos fundamentais no constitucionalismo contemporâneo constata existir uma nítida inter-relação entre aqueles e o Estado de Direito, sendo que “o tipo de Estado de Direito (liberal ou social) proclamado nos textos constitucionais depende do alcance e significado que neles se assina aos direitos fundamentais, que, por sua vez, vêm condicionando sua contenção pelo Estado de Direito em que se formulam” (PEREZ LUNO, 1984, p 19).

Ao se abordar, entretanto, a noção de Estado Democrático de Direito, questões as mais diversas são levantadas e a comprovação da existência ou não do mesmo gera discussões homéricas. Há que se destacar, porém, o esclarecimento que é oferecido por Baleeiro (1999, p. 9), segundo o qual:

A forma é apenas um dentre outros elementos que compõem a idéia de Estado Democrático. Compreendidos os seus fundamentos (art. 2º) e os seus objetivos (art. 3º), ao lado da forma, estão outros dados dela necessariamente integrantes, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça e a igualdade, enfim, as metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Enfim, Estado Democrático é antes noção de sistema político (ou de regime político, como prefere referir-se Burdeau), o qual abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotadas pela Constituição.

O Poder Público, através do ato de tributar, com seus inúmeros princípios delineadores, como o da legalidade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da irretroatividade, do não-confisco, da seletividade, visa, dentre outras metas, através da instituição de tributos, organizar a ordem tributária nacional, evitando que haja desigualdades e injustiças na arrecadação e distribuição do valor nacional arrecadado, buscando com isso uma manutenção do equilíbrio social e das formas do Estado Democrático de Direito.

Retrocedendo, momentaneamente, no entendimento jus-filosófico, alcançamos a teoria contratualista de Jean-Jacques Rousseau, pela qual o contrato social, também designado como pacto social, é o:

Conjunto de convenções fundamentais que, ainda que nunca hajam sido formalmente enunciadas, resultam implícitas na vida em sociedade, sendo a sua fórmula a designada de que cada um de nós coloca em comum a pessoa em seu total poderio, sob a suprema direção da vontade geral; em consequência, recebemos, cada um, uma parte indivisível do todo comum (ROUSSEAU, 1976, p.20).

Contudo, quando ocorre uma quebra nesse contrato social, e o recebimento, pelo indivíduo, de sua parcela indivisível do todo não ocorre ou não se apresenta equânime, o que se deve fazer?

Consoante Rousseau, toda intervenção do poder deve, para se justificar, constituir a vontade da nação, a expressão de um acordo exarado ou tácito.

Mas e se essa tal “vontade da nação” se fizer desgostosa, o que acontecerá?

Consoante moderno e esclarecido entendimento de Rawls (2002b, p.), “se o contrato for violado, não por uma minoria reprimível e sim pela própria maioria repressora?”.

Rawls digrede em sua obra que só há uma saída ética e democrática: a desobediência civil, a resistência passiva à lei iníqua, contra a legalidade sem legitimidade. (RAWLS, 2002).

Daí a definição de Rawls (2002b, p 404): “Vou começar pela definição da desobediência civil como um público, não violento, consciente e não obstante um ato político, contrário à lei, geralmente praticado com o objetivo de provocar uma mudança na lei e nas políticas de governo.”

Rawls (2002b) expõe que se os repetidos apelos de uma ou mais minorias (entendidas no presente contexto os cidadãos-contribuintes), em defesa dos seus direitos, não forem atendidos, cabe-lhes recusar a colaboração social. Em seguida, necessária se faz, “uma aliança cooperativa política das minorias para regular o nível geral de dissidência” (RAWLS, 2002b, p. 405).

Louis Trotabas, em sua obra Droit Fiscal, deixa clara, já no primeiro capítulo, a necessidade de um consenso entre as partes diametralmente posicionadas na relação fiscal, o fisco (representando o Estado) de um lado e de outro o contribuinte (representando os indivíduos que compõem a sociedade) (TROTABAS; COTTERET, 1973).

Verifica-se existir uma latente urgência em se analisar os meios de ação do fisco, que se traduzem pelo exercício do poder fiscal, e os limites das obrigações suportáveis pelos contribuintes, que acham sua expressão dentro da legalidade fiscal.

Com relação a essa passagem, vista sucintamente, do pensamento de Trotabas e Cotteret (1973), percebe-se uma suave consonância com a teoria apresentada por Rawls e acima prevista. Daí a utilização de ambos os pensamentos para servirem de paradigma na busca de uma teoria redistributiva consoante com o ordenamento jurídico brasileiro e acentada em parâmetros legais coerentes.

Trotabas e Cotteret (1973), ao tratarem das relações fiscais, acentuam a questão do difícil equilíbrio existente nas relações dos poderes destinados ao fisco e dos direitos do contribuinte, sendo que no encontro de tal equilíbrio se reduziria, acentuadamente, os problemas fiscais.

Consoante o presente tributarista, em matéria fiscal, as relações (fisco/contribuinte) conhecem um instrumento de referência precioso, que é o dinheiro; porém, por serem, em definitivo, tais relações, em dinheiro, é que as dificuldades de equilíbrio são tão grandes. Com efeito, acredita que o direito fiscal repousa sobre o velho princípio do consentimento do imposto, ou seja, dentro do exercício do poder fiscal, pela busca de uma colaboração ativa entre o contribuinte e o fisco.

Contudo o que fazer quando uma das partes em nada contribui para o devido equilíbrio das relações?

Por mais explícito que seja o consentimento, este terá sérias dificuldades para sobreviver ante o descaso governamental e o difícil e escasso repasse de receitas até então predominante.

6. TEORIA DO DISCURSO E PRÉ-TRIBUTAÇÃO

Para a ideal colmatação e uso da razão comunicativa Habermas (1997), estabelece as bases do princípio da democracia pelo qual se pretende garantir que o discurso jurídico dê azo ao emprego de argumentos pragmáticos e que interfiram concretamente na materialização do bem-viver.

Entretanto, é importante considerar que o discurso jurídico só alcança seu objetivo de promoção de bem-estar pela valorização daqueles que fazem parte da sociedade se abrir espaço ao princípio da soberania popular, pelo qual se verifica a exigência de que a legislação faça emanar a exata vontade dos cidadãos, com isso, conforme esclarece Souza Cruz (2006, p. 163), tais deixarão de ser meros destinatários e passarão a ser co-autores do próprio direito.

Habermas (1997) entende que os indivíduos são como membros de uma comunidade lingüística que interagem comunicativamente na busca de um entendimento sobre o mundo da vida. É a partir dessa busca pelo entendimento que a sociedade acaba por chegar ao consenso político e social sobre questões fundamentais para o grupo.

Quando a totalidade dos cidadãos convencionam, de modo ativo, uma ideal situação de fala em que a soma das vontades reflete o desejo da coletividade por uma qualidade melhor de vida o que se tem é a produção de direitos e garantias que privilegiam a idéia de igualdade e promovem justiça ainda que na prática haja dissensões quanto às políticas implementadas pelo Estado, delegatário do poder que emana do consenso popular.

O que se quer afirmar é que os cidadãos, ao participarem do discurso e produzirem por consenso suas regras e normas de conduta, determinam o que será ou não aceito pelo grupo e como se poderão aplicar as deliberações de modo a promover justiça e bem-estar.

Ao se tratar da propriedade e da tributação como elementos propulsores de justiça social não se pode olvidar que a idéia de propriedade privada deriva de um consenso, bem como a própria tributação e o ato de se retirar das mãos do particular algo para que ao Estado caiba gerenciar. Esse consenso ou convenção jurídica, que adquiriu validade por partir da possibilidade de discurso e da soberania popular, legitima-se porque corrobora a justiça. Esclarece-se que a deliberação pela qual ao Estado compete uma parcela dos ganhos auferidos pelos indivíduos para que com eles possa proporcionar melhores condições de vida à própria coletividade adquire legitimidade exatamente por derivar de consenso, da possibilidade e da realização do discurso social.

E é pela prática da tributação que se deriva a idéia de propriedade privada. Antes da ocorrência do fenômeno tributário tudo o que há pertence à coletividade, ao grupo. É a partir do momento em que o Poder Público delimita sua parcela é que o restante pode ser apropriado pelo particular, antes disso é como se houvesse uma miopia privada pela qual não se conseguia determinar bem o que lhe seria apropriável.

A atuação convencional do Estado sobre a propriedade através da tributação reduz a miopia privada e esclarece o que pertence então ao particular ao demonstrar, como que por contraste, o que compete à toda a sociedade.

A essa propriedade que antecede a intervenção tributária estatal se pode chamar de propriedade pré-tributária, esta pode ser entendida como bem comum. A partir do momento em que o Estado tributa aí sim é possível se falar em propriedade privada.

Como germe deste pensamento, mas oferecendo as bases a estas e outras digressões futuras, Murphy e Nagel (2005, p. 11), ao abordarem o tema da propriedade discutem o seguinte:

A propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar. A justiça ou injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário.

Vê-se que a idéia defendida pelos economistas norte-americanos não traça claramente o que vem ser defendido nesta obra, mas lança luzes sobre uma nova perspectiva que deve ser observada com critério, já que coloca em xeque toda uma tradição liberal que há muito condiciona o pensamento de renomados tributaristas nacionais.

Os acordos firmados pela coletividade através da interação comunicativa são motivados racionalmente e pressupõe o princípio da universalização. Ao traçar estes contornos de sua teoria discursiva, Habermas (1997) estrutura as bases de uma idéia de justiça que prima pelo acordo racional das partes envolvidas no discurso. No viés tributário esta justiça se materializa na própria tributação, ato racional derivado do consenso formado pelos participantes do discurso social em que ao Estado compete impor-se para angariar fundos com os quais possa financiar políticas e projetos que são de interesse comum.

A derivação dialógica da prática tributária é tão evidente que não faria sentido ao Estado arrecadar receita para utilizá-la em prol da coletividade se aos indivíduos fosse certo que cada um deveria cuidar de si e de todos os seus interesses de modo particular. Há uma gama de interesses e anseios que não se restringem ao indivíduo, embora possam ser realizados isoladamente, e que são melhor realizados nas mãos do Poder Público. Se assim não fosse qual sentido haveria em se pagar pelo serviço de coleta de lixo se a cada um fosse possível recolher e tratar o produto de sua existência isolada e satisfatoriamente? O problema é que isso não ocorre desta forma, os meios de tratamento de dejetos utilizados pelo Estado são, em regra, mais eficientes do que aqueles utilizados por boa parte da população, além do que nada garantiria que todos teriam o mesmo zelo pelo meio ambiente, o que geraria o caos urbano.

Em face destas questões, a cobrança de taxa de limpeza urbana nada mais é que a materialização do acordo racional pelo que se verifica que o peso dos ônus decorrentes de medidas individualizadas não é superior aos benefícios decorrentes da tributação, ainda que para isso se aparente abrir mão de parcela de liberdade.

Na verdade, é de se dizer, só se pode abrir mão do que se tem ou deixar de possuir algo que se possui, o que não ocorre na tributação, haja vista que, somente após a manifestação estatal é que se pode falar em propriedade privada do que quer que seja.

7. A TRIBUTAÇÃO DO SOLO NO BRASIL É JUSTA²²?

Numa perspectiva liberal, o sistema tributário apresenta-se como mola-mestra de uma engrenagem de arrecadação de recursos para a manutenção da estrutura social vigente sem se preocupar adequadamente com a distribuição de riquezas para a promoção de justiça social e bem-estar. A função tradicional do tributo, ou seja, estritamente fiscal, com intuito meramente arrecadatário, prevaleceu por muito tempo, mas ganha cada vez menos relevância em face da própria alteração de paradigma, com o Estado Democrático de Direito.

No liberalismo igualitário²³ há uma preocupação crescente com o bem-estar da coletividade e com a redução de desigualdades; por conta disso, a necessidade de se distribuir riqueza arrecadada de modo a promover equilíbrio sócio-econômico é premente. Neste diapasão apresenta-se relevante a análise do sistema tributário nacional e a busca por alternativas para este sistema que tem atuado numa frequência fiscalista que não mais coaduna com as novas tendências sociais e econômicas vigentes.

A estrutura tradicional do sistema tributário não oferece espaço para a agregação de valores sociais e que primem pela realização de bem-estar, na medida em que busca satisfazer interesses de pequenos e isolados grupos, daqueles que detêm maior poder econômico e que, portanto, dominam o mercado e boa parte da esfera pública.

É preciso compreender que a alternativa para o atual sistema tributário perpassa pela busca de uma razão para que a tributação incida sobre todos justa e igualmente, e que esta não importe em desagregação social, mas sim em caminho para redistribuição de riquezas, modo de desconcentrar recursos e empregá-los na produção de bem-estar coletivo.

A justiça em tal prática se mostra clara à medida que se percebe que o ato de tributar não é de mero autoritarismo estatal, mas sim de cooperação social, já que ao se celebrar o pacto social, na posição original e cobertos pelo véu da ignorância, os cidadãos acordaram caber ao Poder Público a gestão do bem-estar coletivo. Sendo assim, o Estado ou a estrutura pública não se impõe após a determinação do espaço individual, mas sim o contrário, o espaço dos indivíduos em sociedade deriva do prévio estabelecimento do campo de atuação

²² A idéia de justiça aqui está intrinsecamente ligada à teoria da justiça desenvolvida por John Rawls, pela qual justiça é igualdade de bem-estar, na qual o princípio da igualdade equitativa de oportunidades só se materializa à medida que os cidadãos participam, sob um véu de ignorância, das deliberações formadoras de uma sociedade bem-ordenada. Nesta perspectiva a mera distribuição de recursos, sobretudo num país de terceiro mundo como é o Brasil em que 80% da população concentra 90% de toda riqueza nacional (IBGE, 2006), não conseguiria efetivamente reduzir desigualdades, sendo necessárias outras medidas complementares e que se efetivam através de programas e projetos sociais materializadores das normas constitucionais.

²³ A proposta apresentada por Rawls demonstra que os princípios que conformarão a justiça devem ser determinados pelas instituições numa posição original, que é hipotética e ahistórica, através da qual se permite a criação de um sistema social cooperativo e que beneficie a todos os cidadãos (agentes do contrato social firmado). Conforme mencionam Murphy e Nagel, “o libertarismo igualitário exigiria uma redistribuição adicional para compensar as diferenças de retornos de mercado devidas aos talentos naturais”. A proposta deste trabalho é demonstrar que esta compensação não está necessariamente vinculada à redistribuição de recursos, mas sim à elaboração de instrumentos e meios (programas e projetos sociais) que materializem este “adicional igualador” na prática.

estatal, já que a ele compete gerir por um bem que é maior, que diz respeito à coletividade como um todo.

A pré-tributação²⁴ se enquadra nesta estrutura, ou seja, só se pode falar em propriedade privada após a retirada, pelo Poder Público, através da tributação, do que lhe era reservado para a redução de desigualdades sócio-econômicas. Não o contrário. O Estado não retira do particular, através da tributação, o que lhe pertence. É o particular que passa a ser proprietário após a atuação estatal. Com isso se explica e justifica a prática tributária e a justiça na distribuição de recursos de modo a promover bem-estar, medida acordada na posição original.

Para mais, neste trabalho se pretende demonstrar como a tributação sobre o solo reduz desigualdade social e o porquê de sua relevância no entremeio do tecido tributário para que este se sustente e alcance sua finalidade ideal. A teoria do discurso²⁵ vem estabelecendo as bases para a compreensão da pré-tributação nos moldes aqui apresentados e a teoria rawlsiana apresenta-se como pano de fundo para a construção da idéia de que justiça tributária é noção diretamente relacionada à distribuição equânime de riquezas e esta só se faz possível quando respeita a vontade do corpo social e observa suas limitações.

Para se compreender a importância do Sistema Tributário Nacional na estruturação de uma sociedade justa é necessário se ter em mente que a concepção liberal que vê na tributação uma forma de se angariar recursos para a manutenção da estrutura estatal não é suficiente para explicar a relevância concreta da tributação.

Fundamental se faz perceber que tributar é ação realizada pelo Poder Público em decorrência do consenso firmado entre cidadãos e instituições superiores a fim de que seja possível a promoção de bem-estar para todos e não somente para um grupo que tenha privilégios em face aos demais.

²⁴ Murphy e Nagel fazem menção a esta pré-tributação, porém com um enfoque distinto do privilegiado neste trabalho. Entretanto, é com base em uma explicação apresentada por eles que se emprega a expressão no presente trabalho. Por tais autores percebe-se que: “a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar. A justiça ou injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário.” (MURPHY, NAGEL, 2005).

²⁵ Alexandre Travessoni Gomes, ao tratar do rigorismo na ética de Kant e a situação ideal do discurso, destaca que “ocorre que a falta de eficácia dos Direitos Fundamentais no Brasil não justifica o abandono da teoria do discurso aqui, ou será que vamos defender que, em virtude de grande parte do nosso povo ser analfabeto e faminto, i.e., de longe estar das condições ideais do discurso, devemos abrir mão da autonomia discursiva? A distância entre as condições reais (empíricas) e as condições ideais apenas reforça a necessidade de uma teoria também idealista (posto que, como mostrei, ela é, por um lado, não idealista), que, longe de ser ingênua, mostra-se, neste ponto, digna de ser chamada de teoria filosófica. Cumpre dizer ainda que aqueles que defendem a versão fraca da acusação, i.e., que a teoria de Habermas não se aplica ao Brasil, mas vale em outros países, estão, na verdade, entrando em contradição com algo que estão pressupondo. Ao dizer que a teoria procedimentalista não vale no Brasil afirma que Habermas pressupõe uma situação ideal que é uma verdadeira quimera, que na prática não existe (pelo menos no Brasil). Entretanto, ao afirmarem que a teoria de Habermas é válida em outros países, estão usando a situação ideal do discurso para comparar o Brasil a esses outros países, pois só posso dizer que a situação empírica de alguns países é mais desenvolvida que a situação empírica de países como o Brasil porque tenho o modelo da situação ideal.” (TRAVERSSONI; MERLE, 2007, p. 71-72) (grifo do autor)

Esta sistematização decorre do pacto firmado na posição original sob a neblina formada pelo véu da ignorância e que permite a estruturação de deveres e obrigações a serem cumpridas por cada um e por todos sem que condições de vantagem sejam consideradas. A tributação é resultado deste consenso, mas esta perspectiva foi por muito tempo desconsiderada para que se privilegiasse a concepção estritamente liberal e tradicional acerca da importância do sistema tributário e da tributação.

Sendo assim, não há que se negar à tributação o ideal de promover justiça através, primeiramente, da arrecadação e, posteriormente, da redistribuição de receita (riqueza) aos cidadãos para que se viabilizem assim os princípios postos e defendidos por Rawls (2002b) como sendo fundamentais para se compreender a idéia de justiça como equidade.

O primeiro princípio da justiça é que “cada pessoa tem o mesmo direito irrevogável a um esquema plenamente adequado de liberdades básicas iguais que seja compatível com o mesmo esquema de liberdades para todos” (RAWLS, 2003, p. 60).

O segundo princípio de justiça promove o reconhecimento das desigualdades sociais econômicas e dispõe que:

“As desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições. primeiro, devem estar vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades; e, em segundo lugar, têm de beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade (o princípio da diferença) (RAWLS, 2003, p 60. Grifos meus).

Nesta perspectiva, a tributação de um modo geral, é utilizada como instrumento promotor de justiça social e que se apresenta dentro de uma estrutura básica respaldada pelos princípios basilares que a conformam.

A tributação que recai sobre o consumo é, sem dúvida, de grande relevância na promoção de igualdade social ao se tomar por base as digressões feitas acima e se perceber que a arrecadação e redistribuição de riquezas pelo Poder Público são fundamentais para a promoção de bem-estar social.

Entretanto, é com a tributação sobre a propriedade que se consegue, enfim, redirecionar a estruturação de riquezas que até então se viam concentradas nas mãos de alguns. Isso se dá porque nem sempre aquele que consome mais tem melhores condições econômicas ou mesmo concentra em suas mãos maior riqueza.

Num país subdesenvolvido como o Brasil o índice de consumo de pessoas de classe média baixa é altíssimo e isso não insere este grupo, de modo algum, dentre aquele que possui maior poder aquisitivo. O consumo advindo destes consumidores se dá a cargo de montantes incalculáveis de dívidas e empréstimos que se acumulam *ad eternum*.

Nestas circunstâncias e considerando a realidade sócio-econômica de países subdesenvolvidos, dentre os quais o Brasil se insere, a utilização do consumo como base para tributação não oferece reais condições de se verificar uma efetiva distribuição de riquezas, posto que esta deve ser a função primeira do ato de se tributar (realização de justiça social através da distribuição da riqueza recolhida pelo Poder Público através da tributação).

Como a tributação sobre o consumo não apresenta as reais condições econômicas daqueles que, em alto índice, inflam o mercado de consumo, o ideal é se buscar outra forma de se tributar que permita uma tributação que não onere excessivamente grupos que não reflitam

verdadeiramente a riqueza que se presume de suas práticas econômicas, mas que se moldam por aparências.

A justa tributação deve permitir que as aparências de potencial econômico real não maculem a verdadeira condição sócio-econômica do contribuinte, por conta disso a utilização do consumo como base tributária não é a melhor solução para o problema, haja vista a facilidade de engano que ela provoca.

Ao se utilizar a propriedade como base tributária se faz possível uma aproximação mais clara da real condição financeira do contribuinte, posto que esta se liga diretamente ao potencial aquisitivo do indivíduo. Salvo raras exceções, encontram-se casos de pessoas cujo patrimônio não reflete sua real condição econômica, como quando se analisa o caso de uma empregada doméstica assalariada e que ganha como prêmio num sorteio uma casa que custa cem vezes mais do que recebe mensalmente. Neste caso, a realidade econômica desta contribuinte não reflete o aparente status que sua propriedade imobiliária possibilita se presumir. Mas não se pode negar que a propriedade do imóvel permite à empregada reestruturar sua vida financeira. A venda do imóvel e a futura aplicação do dinheiro já modifica a situação vigente e a propriedade do capital ainda coloca esta contribuinte em posição de favorecimento.

Nestes moldes, a tributação sobre a propriedade, seja imobiliária ou mobiliária, permite a promoção de justiça com maior efetividade posto que não se instaura tomando por base fenômenos econômicos irreais ou manipuláveis com certa facilidade. Uma base tributária que permite esta aproximação da verdade sócio-econômica do grupo de contribuintes a ser onerado acaba por ser mais justa já que remanejará os recursos advindos das mãos dos que acumulam mais em benefício de todos, inclusive deles mesmos, mas, sobretudo, dos que têm menos.

Murphy e Nagel (2005, p 151 - 152.) esclarecem que:

a maioria das teorias de justiça distributiva trata do quanto as pessoas estão bem economicamente, tanto do ponto de vista absoluto quanto do ponto de vista relativo. Sustentam que o bem-estar é importante e que certos tipos de desigualdade em sua distribuição são indesejáveis. Enquanto certos fatores do bem-estar – como a saúde, a educação, o lazer e a longevidade – podem ser medidos diretamente, muitos tem de ser estimados mediante a medida dos meios que contribuem para a sua realização – meios como a renda, o consumo e a riqueza. [] Uma das opções é trabalhar com uma teoria do bem humano já totalmente montada e inevitavelmente controversa. A outra é abstrair o mais possível as discordâncias acerca dos fatores do bem-estar; é assim que Rawls, por exemplo, defende a métrica dos ‘bens sociais primários’, que incluem a renda e a riqueza, entendidas como meios multifuncionais necessários para a realização de qualquer concepção de bem.

A idéia de se distribuir riquezas através da tributação é uma forma de se minimizar desigualdades sociais e econômicas. Tal redistribuição pode dar-se através de investimento em saúde pública, educação, saneamento básico, segurança pública e obras de combate à pobreza, reabilitação, moradia, cidadania etc, além dos gastos convencionais com a manutenção da estrutura social através de serviços que bem poderiam caber ao particular, mas que sob a guarda do Poder Público têm maiores chances de serem bem-sucedidos como se dá com a coleta e o tratamento de lixo no perímetro urbano.

A tributação sobre a propriedade em países subdesenvolvidos reduz desigualdade social à medida que se aproxima mais da real condição dos contribuintes e alcança aqueles que são

grandes proprietários de bens primários, mas que consomem pouco e não oneram absurdamente aqueles que consomem muito à custa de acúmulo de dívidas, compras a prazo e prestações a perder de vista.

8. TRIBUTAÇÃO DO SOLO NO BRASIL É EFICAZ²⁶?

Para que a tributação do solo no Brasil seja considerada eficaz ou ineficaz é necessário averiguar se através dela se consegue atingir ou promover igualdade de bem-estar, já que esta, como posto anteriormente, é uma das conseqüências primordiais que devem ser alcançadas para que se possa solucionar a questão de por que se deve pagar o tributo. Fernandes (2001) quem esclarece que a Lei federal nº 10.257, Estatuto da Cidade (EC), oferece suporte jurídico às estratégias e aos processos de planejamento urbano, e à ação daqueles governos municipais que se têm empenhado no enfrentamento das graves questões urbanas, sociais e ambientais que têm diretamente afetado a vida da enorme parcela de brasileiros que vivem em cidades.

A proposição de bases de mutação e organização responsáveis pela melhora na qualidade dos processos de construção da ordem jurídico-urbanística se devem em muito à consolidação do Estatuto da Cidade. É por meio deste que se consolidam na realidade brasileira mecanismos de democratização urbana e de legitimação de ações voltadas ao planejamento do solo e à gestão das cidades.

É fundamental destacar, porém, que todas as normas que versam sobre regulamentação urbana ou ambiental destinam-se, na verdade, à materialização da Função Social da Propriedade e em sua consolidação como corolário constitucional e standart do Estado Democrático de Direito. Sendo assim, as municipalidades instrumentalizam (procedimentalizam) medidas na tentativa de conciliar interesses privados ou individuais com interesses coletivos, que repercutem no bem-estar geral, porém voltando-se para o meio, o procedimento, e não somente se preocupando com os resultados. Estes últimos são conseqüência de uma procedimentalização eficaz.

Em Virtude Soberana, Ronald Dworkin ressalta o caráter controverso do conceito de igualdade e menciona que “quem a louva ou deprecia discorda com relação àquilo que louvam ou depreciam. A teoria correta da igualdade é em si uma questão filosófica difícil [...]” (DWORKIN, 2005, p.XI).

Nesta obra, Dworkin (2005) defende que uma igual consideração requer que o governo busque, através de suas práticas políticas, econômicas e sociais, uma igualdade de recursos. Mas para que tal se dê não funda sua argumentação num contrato social, mas sim nos valores éticos mais genéricos como aos princípios da responsabilidade individual e à estrutura da vida boa.

Como princípios a serem preservados no individualismo ético, Dworkin (2005) menciona o princípio da igual importância, pelo que é igualmente importante para cada um que a vida

²⁶ Miguel Reale faz menção à teoria desenvolvida por Eduardo García Máynez e esclarece que em seu trialismo perspectivo há três noções distintas que precisam ser vistas, as de “Direito formalmente válido”, de “Direito intrinsecamente válido” e de “Direito Positivo”. Segundo Reale, o primeiro faz referência à vigência da norma, o segundo refere-se à justiça que se embute na norma e o terceiro, independente da validade formal e da validade intrínseca da norma, se liga à eficácia da mesma, ou seja, à efetividade normativa no seio da comunidade. (REALE, 1996). É nesta perspectiva que o trabalho passa a caminhar, neste tópico e no próximo, pelo que pretende observar como o ideal de justiça do qual a norma se impregna consegue se materializar na sociedade, posto que somente assim se fecha o círculo de análise em torno da mesma, de outro modo esta seria vazia e ao operador do Direito não seriam dados meios de preenchê-la.

humana seja bem-sucedida. Destaca também o princípio da responsabilidade especial, que faz convergir para o indivíduo a responsabilidade por seu êxito na vida, apesar deste dever ser reconhecido de modo igualmente importante por todos.

Numa realidade de países norte-americanos não se descarta a validade e lucidez deste raciocínio, no entanto, em um país subdesenvolvido e cuja divisão de riquezas se apresenta absolutamente inóspita não seria adequado considerar responsável pelo seu próprio êxito o indivíduo que não tem condições dignas nem ao menos para sobreviver. Como insuflar Isaac, um multimilionário que se encontra no topo da escala social, a considerar igualmente importante que João, lavrador nordestino que sustenta a família com R\$ 50,00 por mês, tenha uma vida bem-sucedida?

A eficácia da tributação se verificará à medida em que João tiver condições mínimas de sobreviver com dignidade, independente de Isaac ser muito mais rico que ele. Aqui mora o dispositivo rawlsiano inovador pelo qual as desigualdades sociais e econômicas têm de beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade, também conhecido como princípio da diferença.

Destoando da exposição dworkiana, numa realidade de terceiro mundo não há como se cogitar caber ao indivíduo, única e exclusivamente, arquitetar e promover o seu êxito na vida. Ao Poder Público cabe, sem sombra de dúvida, colaborar ativamente para que tal se dê e é aí que a tributação se faz imprescindível, porque através dela se reúnem recursos a serem, necessariamente, revertidos à coletividade, privilegiando os menos favorecidos econômica e culturalmente, ainda que os ricos continuem muito ricos.

Criticando esta teoria e este modo de pensar a idéia de igualdade Dworkin²⁷ (2005) esforça-se por exemplificar os nefastos malefícios de sua utilização, entendendo que:

Essa atração imediata da igualdade de bem-estar ampara-se em um aspecto do exemplo doméstico que descrevi. Quando surge a questão de como distribuir as riquezas entre os filhos, por exemplo, parece que os portadores de deficiências físicas ou mentais têm, com toda justiça, direito a uma parcela maior que os outros. O ideal da igualdade de bem-estar pode parecer a explicação plausível para isso. Por serem deficientes, os cegos precisam de mais recursos para

²⁷ Marciano Seabra de Godoi remete este tema à obra de Ricardo Lobo Torres e esclarece que este, em resenha à Teoria da Justiça de Rawls, afirma que “a obra de Rawls representou um novo alento às teorias da justiça social, desacreditadas no período anterior à década de 70”. Além disso, Lobo Torres explica que “as discussões em torno da justiça social projetam-se freqüentemente na temática da igualdade, motivando a disputa entre os que propõem que a igualdade justa é a igualdade de oportunidades e os que propõem que a igualdade justa é a igualdade de resultados. Pode-se dizer que Rawls é adepto da igualdade de oportunidades, mas da igualdade “equitativa” de oportunidades, no sentido que explicitaremos na ocasião própria. No caso de Dworkin, este autor proporá uma “igualdade de recursos” em detrimento da teoria utilitarista da igualdade de bem-estar. Conforme se verá, a igualdade de recursos de Dworkin é bem próxima à igualdade equitativa de oportunidade de Rawls.” (SEABRA GODOI, 1999). Entretanto, discordo de Ricardo Lobo Torres ao aproximar as teorias de igualdade de Dworkin e Rawls porque estas, na verdade, embora tenham pontos de contato, se encontram diametralmente opostas, já que Rawls trabalha com uma igualdade de bem-estar (diferenciada, porém, daquela desenvolvida pelos utilitaristas à medida que promove a necessidade de distribuição somente de bens primários e que permitam ao indivíduo alcançar por si o verdadeiro fim humano) e deixa claro que se enquadra no movimento *welfarista* em posição distinta da adotada pelos utilitaristas, além do que a teoria da igualdade equitativa apresenta um plus estritamente diferenciador da teoria dworkiana que a necessidade de que o regime social sofra condicionamentos complementares que adaptaram ou limitaram a concentração excessiva de propriedades e riquezas durante o processo social. (MÖLLER, 2006).

alcançar a igualdade no bem-estar. Mas o mesmo exemplo doméstico também oferece pelo menos um problema difícil para esse ideal, pois a maioria das pessoas resistiria à conclusão de que os que têm preferências mais dispendiosas fazem jus, por esse motivo, a uma fatia maior que a dos outros. Quem gosta de champanhe (segundo a nossa descrição de sua situação) também precisa de mais recursos para alcançar o mesmo bem-estar dos que bebem cerveja. Todavia, não parece justo que deva ter mais recursos por esse motivo. O caso do aspirante à política, que precisa de muito dinheiro para realizar seu anseio de fazer o bem, ou do escultor ambicioso, que precisa de material mais caro do que o poeta, talvez seja em uma posição intermediária. Seu motivo para receber uma parcela maior de recursos do pai parece mais forte do que o do filho que tem preferências dispendiosas, porém mais fraco do que o do filho cego. (DWORKIN, 2005, p. 8.).

Esta seqüência de situações, passíveis de serem verificadas no mundo da vida, elencadas pelo autor norte-americano causariam perplexidade para os adeptos da teoria da igualdade de recursos caso não se leve em conta que as relações sociais e coletivas firmadas derivam de um contrato social, pelo qual os indivíduos e as instituições democráticas acordam, suavemente vedados pelo véu da ignorância, o que lhes permite proferir decisões imparciais, acerca do que será o melhor para que todos e cada um tenham uma vida boa. Não aparece injusta a prática do princípio da diferença, conforme presente nos casos hipotéticos levantados por Dworkin (2005), se esta tivesse sido acordada na posição original por todos que sofrerão as conseqüências da mesma. Ademais, injustiças maiores serão verificadas à luz da teoria da igualdade de recursos, pois, seguindo os mesmos exemplos acima descritos, embora fique claro que quem gasta mais porque gosta de beber champagne não deva ser mais beneficiado por isso do que aquele que se contenta com a cerveja, devendo cada um por si cuidar para dar à sua vida o êxito desejado, não fica tão evidente assim esta justiça quando se pensa que as limitações e dificuldades pelas quais passará o filho portador de necessidades especiais em decorrência da cegueira requererão do pai um investimento muito maior e que isto trará um benefício para todo o corpo familiar, não somente para este filho em especial. O bem-estar de todos da família dependerá do relativo êxito na vida que este filho especial obterá e para que isto ocorra será necessário que mais recursos sejam dedicados a ele, mesmo que os demais membros da família tenham muito mais chances de serem bem-sucedidos individualmente e com menos recursos disponíveis. No Brasil, a tributação do solo respeita, para sua ocorrência, ao princípio da capacidade contributiva, pelo qual se obriga ao Estado tributar somente os contribuintes que tenham capacidade econômica para contribuir. Com isso se dispõe o Poder Público a atuar de modo a promover justiça à medida que não exige daquele que não tem recursos para pagar que contribua em pé de igualdade com aquele que os tenha. Entretanto, não exatamente esta a dinâmica para se constatar se há ou não justiça na prática tributária, para tanto é necessário verificar se aquele que não contribuiu porque tinha poucos recursos recebeu uma parcela adequada da receita arrecadada e que com isto terá condições de viver uma vida boa. Neste ínterim, a tributação sobre o solo, seja através do IPTU ou do ITR, é ineficaz, pois, apesar de observar a capacidade econômica dos contribuintes, os recursos auferidos de tal prática acabam retornando para as mãos dos mais ricos, através de serviços públicos, ainda que precários, cultura, lazer, saúde, educação. Às classes menos favorecidas resta uma saúde precária e vergonhosa, uma educação primitiva, serviços de segurança pública que servem estritamente a interesses particulares e total ausência de cultura e lazer adequados.

Numa outra perspectiva, entretanto, é possível se contestar a ineficácia da tributação sobre o solo à medida que a utilização extrafiscal do tributo para fomento de programas de reabilitação de centros urbanos, bem como a possibilidade de isenções para áreas rurais de preservação ambiental, materializa a real função do tributo e permite efetivação de moradia, cidadania e dignidade da pessoa humana, preceitos constitucionais que corroboram a idéia de bem-estar social.

A eficácia da tributação em tela está diretamente vinculada à materialização de preceitos constitucionais, o que se pode verificar através de dados que demonstram os diversos instrumentos articulados pelos municípios para implementar melhores condições de vida à sua população.

Ainda que educação, saúde, acesso a cultura, acesso à moradia, sejam precários, a implementação de programas e ações que aproximem preceitos constitucionais da realidade do cidadão devem ser saldados à medida que dão função social ao tributo e produzem bem-estar social (ainda que relativizado).

Ressalta-se mais uma vez, o Estado, através do Direito Tributário, com seus inúmeros princípios delineadores, como o da legalidade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da irretroatividade, do não-confisco, da seletividade, visa, dentre outras metas, através da instituição de tributos, organizar a ordem tributária nacional, evitando que haja desigualdades e injustiças na distribuição do valor nacional arrecadado, buscando com isso uma manutenção do equilíbrio social e das formas do Estado Democrático de Direito. Ocorre, por vezes, que a finalidade governamental nem sempre é alcançada. Em entrevista à veículo de comunicação popular, Everardo Maciel, então secretário da Receita Federal (operador do Direito), emitiu a seguinte opinião, quando indagado acerca da revolta dos contribuintes ante a atividade fiscal: “não se melhora a prestação de serviços deixando de pagar tributos. Se o serviço não funciona, a pessoa tem de se queixar ao prestador do serviço. Os problemas têm de ser resolvidos por quem os criou e não por quem cobra impostos” (MACIEL, 2000).

Aqui se evidencia o perigo da adoção de teorias que privilegiem o individualismo ético, consonante com o discurso dworkiano, pois a colocação do, até então, representante do Poder Público em face da coletividade faz transparecer que há um vão entre Estado e sociedade e que esta vive por si, não cabendo àquele qualquer dever em face dos interesses sociais e coletivos. A idéia de pacto social enterrou-se a dezenas de metros de profundidade e a cooperação social é idéia nem remotamente considerada.

Nestes moldes, como se considerar eficaz uma prática tributária que suprime a necessidade de cooperação social e que se restringe à averiguação de justiça na arrecadação, desconsiderando a os procedimentos de implantação de políticas de tributação que envolvam e motivem toda a sociedade, bem como a prática e a necessidade distributiva de riquezas de modo a reduzir desigualdades sociais e contribuir para que os menos favorecidos tenham um mínimo de condições de se erguer ou mesmo de ascender socialmente?

9. COMO OS MUNICÍPIOS E OS ESTADOS BRASILEIROS TRIBUTAM O SOLO URBANO E RURAL?

6. 9.1 Metodologia utilizada para o alcance dos objetivos propostos

Quanto à estratégia metodológica, a pesquisa em tela é de caráter experimental, toma por base coleta e análise crítica de toda a legislação sobre propriedade territorial de alguns Municípios brasileiros.

Por ser o Brasil um país de ampla base territorial, enfoquei duas capitais (as mais importantes) de cada região brasileira. Sendo assim, analisando duas capitais de cada uma das regiões norte, nordeste, centro-oeste, sudeste e sul, seus Municípios respectivos foram catalogados e tiveram sua legislação sobre propriedade territorial mapeada e analisada criticamente à luz da doutrina que abaliza o ideal de justiça igualitária aqui defendido. Conforme já mencionado, para desenvolver esta investigação sobre a importância da “extrafiscalidade” do IPTU e do ITR para que se materializassem os princípios da Função Social da Propriedade e da Cidade Sustentável, debruicei-me sobre a legislação referente ao solo em municípios de dez capitais brasileiras (Belém, Manaus, Salvador, Recife, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Curitiba, Goiânia e Distrito Federal [Brasília]). A escolha do tipo de pesquisa a ser realizado (estritamente legal ou normativa) se deve ao fato de que o problema da propriedade no Brasil não se restringe à dificuldade de acesso à terra ou de má distribuição do solo, alcançando também uma outra dimensão, a normativa. Em outras palavras, a difícil conformação da norma à realidade denota um engessamento pelo legislador de instrumentos materializadores de justiça distributiva²⁸ e igualdade²⁹. A elaboração, publicação e efetivação de uma norma em um ordenamento já deveria conduzir

²⁸ Samuel Fleischacker se entusiasma ao confrontar as teorias de justiça de Dworkin e Rawls ao tratar da justiça distributiva, conforme se pode ver à frente, destas digressões é importante perceber que o tema é incômodo e merece constante reflexão, sobretudo em países em desenvolvimento como é o Brasil. Fleischacker destaca que “um debate ainda mais animado prossegue a respeito do que deveria ser distribuído. Deveríamos distribuir aquilo que Dworkin chama de ‘recursos’, ou os bens primários de Rawls, ou deveríamos voltar à noção mais antiga de que o objeto apropriado de distribuição é a felicidade (hoje muitas vezes chamada de ‘bem-estar’ ou ‘utilidade’)? Reconhecendo, com Rawls, que a tentativa de distribuir felicidade (ou bem-estar ou utilidade) está repleta de questões definitórias (O que exatamente o bem-estar? Em que medida ele depende daquilo que as pessoas pensam que querem?), a maior parte dos teóricos tenta identificar algum conjunto de meios políticos e materiais a cujo respeito todos concordam que necessitam, quaisquer que sejam seus objetivos últimos. Até aqui, esses teóricos estão, é claro, de acordo com Rawls; a principal razão de Rawls para introduzir os bens primários foi a de mudar o enfoque da preocupação distributivista da felicidade ou bem-estar para as coisas que pessoas racionais queiram, independentemente do que mais queiram.” (FLEISCHACKER, 2006). Não se pode olvidar, porém, é que Rawls prega que a justiça deve se ocupar da distribuição de bens sim, porém somente dos bens necessários à busca de qualquer fim humano (bens primários).

²⁹ Neste trabalho, conforme apresentado anteriormente, busca-se demonstrar que a Teoria da Igualdade de Bem-estar, desenvolvida por Rawls, adequa-se melhor à realidade brasileira, em detrimento da teoria dworkiana que privilegia a idéia de Igualdade de recursos para viabilizar o alcance da Justiça na sociedade.

por si a uma redução de problemas por ela abarcados, entretanto, nem sempre o legislador consegue fazer nascer uma norma que reflita efetivamente os fatos que a deram causa ao surgimento da legislação. No caso do exercício da função social da propriedade isto também acaba ocorrendo. A “extrafiscalidade” é mecanismo adequado à regulação desta situação e sua mera presença no texto normativo materializador do Plano Diretor já é de per si suficiente para garantir fins sociais, justos e igualitários em um município.

7. 9.2 RESULTADOS

a) DO IPTU

Como já mencionado, é a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que a discussão sobre a Função Social da Propriedade se aprofunda em bases sólidas, porém os planos diretores vigentes nos municípios brasileiros não derivam necessariamente da publicação e normatividade do texto constitucional, há planos diretores que antecedem à elaboração da Constituição atual. É de se destacar, entretanto, que a publicação do Estatuto da Cidade em 2001 estabeleceu novos parâmetros a serem observados pelos Planos Diretores, exigindo que muitos dos já existentes fossem alterados e se adequassem à nova estrutura normativa, implementada pela Constituição e instrumentalizada pelo Estatuto da Cidade.



Figura 4 – IPTU progressivo no Tempo

Dos dez municípios brasileiros pesquisados, todos já têm seus Planos Diretores elaborados, dentre eles, podendo-se mencionar os casos de Belo Horizonte e Curitiba, cujas legislações referidas foram elaboradas ainda no período de vigência da Constituição de 1967 e Emenda Constitucional nº 1 de 1969, demonstrando o alto interesse destes municípios em regular o acesso e a ocupação de seu solo. Entretanto, após a promulgação da Constituição da República de 1988 surgiu a necessidade de adequação da legislação vigente às

determinações referentes aos princípios da Função Social da Propriedade e da Cidade Sustentável.

Com o advento da Lei nº 10.257, Estatuto da Cidade, a regulamentação da matéria constitucional se tornou ainda mais clara e determinou que municípios com mais de 20.000 habitantes elaborem Planos Diretores que materializem mecanismos de regulação dos ditos princípios constitucionais sob a luz da discussão e dos anseios sociais. Ocorre, porém, que a maioria dos municípios elaborou seu Plano Diretor de acordo com os ditames constitucionais, de 1988, e ainda não o adequaram às peculiaridades determinadas pelo Estatuto da Cidade, de 2001.

TABELA 1
Municípios e Planos Diretores

Municípios	Publicação do Plano Diretor e Leis de adequação	Lei
Manaus	2002	L.nº 671/02
Belém	1993	Lnº7603/93
Recife	1991	L.nº15.547/91
Salvador	2004	L.nº 6586/04
Belo Horizonte	1996 e 2000	L.nº 7165/96 e 8137/00
Rio de Janeiro	1992	L..C.nº 16/92
Distrito Federal(Brasília)	1998 e 1997	L.C.nº 80/98 e L.C. nº17/97
Goiânia	1991	L.C.nº 10/91
Porto Alegre	1999	L.C.nº 434/99
Curitiba	1966 e 2004	L.nº2828/66 e L.nº 11.266/04

Fonte: Minha coleta e catalogação.

Belo Horizonte, em 2000, ainda antes da publicação do Estatuto da Cidade, já apresentou lei alterando seu Plano Diretor e adequando-o aos ditames traçados pela Constituição de 1988. Manaus, em 2002, publicou seu Plano Diretor e depois disso não o reformou para adequá-lo ao Estatuto da Cidade. Goiânia, Porto Alegre, Recife, Belém, Rio de Janeiro e Distrito Federal (Brasília) se enquadram no mesmo caso de Manaus, publicaram seus Planos Diretores posteriormente a 1988, mas ainda não os adequaram ao Estatuto da Cidade. Já o caso de Salvador difere dos demais, pois seu Plano Diretor foi elaborado em 2004 e já está passando por um processo de transformação através da análise de projeto de lei que venha a melhor adequá-lo aos mecanismos apresentados pelo Estatuto da Cidade. É fundamental destacar, entretanto, que embora a legislação sobre o solo já esteja consolidada em todos os municípios analisados e, na presente investigação, a “extrafiscalidade” através do IPTU progressivo no tempo, o que, conforme defendo, já materializa os ideais constitucionais, é preciso observar que esta função do tributo não deve fugir aos ditames constitucionais e passar a buscar interesses arrecadatários, como ocorre com o Plano Diretor de Belém, já que apresenta uma progressividade exagerada para o IPTU, ultrapassando os limites albergados pelo texto constitucional e reafirmados pelo Estatuto da Cidade³⁰, alcançando 100% do valor total do imóvel. Neste momento o sentido de ser da função extrafiscal se perde por completo, já que o intuito deixa de ser a preservação dos princípios da Função Social da Propriedade e da Cidade Sustentável e passa a ser confiscatória da propriedade particular.

³⁰ O art. 182, em seu §4º estabelece o IPTU progressivo no tempo como instrumento a ser utilizado para promover Função Social da Propriedade, e a ser apresentado em lei específica. O art. 7º da Lei 10.257/01 determina que o valor da alíquota a ser aplicado a cada ano de progressividade do IPTU não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15%.

Os Planos Diretores analisados, apesar de possuírem nuances próprias determinadas pelas regiões em que se localizam os municípios que os elaboraram, são unívocos ao destacar alguns fenômenos que materializam a Função Social da Propriedade Urbana. Neste compasso, é possível destacar que a função social da propriedade é alcançada quando se privilegia:

Habitação, especialmente habitação de interesse social;
Atividades econômicas geradoras de emprego e renda;
Proteção do meio ambiente; e
Preservação do patrimônio cultural.

Já no que tange à sustentabilidade, esta é compreendida como “desenvolvimento local socialmente justo, ambientalmente equilibrado, economicamente viável, culturalmente diversificado (multicultural) e política e institucionalmente democrática, visando garantir qualidade de vida para as presentes e futuras gerações” (dados recolhidos da legislação analisada. Ver quadro acima), apoiando-se na:

Promoção da cidadania e luta contra a exclusão e desigualdades;
Valorização dos espaços públicos, da habitabilidade e da acessibilidade para todos;
Ampliação das oportunidades através da educação;
Defesa da vida na promoção da saúde pública e do saneamento básico.

O Plano Diretor de Belo Horizonte, publicado em 1996 e alterado em 2000, apresenta objetivos bem definidos dentre os quais vale destacar a melhoria da qualidade de vida urbana, a promoção da adequada distribuição dos contingentes populacionais, a preservação, proteção e recuperação do meio ambiente e do patrimônio cultural, histórico, paisagístico, artístico e arqueológico municipal, a promoção da integração de atividades urbanas e rurais visando a redução da migração para a região polarizada do Município. Além disso, tal plano diretor preocupa-se, normativamente, em assegurar a utilização racional da infra-estrutura urbana, em atender às necessidades de saúde, educação, desenvolvimento social, abastecimento, esporte, lazer e turismo, dentre outros, que devem ser os elementos delineadores do ordenamento de uso e ocupação do solo urbano, pelo que são previstas diretrizes de política urbana, de política de desenvolvimento econômico, de intervenção pública nos centros e nas centralidades, de proteção da memória e do patrimônio cultural, da política de segurança pública, do sistema viário, da utilização de energia, das comunicações, do meio ambiente, da estruturação de políticas de saneamento, da política habitacional, do turismo, da política de saúde, da política educacional, da política de acessibilidade ambiental, regularização das atividades de indústria, comércio e serviços.

Nesta perspectiva, a proposta do Plano Diretor do município de Belo Horizonte enquadra-se, já se considerando as alterações sofridas em 2000 pela Lei. Nº 8.137, nas balizas traçadas pelo Estatuto da Cidade.

No plano de justificação, então, é de se mencionar reto direcionamento da norma específica. No plano da aplicação da norma, é imprescindível analisar os projetos implementados ou em estudo pelo município de Belo Horizonte, pelo que se destaca a elaboração de uma outra e recente norma (Lei nº 9.326), em parceria com o Ministério das Cidades. A lei aprovada em janeiro de 2007 prevê diretrizes para a adaptação e

implementação de atividades específicas no Hipercentro de Belo Horizonte³¹. A elaboração da norma em questão se liga ao Programa de Reabilitação das Áreas Urbanas Centrais, tentativa de implementação dos preceitos destacados no Plano Diretor.

Em Goiânia, cujo Plano Diretor datava de 1991, houve aprovação unânime (em 26/04/2007) pelos vereadores do Novo Plano Diretor, após intensas discussões que se pautavam, sobretudo, sobre inserção normativa do chamado Banco de Lotes, receptor de doação de 15% dos lotes de novos parcelamentos e 25% dos antigos loteamentos à prefeitura para designação à população carente. Nesta obrigação não se incluem as Zonas de Expansão Urbana, que terão 25% dos terrenos destinados à moradia popular. Mesmo após a recente aprovação do Plano Diretor, Goiânia mantém acesa a discussão acerca do Banco de Lotes, sobretudo em face da crescente mobilização de setores privados, ligados a empresas imobiliárias e empresários do setor, que alegam tratar-se de mero confisco.

É importante mencionar que a oposição à implementação de tal projeto argumenta que a implementação deste Banco de Lotes em Goiânia pode ser o elemento que faltava para acelerar de forma desmedida o processo de favelização do município. Este argumento foi apresentado pelos empresários e grupos responsáveis pelo mercado imobiliário, apresentado o próprio desgosto das camadas mais abastadas da sociedade em face da implementação ou elaboração de políticas públicas de inclusão.

Interessa apresentar esta perspectiva para demonstrar que a implementação de uma teoria da justiça meramente voltada para a distribuição de recursos, como prega Dworkin (2005), não se coaduna com a realidade brasileira, dominada e manipulada por uma diminuta elite econômica. Nestes moldes, fortalece-se a maior efetividade que uma teoria da justiça voltada para a distribuição somente de bens primários para os indivíduos (como moradia, liberdade de locomoção, saneamento básico, alimentação dentre outros), como defende Rawls, pode ser mais eficaz numa sociedade em desenvolvimento. Neste contexto, o intuito da norma seria desviado e a consequência daí advinda se oporia diametralmente aos interesses traçados no Plano Diretor e no Estatuto da Cidade.

Já foi aprovado o novo Plano Diretor de Goiânia. Sua aprovação, entretanto, foi antecedida de uma série de discussões e controvérsias, colocando de um lado o poder executivo municipal e de outro a classe de empresários e de todos os que atuam no mercado imobiliário, já que as medidas nele apresentadas pareciam ameaçar a lucratividade do comércio imobiliário. Num primeiro momento foi apresentada uma proposta para o Banco de Lotes que pareceu altamente prejudicial ao mercado, de acordo com alegações dos empresários; posteriormente, passou-se a considerar o percentual de 15% dos novos loteamentos para reversão em moradia popular, percentual este que sofreu redução desde o início das discussões por pressões políticas e, sobretudo, econômicas.

O processo de revitalização do centro histórico do bairro de Recife³² é um exemplo de programa destinado à implementação dos objetivos traçados pelo Plano Diretor (de 1991 e

³¹ Em Belo Horizonte, estão sendo desenvolvidos projetos de implementação do Plano Diretor através da revalorização do Hipercentro, do plano via expressa leste-oeste destinado a promover mobilidade social e o plano de requalificação da área central. (MINISTÉRIO DAS CIDADES).

³² Recife é uma cidade que tem conseguido apresentar grandes avanços na implementação de projetos de revalorização do centro histórico e também de requalificação da área portuária, objetivos que se emparelham harmonicamente com as propostas de seu plano diretor.

com possível reforma, já que se encontra em discussão um substitutivo daquele, em sintonia com o Estatuto da Cidade). Além de Recife, Salvador apresenta projeto semelhante de requalificação urbana, destacado desde 2003, e que se debruça sobre a reabilitação do Pilar-Taboão, área localizada no centro histórico de Salvador. Projetos como este já vem se desenvolvendo no município há muito, destacando-se a reestruturação do Pelourinho que para alguns é motivo de ferrenha crítica e objeção.

Salvador já tem um pólo turístico que exemplifica as tentativas de implementação da função social da propriedade apresentada em seu Plano Diretor. O projeto de revitalização do Pelourinho permitiu a revalorização do centro histórico, mas ao mesmo tempo trouxe à baila uma discussão muito complexa, através da qual se levantou a questão da higienização social e expurgo de pobres e negros das áreas centrais. Esta crítica é séria e merece ser considerada até mesmo para projetos futuros. Os processos de revitalização dos perímetros urbanos, muitas vezes, como ocorreu no Pelourinho e vem ocorrendo no Pilar-Taboão, são alvo de desconfianças sociais profundas, que remetem à própria organização histórica das cidades e que devem ser esclarecidos para não inviabilizarem promoção de função social e dignidade da pessoa humana. Se o fim almejado com os projetos de revitalização for mesmo a marginalização e segregação social, a eficácia da norma não terá sido alcançada, apesar de vigente e aplicada à realidade.

Em Curitiba os projetos de materialização do Plano Diretor são tão intensamente produzidos e efetivados que servem de modelo para outros países. O Governo El Salvador já manifestou interesse em implementar programas criados e executados com êxito em Curitiba. A gama de programas e ramificações em sub-programas para a efetivação de políticas públicas urbanísticas é extensa e a estruturação dos projetos impressiona pela interlocução que existe entre todos eles. Programas como o Mutirão da Cidadania, o de Troca de Lixo, o de Cultura Curitibaana, são exemplos de alguns bem-sucedidos projetos que vêm materializando os preceitos constitucionais. A implementação e o sucesso destes programas demonstram que investir em mecanismos de promoção de bem-estar social é prática estritamente vinculada à tentativa de efetivar o Plano Diretor de Curitiba.

Curitiba vem se apresentado um dos municípios mais bem sucedidos, dentre os pesquisados, quando à implementação e preservação da função social da propriedade. Programas como o Mutirão Cidadania, de Troca de Lixo, Marco Zero, Moro Aqui, Perto de Você, Planejamento e Gestão Urbana, Curitiba Metropolitana, Integração Metropolitana – Cinturão da Boa Vizinhança, Projeto Circulação (Campanha Qualidade de Vida começa na Rua), Eixo Metropolitano, Transporte Coletivo e Cultura Curitibaana, vem se tornando modelos de sucesso que colocam este município dentre os que oferecem melhores condições de vida à população. Os projetos curitibanos vêm seduzindo outros governos da América Latina.

No Rio de Janeiro, o Projeto Pouso e o Programa Favela-Bairro são meios de implementação dos objetivos apresentados no Plano Diretor e, juntamente com o Projeto de Revitalização das Áreas Portuárias, têm alcançado êxito no intuito de promover bem-estar social. Os fundamentos do Projeto Pouso, que transforma assentamentos informais em novos bairros e que recebeu prêmio ‘melhores práticas’, estão agora servindo de base para a cidade colombiana de Medellín.

O Programa de Revitalização de Áreas Portuárias (REVAP) também é destaque no Rio de Janeiro, bem como o Projeto Aquarelas Cariocas, Projeto de Estruturação Urbana (PEU), Programa Pouso, destinado a retirar assentamentos da informalidade, e o Programa Bairro-

Favela, que promove maior integração social, são exemplos de sucesso que estão sendo, inclusive exportados para países da América Latina.

Em Manaus, o Plano Diretor vem com o intuito de conter o avanço em direção às áreas verdes, que são invadidas freqüentemente, ordenar a ocupação do solo e estimular a verticalização urbana. Projetos como o de loteamento do Parque das Garças, de Urbanização e Drenagem no bairro do Parque 10 (Zona Centro-Sul), no Parque das Garças (Zona Leste) e Parque das Palmeiras (Zona Centro-Sul) vêm sendo implementados em Manaus a fim de materializar as bases do Plano Diretor. Além disso, vem sendo desenvolvidos programas de Atualização da Base Cartográfica (Banco de Nomes) e Campanha Educacional – Calçada para Todos, projetos que visam exatamente implementar os ideais urbanísticos do município.

Em Manaus, uma das principais metas do Plano Diretor é conter o avanço em direção às áreas verdes, que são invadidas deliberadamente pela população, ordenar a ocupação do solo e estimular a verticalização urbana. Para tanto, vem desenvolvendo programas que servem essencialmente para organizar e preparar o espaço para implementação de medidas mais específicas e eficazes. Sendo assim, vêm sendo desenvolvidos programas de atualização da Base Cartográfica, programas de Identificação de Logradouros Públicos, Campanha Educacional – Calçada para todos, com o intuito de educar a população e promover a mobilidade social; Projeto de Numeração de Imóveis Urbanos. Em outro campo já vem sendo desenvolvidos programas de Urbanização e Drenagem no bairro Parque 10 e no Parque das Garças, para melhorar a qualidade de vida dos moradores da região e promover bem-estar.

A implementação do Plano Diretor do Ordenamento Territorial (PDOT)³³ no Distrito Federal, juntamente com os Planos Diretores Locais (PDLs), desenvolvidos por cada núcleo urbano, tem sido bem-sucedida, haja vista os inúmeros projetos desenvolvidos com a finalidade de aumentar a qualidade de vida da população no perímetro urbano, como o Projeto do Bosque em Candangolândia, o Projeto de Intervenção no Sistema Viário e no Desenho Urbano.

No Distrito Federal têm sido desenvolvidas audiências para alteração do Plano Diretor e melhor adequação à realidade social e aos preceitos constitucionais a serem implementados nesta mesma sociedade. Entretanto, já são muitos os programas e projetos que se aplicam tanto com fulcro no PDOT, quanto nos PDLs (por cada comunidade). Cita-se o Programa de Assistência Social e Moradia às Famílias de Baixa Renda, que já beneficiou 9.738 famílias. Em Candangolândia, na Cinelândia, em Sobradinho, Planaltina, Samambaia e outras tantas comunidades da cidade de Brasília já vem sendo implementados programas de revalorização dos centros urbanos e de reabilitação de espaços para moradia.

³³ A Secretaria de Desenvolvimento Urbano e Meio Ambiente (SEDUH) em Brasília esclarece que o PDOT é o instrumento básico da política territorial e de orientação aos agentes públicos e privados que atuam na produção e gestão das localidades urbanas, de expansão urbana e rural do território do Distrito Federal. No Distrito Federal, a Lei Orgânica definiu que os instrumentos básicos das políticas de ordenamento territorial e desenvolvimento urbano são: o Plano Diretor de Ordenamento Territorial - PDOT e os Planos Diretores Locais PDLs. Ambos deverão ser aprovados por lei complementar (Art.316 Lei Orgânica).

Porto Alegre e Belém, a primeira mais que esta, também desenvolvem interessantes projetos de implementação do Plano Diretor. Em Belém, destaca-se o Projeto de Revitalização das Áreas Portuárias. Em Porto Alegre, vários são os programas que já se implementam, como o Viva o Centro, Abertura das Comportas do Lago Guaíba, Plano de Reabilitação do Centro Histórico.

Além dos projetos já arrolados, em Porto Alegre também já são detectados convênios firmados entre este município e o Ministério das Cidades e também com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), a fim de promover revitalização urbana, mobilidade social e programas de moradia. Firmou-se um Acordo de Cooperação Técnica para implementação do Projeto de Reabilitação do Centro, um convênio de Readequação de Imóveis da União (pertencentes ao INSS) e que estavam ociosos a fim de que sirvam para moradia popular.

Em Belém, bem como em outros municípios analisados, tem sido implementado o Programa de Revitalização das Áreas Portuárias. Por este programa objetiva-se promover a reestruturação das áreas onde se localizam os portos, já que no início do processo de formação das cidades, estas áreas, litorâneas, eram as mais nobres, entretanto, quando da construção dos portos, as camadas abastadas se afastaram da conturbação destas áreas e os imóveis passaram a ser abandonados. As áreas portuárias tornaram-se, a partir de então, espaços marginalizados e indignos para moradia. O projeto de revitalização vem exatamente para reverter esta situação e permitir que estas áreas sejam reintegradas ao espaço urbano e possam vir a ser habitadas. Com esta medida, se alcança, dentre outros, dois objetivos, revitalização da cidade e promoção de moradia.

b) DO ITR

Para se desenvolver o projeto desta pesquisa ao se analisar o Imposto Territorial Rural foi necessária uma adequação, haja vista que dos municípios determinados, de início, para análise poucos possuíam área rural (determinação que fica ao critério das próprias municipalidades). Sendo assim, passou-se para uma macro-análise, através da qual se privilegiou os Estados que tinham maior arrecadação em face deste imposto e também as regiões que concentravam a maior quantidade de propriedades rurais (a região centro-oeste destaca-se de todas as demais neste aspecto).

O ITR é de competência da União, determinada pelo texto constitucional, e com repasse de receita previsto para os Municípios. Entretanto, tanto a fiscalização quanto a cobrança de tal tributo podem ser delegados à competência municipal, conforme determinado pelo art. 153, VI, §4º, inciso III da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Derivada desta norma constitucional, a Lei nº 11.250/05³⁴ permite a celebração de

³⁴LEI Nº 11.250, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2005: Art.1º A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal. § 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, deverá ser observada a legislação federal de regência do Imposto sobre a Propriedade Territorial

convênios entre União e municípios que assim o desejarem para que se responsabilizem pela tributação do ITR. Dos municípios pesquisados, porém, a maioria não possui sequer área rural, o que inviabiliza a implementação deste mecanismo. Além disso, dos municípios que possuem área rural, nenhum ainda se interessou pela criação do referido convênio, ainda mantendo em suas receitas somente a parcela repassada pela União aos seus cofres, conforme determina a Constituição.

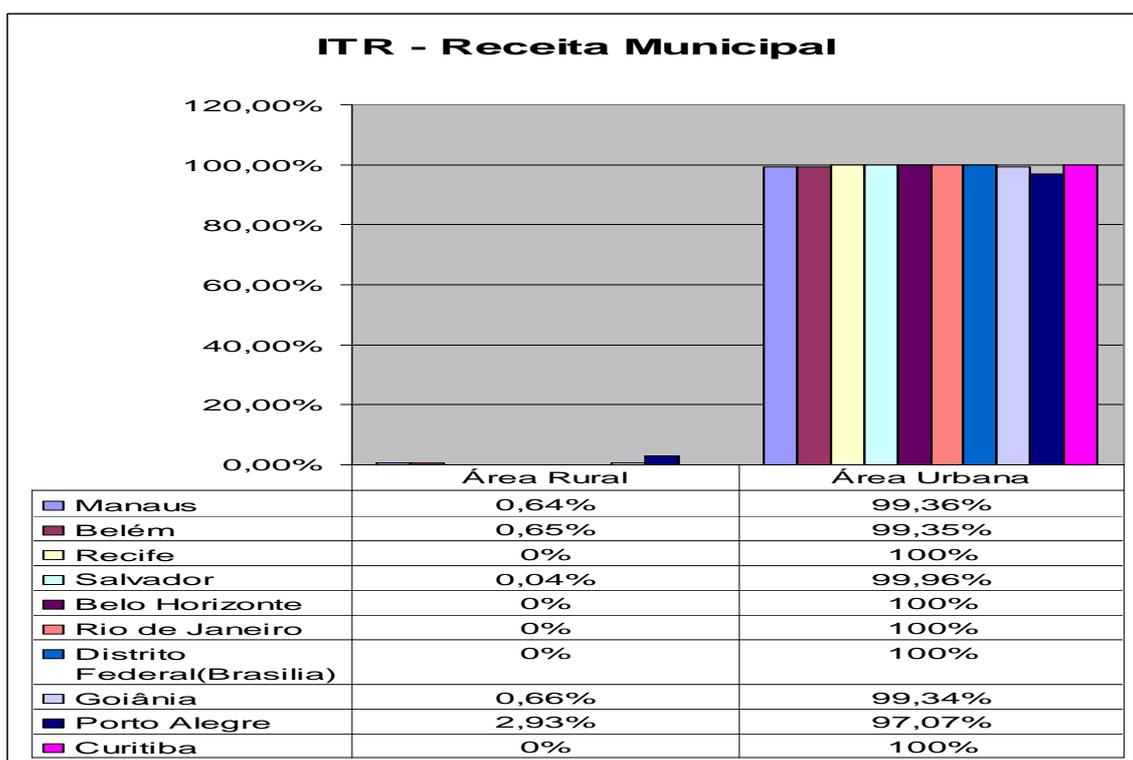


Gráfico 1- ITR (Receita Municipal)

Fonte: Coleta e organização feita por mim com base em dados oferecidos pelo IBAM(Instituto Brasileiro de Administração Municipal)

Com isso, é possível se perceber que, embora a lei amplie horizontes e possibilidades para os municípios, estes ainda não impuseram em sua realidade os preceitos traçados pela lei, com isso demonstra-se que apesar da haver uma legislação específica para o tema e que favoreça os municípios, estes não se interessam por materializá-la. A norma é elaborada de modo a abarcar e regular situações fáticas, porém, neste caso, os fins constitucionais não

Rural. § 2º A opção de que trata o caput deste artigo não poderá implicar redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. Art. 2º A Secretaria da Receita Federal baixará ato estabelecendo os requisitos e as condições necessárias à celebração dos convênios de que trata o art. 1º desta Lei. Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação. Brasília, 27 de dezembro de 2005; 184º da Independência e 117º da República. Esta legislação e a possibilidade de se firmar convênios entre Municípios e União foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 643/2006.

são alcançados pela mera materialização normativa, exigindo-se o feedback municipal, até então inócua.

A “extrafiscalidade” do ITR a ser implementada pelos municípios quando de sua responsabilização pelo ato de tributar deixa de se efetivar pela ausência de manifestação municipal em consonância aos preceitos da Lei nº 11.250/05 e da própria Constituição de 1988, em seu art. 153.

Ao se analisar, entretanto, a proposta apresentada pela Lei nº 11.250 de 27 de dezembro de 2005 percebe-se que será necessário que o município que deseje ter 100% de controle sobre a arrecadação do ITR (comprometendo-se com a fiscalização do mesmo) deverá firmar convênio com a Secretaria da Fazenda responsável. Sendo assim, destaca-se que passados cerca de um ano e meio da promulgação desta norma não há notícia de municípios que tenham manifestado interesse pela adesão ao convênio em discussão. Esta informação adquirida no Instituto Brasileiro de Administração Municipal (através de François E. J. de Bremaeker, coordenador técnico do Banco de Dados Municipais) exige uma maior reflexão acerca de tal tributo e do alcance objetivo de sua função social.

Destaca-se, inicialmente, que apesar da grande extensão territorial brasileira, poucos são os municípios que possuem área rural, destacando-se, em caráter de exceção, aqueles da região centro-oeste e uns poucos espalhados pelas demais regiões do país. Interessante mencionar que São Paulo, embora seja o grande pólo de concentração industrial, cultural e econômica do país, é também o que possui maior arrecadação de ITR em todo o Brasil se comparado aos demais municípios. Ocorre, porém, que como o percentual de arrecadação por outros tributos é muito elevado o ITR acaba sendo desconsiderado em face aos demais, mas em âmbito nacional é o percentual que se destaca.

Os municípios relutam em firmar convênio com a União para fiscalização e arrecadação de 100% do ITR, provavelmente por conta da pouca flexibilidade apresentada pela Legislação específica que não permite às municipalidades qualquer liberdade de inovação normativa e prática de adequação deste tributo a seus interesses fiscais, o que, juntamente com a baixa arrecadação proveniente desta via, acaba por obstaculizar a aceitação da novidade normativa apresentada em 2005. Outro entrave que se detecta é a burocratização para determinação e avaliação dos imóveis e suas medidas territoriais para que estes possam ser alvo de tributação, a atuação de outros órgãos vinculados à estrutura pública, como o Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA), dificulta a agilidade das prefeituras.

Além disso, é fundamental destacar a grande quantidade de pequenas propriedades rurais e de produção basicamente familiar, não possuindo seu proprietário nenhum outro imóvel, o que faz com que sobre sua propriedade recaia a imunidade tributária prevista no texto constitucional para o ITR. As grandes propriedades que se encontram, sobretudo, na região centro-oeste não vêm, por enquanto se sentido estimuladas à, junto aos governos locais, incentivar a adesão ao já mencionado convênio.

Uma das poucas vantagens das quais, por vezes, se utilizam os proprietários de terras no Brasil é trazido pela possibilidade de isenção das Áreas de Proteção Ambiental (APAs), porém os procedimentos a serem observados para que se consiga regularizar esta situação frente à Secretaria do Meio Ambiente é tão burocrático que somente privilegia os grandes proprietários, cuja parcela alvo de preservação realmente compense o tempo e o transtorno que gastarão para implementar a medida.

Nestes moldes, vê-se, curiosamente, que a função social da propriedade que é alcançada através do ITR se faz realmente presente quando da não-incidência de tal tributo (que se faz presente através da imunidade³⁵ tributária e das isenções oferecidas pela legislação infraconstitucional). A legislação específica que tenta promover, ativamente, a função social da propriedade através do ITR não consegue, em face da realidade agrária do país, se materializar. Ela existe, está vigente, mas não é eficaz.

O Estatuto da Terra (Lei Federal nº 4.504/64) regulamenta a função social da propriedade rural e o texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 186 se mantém fiel aos ditames traçados pela norma infraconstitucional, em contexto diverso. O art. 2º em seu §1º esclarece que:

A propriedade da terra desempenha integralmente a sua função social quando, simultaneamente:

- a) favorece o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores que nela labutam, assim como de suas famílias;
- b) mantém níveis satisfatórios de produtividade;
- c) assegura a conservação dos recursos naturais;
- d) observa as disposições legais que regulam as justas relações de trabalho entre os que a possuem e a cultivem. (BRASIL, 1996, p. 4).

No mesmo diapasão vem o artigo 186 da CR/88 explicita que:

A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

- I – aproveitamento racional e adequado;
 - II – utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;
 - III – observância das disposições que regulam as relações de trabalho;
 - IV – exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores;
- (BRASIL, 2006, p. 137).

A réplica dos mesmos preceitos de 1964 na ordem constitucional de 1988 é no mínimo interessante. A função social da propriedade na década de 60 vinha muito moldada pelo crescente movimento de reforma agrária que mobilizava as massas populares. O mesmo movimento e as mesmas necessidades permeavam os interesses sociais quando da elaboração da atual Constituição de 1988, denominada Constituição-Cidadã. Entretanto, a própria falibilidade frente à ineficácia reiterada do já vintenal Estatuto da Terra deveria ter conduzido o legislador constituinte por outros caminhos, mais condizentes com as possibilidades de materialização normativa pelas quais perpassa a realidade brasileira.

Mattos (2006) explica que o conceito de função social da propriedade urbana é aberto, ou seja, pode ser preenchido pelo processo de construção político-social de uma comunidade. Já o conceito de função social da propriedade rural, originado no Estatuto da Terra de 1964

³⁵ “Art. 153, (...) inciso II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; [...]” Constituição da República Federativa do Brasil, 1988.

e replicado na Constituição de 1988, é fechado, não cabendo qualquer abertura para adequação aos interesses advindos do processo de transformação política da sociedade. Isto se apresenta como mais uma barreira para a materialização dos preceitos normativos relativos ao ITR.

10. “EXTRAFISCALIDADE” E TRIBUTAÇÃO PROGRESSIVA SOBRE O SOLO PROMOVEM JUSTIÇA SOCIAL?

8. 10.1 “EXTRAFISCALIDADE” (INSTRUMENTO MATERIALIZADOR DOS PRINCÍPIOS DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E DA CIDADE SUSTENTÁVEL NO BRASIL)

A “extrafiscalidade” é mecanismo que viabiliza práticas tributárias que não sejam meramente arrecadatórias. Ao fazer uso de uma norma extrafiscal, o legislador adere, ao bojo normativo federal, estadual ou municipal, um mecanismo viabilizador de ideais constitucionais outros, que não são necessariamente ligados ao aspecto fiscal do ato de tributar.

O tributo é elemento cognitivo que se relaciona com o exercício de duas funções públicas, a função de arrecadar recursos para o Estado – função fiscal; e a função de promover justiça distributiva e igualdade através da regulação e inibição de práticas que permitem concentração indevida de riquezas na esfera privada – função extrafiscal.

A função extrafiscal se vincula ao campo econômico, sociológico e filosófico de estudo da finalidade do ato de tributar, enquanto a função fiscal se alia à visão essencialmente arrecadatória do tributo, reduzindo sobremaneira o âmbito de abrangência e importância contemporânea que possui o sistema tributário elaborado para um modelo constitucional que se filia ao paradigma constitucional democrático e social.

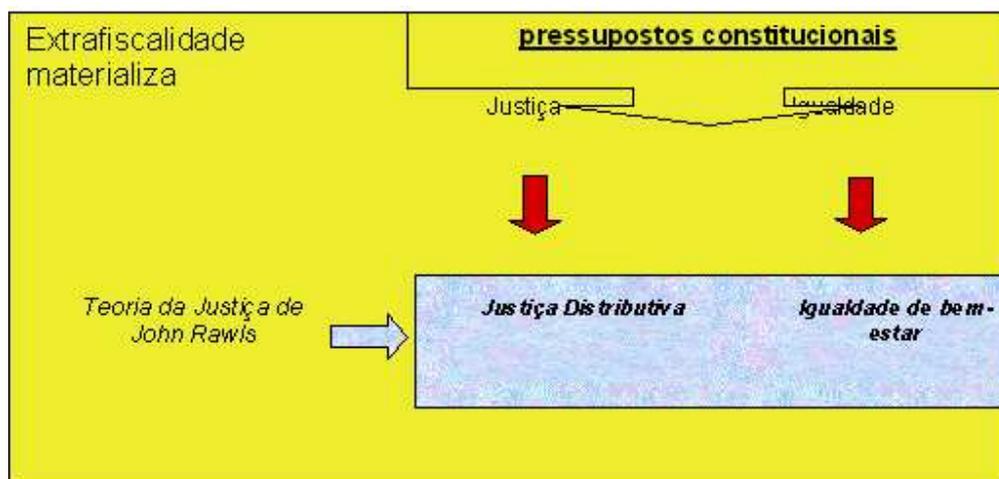


Figura 5 – Relação entre Teoria da Justiça e “extrafiscalidade”

Assim, não se pode desconsiderar que a “extrafiscalidade” é instrumento do Direito Tributário, que efetiva valores constitucionais como justiça e igualdade. Isto dá à norma tributária um aspecto dúplice, pois, ao mesmo tempo que esta se compõe de ideais arrecadatórios, também nela se verifica a presença de finalidades extrafiscais, ou seja, que transcendem à mera fiscalidade, aproximando o Direito Tributário do campo filosófico, já

que, para se compreender efetivamente a função extrafiscal da norma tributária é fundamental entender quais são os valores constitucionais albergados num determinado ordenamento jurídico, e estes vão além da mera análise normativa, embora partam dela. Neste trabalho, me ateei à análise de dois desses valores constitucionais brasileiros (I) justiça distributiva e (II) igualdade. A partir da compreensão acerca de como se efetivam realmente no Brasil, país subdesenvolvido e economicamente dependente de ajudas internacionais, os valores constitucionais postos anteriormente é que será possível concluir que a presença da função extrafiscal do tributo já materializa automaticamente e de per si os ideais filosóficos, sociológicos e políticos emanados do texto constitucional. Pois bem, em face de todo o exposto, não se pode deixar de observar um ponto relevante no que tange à função extrafiscal do IPTU trazida para a instrumentalização da função social da propriedade pelo Estatuto da Cidade e materializada por força do Plano Diretor das municipalidades.

Num primeiro momento o Estatuto da Cidade³⁶ impõe como instrumento de política urbana o parcelamento, edificação ou utilização compulsórios do solo urbano pelo proprietário omissor. É só num segundo momento³⁷ e por haver um descumprimento das práticas anteriormente previstas é que se passa à imposição da aplicação do IPTU progressivo no tempo, cuja alíquota sofrerá majoração pelo prazo de 5 anos consecutivos.(BRASIL, 2004). Veja-se, porém, um elemento importante a ser considerado: passados estes 5 anos sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização o Município poderá proceder à desapropriação³⁸ do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública, títulos estes que terão prévia aprovação pelo Senado Federal.

Impende destacar, então, que a função extrafiscal do presente tributo cumprirá seu papel à medida que efetivamente colaborar para a devida utilização do solo urbano, senão acabará por tornar-se mera fonte de recursos para as municipalidades.

Para melhor compreensão, é de se vislumbrar a realidade dos Municípios brasileiros que não têm recursos suficientes para a manutenção de suas estruturas primevas. Como, passados estes 5 (cinco) anos de aplicação progressiva do IPTU, poderão as municipalidades arcar com o ônus de um processo de desapropriação com pagamento de títulos da dívida pública?

É de se questionar seriamente se a estrutura local hoje vigente permite a aplicação sensata de tais instrumentos de políticas públicas, com o risco de serem tais institutos desvirtuados e perderem seu poder efetivo de materializadores da função social da propriedade.

9. 10.2 PROGRESSIVIDADE (INSTRUMENTO MATERIALIZADOR DOS PRINCÍPIOS DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E DA CIDADE SUSTENTÁVEL NO BRASIL)

³⁶ Art. 5º, Lei 10.257/01

³⁷ Art. 7º, Lei 10.257/01

³⁸ Art. 8º, Lei 10.257/01

No caso do IPTU progressivo no tempo: os Municípios arrecadam receita derivada da aplicação extrafiscal do mesmo com fulcro nos ditames do Plano Diretor, albergado pelo Estatuto da Cidade e pelo §4º do art. 182 da CR/88 e, passados 5 (cinco) anos, deparam-se com o mesmo e recorrente silêncio do proprietário do imóvel. Apresentam-se ali duas opções para as municipalidades: (i) deixar a situação como está e desnaturar de modo retroativo toda a função extrafiscal do IPTU, já que o objetivo para o qual esta se deu não foi atingido ou, então, (ii) proceder à desapropriação do imóvel, mas, para tanto, deverão ainda aguardar a prévia aprovação pelo Senado Federal dos títulos da dívida pública com os quais serão pagos aqueles que tiverem sua propriedade subutilizada ou não utilizada desapropriada.

É de se concluir que a última alternativa apresenta-se a mais viável e o único caminho que conduz à efetiva e proporcional utilização dos instrumentos de políticas públicas que antecederam à própria desapropriação. Em contrapartida, se assim não for, se se parar na mera aplicação progressiva do IPTU este, na verdade, terá adquirido caráter estritamente arrecadatório, confiscatório e em nada terá colaborado para a efetivação de um dos ideais do Estado Democrático de Direito que é a função social da propriedade.

Daí a necessidade do acuro ao se manipular instrumento tão rico e ao mesmo tempo tão perigoso e que pode levar a conseqüências completamente diversas das previamente desejadas, como é o instituto da função extrafiscal do IPTU.

Não se pode esquecer de que, é claro, os próprios recursos auferidos pelas municipalidades no período de cobrança do IPTU progressivo no tempo 5 (anos) são de grande relevância para a execução de políticas públicas, podendo ser revertidos à construção de moradias e ao deslocamento de moradores de rua, por exemplo, para locais adequados, mas a função primitiva e fundamental do tributo em tela se perderá em efetivo se da prática extrafiscal não decorrer ou um real parcelamento, edificação ou utilização compulsória do solo ou mesmo um processo sério e eficaz de desapropriação, o que, como já visto, apresenta-se extremamente complicado na atual estrutura das municipalidades.

Com tudo isso, necessário se faz digredir acerca da efetivação do ideal de justiça social pela “extrafiscalidade” do IPTU ou se tal instrumento de políticas públicas é desnaturado na prática e acaba ganhando contornos estritamente fiscais. Permanece o dilema.

A progressividade no ITR se apresenta no inciso I do §4º do art. 153, CR/88 pelo qual “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção da propriedade improdutiva”. (BRASIL, 2006, p. 116).

11 CONCLUSÃO

Retomo a pergunta disposta inicialmente. *Em que medida a garantia do direito fundamental à Cidade Sustentável e o cumprimento da Função Social da Propriedade podem ser efetivados pela tributação extrafiscal da propriedade territorial urbana e rural?*

Se no Sistema Tributário Tradicional ou fiscalista há, como creio, uma inversão de valores através da qual a função primordial do tributo, que é promover bem-estar social, coloca-se em segundo lugar ou em posição extraordinária, como um fenômeno que excedesse do real, então outra pergunta deve também ser respondida: Este Sistema Tributário Tradicional serve para promover justiça social? A resposta a esta pergunta me parece evidente: somente através de um Sistema Tributário Alternativo ou “extrafiscalista” é que se pode almejar promoção de igualdade e bem-estar dentro de uma sociedade. O tributo só pode ser compreendido como tal e, portanto, cobrado do cidadão se através desta exação se consegue, efetivamente, produzir distribuição de bens primários para que os indivíduos possam por si buscar o fim maior da vida, ou seja, bem-estar.

A resposta à primeira questão é mais difícil. Posso, porém, em primeiro lugar, verificar na própria doutrina que se constrói em torno da idéia de justiça que esta, numa sociedade com fatores econômicos, políticos e culturais tão peculiares como são os da brasileira, é preciso ponderar para se perceber que a idéia de justiça que melhor se adequa à esta realidade vem apresentada por John Rawls, que procedimentaliza os mecanismos ideais para se alcançar uma justiça como fairness e uma igualdade de bem-estar. Em segundo lugar, no plano normativo, não há que se falar em materialização de preceitos constitucionais pela mera reprodução dos mesmos ou instrumentalização pela legislação infraconstitucional se estes não replicam na realidade social através de ações múltiplas do Poder Público e dos cidadãos para os cidadãos. Em terceiro lugar, a análise da realidade dos municípios brasileiros aqui mencionados serve para confirmar a eficácia dos Planos Diretores no Brasil, entretanto, já a eficácia dos instrumentos utilizados para materializar a função social da propriedade através do ITR não é comprovada, necessitando de uma reestruturação pelo legislador constitucional e infraconstitucional, bem como de uma produção hermenêutica dos Tribunais, a fim de permitir a adequação do instrumento ao interesse real da sociedade.

A meu ver, como procurei demonstrar, a progressividade e a tributação extrafiscal da propriedade territorial urbana garante sim função social e promove uma qualidade de vida melhor para os indivíduos à medida que seu enquadramento, junto com os demais mecanismos apresentados pelo Estatuto da Cidade, nos Planos Diretores dos Municípios atua de modo a impulsionar o Poder Público municipal a empreender programas e projetos que melhorem as condições de vida e aumentem o bem-estar dos indivíduos que participam (direta ou indiretamente), produzem ou reproduzem o discurso social.

Já a progressividade e a tributação extrafiscal da propriedade territorial rural não vem, no presente momento, conseguindo garantir melhores condições de vida aos indivíduos e nem promover função social da propriedade, o que serve de alerta para que se procure melhores mais eficazes caminhos para se conseguir dar ao ITR a efetiva função de um tributo, que é promover bem-estar social. Enquanto tal não se der, ter-se-á diante dos contribuintes uma imposição meramente confiscatória, que pode servir de estopim para a deflagração de processos de desobediência civil, através, por exemplo, da massificação da sonegação

fiscal. Podendo o mesmo ocorrer com todas as imposições tributárias que se afastem da concepção primeira de tributo, gestada no contrato social.

O que não se pode olvidar, seja em face do IPTU ou do ITR, é que a cooperação entre as instituições que conformam a sociedade é determinante para o êxito da função social do tributo, expressão que, como me propus a demonstrar, é absolutamente repleta de redundância.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Plauto Faraco de. *Justiça distributiva e aplicação do Direito*. Porto Alegre: Ed. Fabris, 1983, p. 11-12.

BALLEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999. 859 p.

BARRY, Brian M.; RAWLS, John. **La Teoria liberal de la justicia**: examen critico de las principales doctrinas de 'Teoria de la justicia' de John Rawls. Mexico: Fondo de Cultura Economica, 1993. 175p. (Seccion de obras de politica y derecho)

BELO HORIZONTE (MG). Prefeitura. **Plano Diretor de BH**. Belo Horizonte: Diário Oficial, 1996. 52p.

BOBBIO, Norberto. **Dicionário de Política**. Brasília: Ed. UnB. 1993.

BOBBIO, Norberto. *Direito e Estado no Pensamento de Emmanuel*. 3.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BOTHE, Michael. *Federalismo: um conceito em transformação histórica*. In: FUNDAÇÃO KONRAD-ADENAUER-STIFTUNG. **O federalismo na Alemanha**. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, 1995. p. 9-10.

BRANDOM, Robert. *Articulating Reasons: An Introduction to Inferentialism*. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. 39.ed.. São Paulo: Saraiva, 2006. 440 p. (Coleção Saraiva de Legislação).

BRASIL; MEDAUAR, Odete; ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. **Estatuto da cidade**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 312p.

BRASIL; OLIVEIRA, Juarez de. **Estatuto da terra**. 12. ed., atual São Paulo: Saraiva, 1996. 482p. (Saraiva de Legislação)

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 15. ed. rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2006. p 20.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

CRUZ JUNIOR., Ademar Seabra. **Justiça como equidade**. Liberais, Comunitaristas e a Autocracia de John Rawls. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: RT, 1988, p. 251-284.

DUPRÉEL, E. La pensée confuse, extraído dos Annales de l'École des Hautes Études de Gand, 1939. In: PERELMAN, Chaïn. **Ética e Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 17-27.

DWORKIN, R. M. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. 689p.

FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do Direito de Solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar. Rio de Janeiro, 1998, p. 65.

FERNANDES, Edésio. **Direito urbanístico e política urbana no Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. 629 p.

FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética. 1999. 271 p.

GOMES, Alexandre Travessoni; MERLE, Jean-Christophe. **A moral e o direito em Kant: ensaios analíticos**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007. 246p.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. 298 p.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica**. 2.ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. 252 p.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. 191 p.

HABERMAS, Jürgen. Teoria Política: Habermas: Três modelos normativos de democracia. **Cadernos da Escola do Legislativo**, n. 3, jan/jun de 1995, p. 117.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia: entre facticidade e validade**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, vol. I e vol. II, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAUFER, Heinz. Os princípios e a estrutura organizativa do ordenamento federativo. In: FUNDAÇÃO KONRAD-ADENAUER-STIFTUNG. **O federalismo na Alemanha**. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung, 1995. p. 40

LOIS, Cecilia Caballero(Org.). LEITE, Roberto Basilone(Col.). **Justiça e democracia: entre o universalismo e o comunitarismo: a contribuição de Rawls, Dworkin, Ackerman, Raz, Walzer e Habermas para a moderna teoria da Justiça**. São Paulo: Landy Editora, 2005.

LUÑO, Antonio E. Perez. **Los Derechos Fundamentales**. 6.ed. Ed. Tecnos, 1984.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros. **Poder Municipal: paradigmas para o estado constitucional brasileiro**. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 1997. 232 p.

MATTOS, Liana Portilho. **Nova ordem jurídico-urbanística: função social da propriedade na prática dos tribunais.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

MÖLLER, Josué Emilio. **A justiça como equidade em John Rawls.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006.

MOREIRA, João Batista Gomes. **Administração Tributária do Modelo Burocrático ao Modelo Gerencial:** aspectos jurídicos – Emenda Constitucional n. 19/98. Revista da ABDT, São Paulo.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho do direito constitucional.** 3.ed. São Paulo: Renovar, 2005.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade.** São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.11.

NOGUEIRA, Alberto. **A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação.** Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1997.

PERELMAN, Chain. **Ética e Direito.** São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PILON, Almir José. **Liberdade e justiça:** uma introdução à filosofia do direito em Kant e Rawls. Porto Alegre: S.A. Fabris, 2002. 117 p.

PLATÃO, A República. In: Pound, R. **Justiça conforme a Lei.** 2. ed. São Paulo: IBRASA, São Paulo, 1976.

POUND, Roscoe. **Justiça conforme a Lei.** 2. ed. São Paulo: IBRASA, 1976.

PROUDHON, P.J. *Principe Fédératif et la Nécessité de Reconstituer le Parti de la Révolution*, Paris, Librairie Internationale. In FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do Direito de Solidariedade.** Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1998. 304 p.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito.** 17.ed. São Paulo: Saraiva, 1996. 749 p.

RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. In: BORGES FILHO, Nilson. **Direito, Estado, Política e Sociedade em Transformação**. Porto Alegre: Fabris, 1995, p. 39 - 54.

RAWLS, John. **Justiça como equidade**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

RAWLS, John. **Justiça e democracia**. São Paulo: Martins Fontes, 2002a.

RAWLS, John. **O Liberalismo político**. São Paulo: Ática, 2000.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002b.

SANTOS, Maria Angélica dos. Realidade fiscal e distributividade de riquezas à luz da teoria rawlsiana. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 10, n. 46, p. 9-20, set./out. 2002.

SIMPOSIO INTERNACIONAL SOBRE A JUSTIÇA: 1.: 1997. FLORIANOPOLIS, SC; FELIPE, SONIA T; UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. **Justiça como equidade**: fundamentação, interlocuções polemicas (Kant, Rawls, Habermas). Florianopolis: Insular, 1998. 413 p.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renova, 1995.

TOURTOULON, Pierre de. Les trois justices, Paris, 1932. In: PERELMAN, Chaïn. **Ética e Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 15.

TOURTOULON, Pierre de. **Les trois justices**. Paris: Recueil Sirey, 1993. 278p

TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit fiscal**. 2.ed. Paris: Dalloz, 1973. 474p.

VILANI, M. C. S. Cidadania Moderna: fundamentos doutrinários e desdobramentos históricos. **Cadernos de Ciências Sociais**, Belo Horizonte, 2002, p. 47 - 64.

WICKSELL, Knut. A New Principle of Just Taxatio. In: RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Brasília: Ed. Universidade de Brasília. 1971.

Sites visitados:

Câmara dos Deputados. Disponível em: <www.camara.gov.br>. Acesso em: 20 fev. 2007.

Cidades Ministério das Cidades. Disponível em: <www.cidades.gov.br>. Acesso em: 03 mar. 2007.

CNM Confederação Nacional de Municípios. Disponível em: <www.cnm.org.br>. Acesso em: 03 mar. 2007.

INCRA Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária. Disponível em: <www.incra.gov.br>. Acesso em: 05 mar. 2007

IBAM Instituto Brasileiro de Administração Municipal. Disponível em: <www.ibam.org.br>. Acesso em: 05 mar. 2007

Portal da Cidade de Manaus. Disponível em: <www.manaus.am.gov.br>. Acesso em: 05 mar. 2007

Prefeitura de Goiânia. Disponível em: <www.goiania.go.gov.br>. Acesso em: 05 mar. 2007