Lívio Augusto de Carvalho Santos

Tributação, Cidadania e Sustentabilidade

Ensaios sobre Justiça Fiscal no Brasil

AYA EDITORA
2026



Tributação, Cidadania e Sustentabilidade

Ensaios sobre Justiça Fiscal no Brasil

Lívio Augusto de Carvalho Santos

Tributação, Cidadania e Sustentabilidade

Ensaios sobre Justiça Fiscal no Brasil

AYA EDITORA
2026

Direção Editorial
Prof.° Dr. Adriano Mesquita Soares
Executiva de Negócios
Ana Lucia Ribeiro Soares
Autor
Lívio Augusto de Carvalho Santos
Revisão
O Autor
Produção Editorial
AYA Editora©
Capa
AYA Editora©
Imagens de Capa
ChatGPT Images 2.0
Área do Conhecimento
Ciências Sociais Aplicadas

Conselho Editorial

Prof.° Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva (UNIDAVI)
Prof.ª Dr.ª Adriana Almeida Lima (UEA)
Prof.° Dr. Aknaton Toczek Souza (UCPEL)
Prof.° Dr. Alaerte Antonio Martelli Contini (UFGD)
Prof.° Dr. Argemiro Midonês Bastos (IFAP)
Prof.° Dr. Carlos Eduardo Ferreira Costa (UNITINS)
Prof.° Dr. Carlos López Noriega (USP)
Prof.ª Dr.ª Claudia Flores Rodrigues (PUCRS)
Prof.ª Dr.ª Daiane Maria de Genaro Chiroli (UTFPR)
Prof.ª Dr.ª Danyelle Andrade Mota (IFPI)
Prof.ª Dr.ª Déa Nunes Fernandes (IFMA)
Prof.ª Dr.ª Déborah Aparecida Souza dos Reis (UEMG)
Prof.° Dr. Denison Melo de Aguiar (UEA)
Prof.° Dr. Emerson Monteiro dos Santos (UNIFAP)
Prof.° Dr. Gilberto Zammar (UTFPR)
Prof.° Dr. Gustavo de Souza Preussler (UFGD)
Prof.ª Dr.ª Helenadja Santos Mota (IF Baiano)
Prof.ª Dr.ª Heloísa Thaís Rodrigues de Souza (UFS)
Prof.ª Dr.ª Ilma Rodrigues de Souza Fausto (IFRO)
Prof.ª Dr.ª Ingridi Vargas Bortolaso (UNISC)
Prof.ª Dr.ª Jéssyka Maria Nunes Galvão (UFPE)
Prof.° Dr. João Luiz Kovaleski (UTFPR)
Prof.° Dr. João Paulo Roberti Junior (UFRR)
Prof.° Dr. José Enildo Elias Bezerra (IFCE)
Prof.° Dr. Luiz Flávio Arreguy Maia-Filho (UFRPE)
Prof.ª Dr.ª Maralice Cunha Verciano (CEDEUAM-Unisalento - Lecce - Itália)
Prof.ª Dr.ª Marcia Cristina Nery da Fonseca Rocha Medina (UEA)

Prof.ª Dr.ª Maria Gardênia Sousa Batista (UESPI)
Prof.° Dr. Mylller Augusto Santos Gomes (UTFPR)
Prof.° Dr. Pedro Fauth Manhães Miranda (UEPG)
Prof.° Dr. Rafael da Silva Fernandes (UFRA)
Prof.° Dr. Raimundo Santos de Castro (IFMA)
Prof.ª Dr.ª Regina Negri Pagani (UTFPR)
Prof.° Dr. Ricardo dos Santos Pereira (IFAC)
Prof.° Dr. Rômulo Damasclin Chaves dos Santos (ITA)
Prof.ª Dr.ª Silvia Gaia (UTFPR)
Prof.ª Dr.ª Tânia do Carmo (UFPR)
Prof.° Dr. Ygor Felipe Távora da Silva (UEA)

Conselho Científico

Prof.° Me. Abrão Lucas Ferreira Guimarães
Prof.ª Dr.ª Andreia Antunes da Luz (UniCesumar)
Prof.° Dr. Clécio Danilo Dias da Silva (UFRGS)
Prof.° Dr. Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues (UFPR)
Prof.° Me. Ednan Galvão Santos (IF Baiano)
Prof.ª Dr.ª Eliana Leal Ferreira Hellvig (UFPR)
Prof.° Dr. Fabio José Antonio da Silva (HONPAR)
Prof.° Dr. Gilberto Sousa Silva (FAESF)
Prof.ª Dr.ª Karen Fernanda Bortoloti (UFPR)
Prof.ª Dr.ª Leozenir Mendes Betim (FASF)
Prof.ª Dr.ª Lucimara Glap (FCSA)
Prof.° Dr. Milson dos Santos Barbosa (UniOPET)
Prof.° Dr. Rudy de Barros Ahrens (UNIR)
Prof.ª Dr.ª Silvia Aparecida Medeiros Rodrigues (FASF)
Prof.ª Dr.ª Sueli de Fátima de Oliveira Miranda Santos (UTFPR)
Prof.ª Dr.ª Tássia Patricia Silva do Nascimento (UEA)
Prof.ª Dr.ª Thaisa Rodrigues (IFSC)

Copyright do Texto © 2026 do autor

Copyright da Edição © 2026 AYA Editora (projeto gráfico, diagramação e visual de capa)

S2373 Santos, Lívio Augusto de Carvalho

Tributação, cidadania e sustentabilidade: ensaios sobre justiça fiscal no Brasil. [recurso eletrônico]. / Lívio Augusto de Carvalho Santos. -- Ponta Grossa: Aya, 2026. 57 p.

Inclui biografia
Inclui índice
Formato: PDF
Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader
Modo de acesso: World Wide Web
ISBN: 978-65-6228-070-8
DOI: 10.47573/aya.6228.1.514

1. Direito tributário – Brasil. 2. Cidadania – Brasil . 3. Tributos – Brasil. 4. Justiça tributária. 5. Obrigações dos contribuintes- Brasil. 6. Encargos tributários sobre o impacto ambiental – Brasil. 7. Sustentabilidade e meio ambiente – Brasil. 8. Política ambiental - Brasil. I. Título.

CDD: 343.8104

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Bruna Cristina Bonini - CRB 9/1347

AYA Editora©
Fone: +55 42 3086-3131 | WhatsApp: +55 42 99906-0630
E-mail: contato@ayaeditora.com.br | Site: https://ayaeditora.com.br

Declaração da Editora

O conteúdo autoral próprio desta obra é disponibilizado sob a Licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional — CC BY 4.0, que permite seu uso, reprodução, distribuição e adaptação, inclusive para fins comerciais, desde que sejam atribuídos os devidos créditos ao autor, seja indicada a licença e sejam informadas eventuais alterações.

A licença não se aplica ao projeto gráfico, à diagramação, ao design de capa nem aos materiais de terceiros utilizados na obra, tais como citações, imagens, gráficos, documentos, marcas e outros conteúdos identificados por crédito, referência ou indicação específica. Esses materiais permanecem sujeitos aos respectivos direitos, licenças, autorizações e limitações legais.

A reprodução ou a reedição da obra por terceiros deverá ser realizada com apresentação gráfica própria ou mediante autorização expressa da AYA Editora para o uso da edição gráfica.

O autor é responsável pela autoria, pela originalidade, pela precisão e pela licitude de suas contribuições intelectuais, pela correta indicação das fontes e referências, bem como pela obtenção das autorizações necessárias para a utilização de materiais de terceiros.

As análises, interpretações e opiniões apresentadas são de responsabilidade do autor e não refletem, necessariamente, o posicionamento da AYA Editora, de seu conselho editorial ou das instituições mencionadas.

A atuação da AYA Editora limitou-se aos serviços editoriais e técnicos contratados, incluindo produção editorial, projeto gráfico, diagramação, registro e disponibilização da obra, sem titularidade ou ingerência sobre o conteúdo textual.

As referências a pessoas, instituições, autoridades e fatos históricos possuem finalidade informativa, acadêmica, crítica ou de pesquisa e devem observar a legislação aplicável, inclusive os direitos autorais e os direitos da personalidade.

A AYA Editora não comercializa esta obra nem recebe royalties, comissões ou participação nas receitas decorrentes de sua venda ou distribuição. O autor e terceiros poderão explorar comercialmente o conteúdo autoral próprio nos limites da Licença CC BY 4.0, sem utilizar a edição gráfica reservada à editora.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO **9**

PARTE I

EDUCAÇÃO FISCAL E JUSTIÇA FISCAL COMO INSTRUMENTOS DE CONSTRUÇÃO DA CIDADANIA **12**

INTRODUÇÃO 14

A RELAÇÃO ENTRE JUSTIÇA FISCAL E CIDADANIA 14

A CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL ATRAVÉS DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 20

EDUCAÇÃO FISCAL, CONSENTIMENTO AO TRIBUTO E A CIDADANIA 23

CONSIDERAÇÕES FINAIS 24

REFERÊNCIAS 25

PARTE II

O IPTU COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DOS MUNICÍPIOS **27**

INTRODUÇÃO 28

OS FUNDAMENTOS DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL 29

O PAPEL DO ESTADO E A IMPORTÂNCIA DA EXTRAFISCALIDADE NA PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL 32

OS MECANISMOS DO IPTU E AS POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS. 36

CONSIDERAÇÕES FINAIS 40

REFERÊNCIAS 41

PARTE III

A INTERLIGAÇÃO ENTRE EDUCAÇÃO FISCAL, JUSTIÇA DISTRIBUTIVA E EXTRAFISCALIDADE DO IPTU **44**

SOBRE O AUTOR **50**

ÍNDICE REMISSIVO **51**

APRESENTAÇÃO

A distribuição do ônus tributário entre os contribuintes define, em larga medida, o grau de justiça de um sistema tributário. Essa constatação orienta a doutrina desde a formulação clássica dos princípios tributários, mas ganhou nova urgência no Brasil. A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023 (Brasil, 2023), reorganizou a tributação sobre o consumo e, por efeito indireto, alterou a forma de atualização da base de cálculo do IPTU, sem modificar as alíquotas, que continuam sob competência dos municípios. As duas pesquisas que compõem esta obra foram elaboradas antes dessa mudança, mas tratam de problemas que ela torna mais agudos: a legitimidade da carga tributária e o papel do imposto sobre a propriedade urbana na realização de finalidades constitucionais.

Os dois textos se articulam em torno do princípio da capacidade contributiva. No primeiro, a justiça fiscal é entendida como a distribuição equânime do encargo tributário, o que coincide com a leitura de Conti (1997), para quem a justiça fiscal se funda na equidade e se realiza quando os contribuintes concorrem para os gastos públicos na proporção de sua capacidade. No segundo, o mesmo princípio serve de critério para graduar os tributos municipais, de modo que a progressividade e as alíquotas diferenciadas do IPTU passam a ser compreendidas como concretização da igualdade material. Em ambos, a capacidade contributiva deixa de ser apenas um princípio de arrecadação e se torna a medida pela qual a tributação pode cumprir uma função de justiça.

A justiça da distribuição, porém, só produz efeitos se o contribuinte reconhece no tributo um dever ligado ao exercício da cidadania. Nesse ponto, a educação fiscal se integra à discussão, pois a compreensão da origem e da destinação dos recursos públicos é o que habilita o cidadão a participar e a fiscalizar a aplicação do que arrecada (Campanha; Tenório, 2017). Há evidências empíricas de que essa relação não é automática. Em estudo sobre o programa Nota Fortaleza, que concede desconto no IPTU a partir da solicitação de notas fiscais, Araújo (2025) verificou que incentivos financeiros isolados nem sempre alteram o comportamento do contribuinte de forma duradoura, e concluiu pela necessidade de políticas complementares de educação fiscal. Esse resultado sustenta a tese de que a justiça tributária depende tanto de critérios de distribuição quanto de um trabalho pedagógico que torne esses critérios compreensíveis.

O IPTU oferece o campo mais propício para essa articulação. A Constituição admite a progressividade do imposto em razão do valor do imóvel (Brasil, 1988, art. 156, § 1º) e prevê a progressividade no tempo como instrumento da política urbana (Brasil, 1988, art. 182, § 4º, II). A doutrina reconhece nessa progressividade uma função extrafiscal, ligada ao cumprimento da função social da propriedade, inclusive no que se refere à proteção do meio ambiente (Nascimento, 2016; Faria, 2016). Trata-se, portanto, de um tributo cuja estrutura de alíquotas pode orientar o uso do solo urbano, desde que sua

aplicação observe a capacidade contributiva e os limites do mínimo existencial e da vedação ao confisco.

No plano concreto, essa discussão deixou de ser apenas teórica. Em 2026, o Tribunal de Justiça do Piauí suspendeu, em sede liminar, trechos de decreto municipal que atualizava a base de cálculo do IPTU e fixou teto de 25% para o reajuste daquele exercício (ADI 0754743-33.2026.8.18.0000). A decisão mostra que a flexibilização trazida pela reforma não dispensa critérios objetivos e que a atualização do imposto precisa ser avaliada à luz da capacidade contributiva dos proprietários. A discussão permanece em aberto, pois a implementação da reforma segue em curso e exige que os municípios revisem seus cadastros imobiliários e seus critérios de atualização. Por isso, a justiça fiscal no imóvel urbano é uma agenda imediata, e não apenas um tema de reflexão histórica.

Reunir as duas obras responde, assim, a uma necessidade que a reforma tornou evidente. O primeiro texto sustenta a dimensão cidadã da tributação, e o segundo, sua dimensão distributiva e indutora, no tributo mais próximo do cotidiano municipal. As páginas inéditas desta obra articulam essas duas dimensões e confrontam a tese com a atualização do IPTU, mostrando que a capacidade contributiva é o critério para avaliar a nova forma de atualização e que a educação fiscal é a condição para que o contribuinte compreenda e aceite essa avaliação. A busca realizada não localizou trabalho que reúna explicitamente os dois eixos, o que dá à proposta caráter de contribuição e não de mera síntese de textos já conhecidos. Os trabalhos encontrados tratam os temas separadamente ou em pares: pesquisas sobre educação fiscal e cidadania, sobre a relação entre IPTU e sustentabilidade e sobre a progressividade do imposto à luz da capacidade contributiva. São poucos os que aproximam educação fiscal e tributação imobiliária municipal, e o estudo de Araújo (2025) é uma exceção, por se restringir a um programa específico. Essa escassez reforça a pertinência de tratar os dois temas em conjunto.

Neste contexto, o livro será dividido em três partes, cada uma delimitando um eixo da discussão e preparando a seguinte. A primeira parte tratará da educação fiscal e da justiça fiscal como instrumentos de construção da cidadania, com a análise do conceito de justiça tributária, da relação entre justiça fiscal e cidadania e do princípio da capacidade contributiva como medida da distribuição do ônus tributário. A segunda parte examinará o IPTU como instrumento de desenvolvimento sustentável dos municípios, abordando os fundamentos desse desenvolvimento, o papel do Estado na promoção da sustentabilidade e os mecanismos do imposto predial e territorial urbano, como a progressividade e as alíquotas diferenciadas em razão da localização e do uso do imóvel. A terceira parte, que dá unidade à obra, tratará da interligação entre os dois temas, demonstrando que a eficácia da tributação imobiliária depende de critérios de justiça na sua distribuição e de um trabalho pedagógico que torne esses critérios compreensíveis ao contribuinte. Nela,

a atualização do IPTU após a Emenda Constitucional nº 132/2023 servirá de caso para verificar como a capacidade contributiva e a educação fiscal podem orientar, em conjunto, a tributação do imóvel urbano.

Boa leitura!

PARTE I

EDUCAÇÃO FISCAL E JUSTIÇA FISCAL COMO INSTRUMENTOS DE CONSTRUÇÃO DA CIDADANIA

EDUCAÇÃO FISCAL E JUSTIÇA FISCAL: RESSIGNIFICANDO E CONSTRUINDO A CIDADANIA[1]

TAX EDUCATION AND TAX JUSTICE: REDEFINING AND BUILDING THE CITIZENSHIP

Resumo: O presente estudo teve como objetivo demonstrar que a educação fiscal e a justiça fiscal são instrumentos de construção e ressignificação da cidadania. Surgindo a problemática: Como a educação fiscal e a justiça fiscal são capazes de estimular, ressignificando, a cidadania? Em primeiro lugar, pretende-se compreender o conceito de justiça fiscal, destacando-se a relação existente entre a justiça fiscal e a cidadania. Em seguida, busca-se demonstrar que a justiça fiscal só pode ser concretizada através da aplicação do princípio da capacidade contributiva. Por fim, pretende-se verificar o impacto da educação fiscal no estímulo ao exercício da cidadania. A pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem escolhido foi o dedutivo e, como método de procedimento, será adotado o método monográfico, comparativo e funcionalista. A conclusão obtida é que a justiça fiscal é um importante instrumento de cidadania, considerando que permite que cada indivíduo contribua, dentro de suas possibilidades, para suprir os gastos do Estado em suas atividades, acarretando a distribuição do bem comum, e a educação fiscal é imprescindível para a conscientização dos cidadãos sobre a importância de pagar os tributos, modificando o interesse e/ou a vontade de contribuir para suprir os gastos do Estado.

Palavras-chave: cidadania; educação fiscal; justiça fiscal.

Abstract: This article aimed to demonstrate that the fiscal and tax justice education are building instruments and emerging issue citizenship ressignification: As the fiscal and tax justice education can stimulate, redefines, the citizenship? Firstly, the aim is to understand the concept of fair taxation, highlighting the relationship between fiscal justice and citizenship. Then, demonstrate that justice can only be achieved tax by applying the principle of ability to pay. Finally, it is intended to verify the impact of fiscal stimulus on the exercise of citizenship. The research was the qualitative kind bibliographical, documentary approach chosen was the deductive and as a method of procedure will be adopted the monographic method, comparative and functional. The conclusion obtained is that justice is an important tool of fiscal citizenship, as it allows each individual to contribute, within their possibilities, to meet the expenses of the State in their activities, leading to the distribution of the common good, and the tax education is indispensable for citizens ' awareness of the importance of paying taxes, modifying the interests and/or willingness to contribute to the expenses of the State.

Keywords: citizenship; tax education; fair taxation.

1 Este capítulo foi publicado anteriormente como "Educação fiscal e justiça fiscal: ressignificando e construindo a cidadania", na revista Cadernos da Fucamp, v. 18, n. 32, p. 94-109, 2019.

INTRODUÇÃO

O tributo é a principal fonte de receita do Estado, sendo fundamental para a manutenção da máquina estatal, para que o mesmo realize suas atividades e para o custeio das obrigações que o Estado tem com o administrado, tais como saúde, educação, segurança pública, coleta de lixo domiciliar, iluminação pública, etc. Face a esta necessidade de arrecadar tributos, a Constituição Federal de 1988 outorgou o poder de tributar aos entes federativos, distribuindo entre eles a competência tributária.

Frise-se que é inegável a crise do Estado, que está desacreditado pelo cidadão; tal descrédito é soma da ineficiência do Estado, que não conseguiu atender a todos os anseios da sociedade nem a todos os indivíduos, com a má gestão dos recursos públicos e com a descoberta de vários desvios de recursos públicos.

Neste contexto, o indivíduo deixa de querer contribuir para o Estado, perdendo o sentimento de participar do processo social de construção do bem comum, crescendo o sentimento de buscar o bem individual, portanto, o individualismo vem crescendo e o exercício da cidadania vem decrescendo. Diante do exposto, impõe-se a seguinte problemática: Como a educação fiscal e a justiça fiscal são capazes de estimular, ressignificando, a cidadania?

Portanto, o objetivo do presente estudo é demonstrar que a educação fiscal e a justiça fiscal são instrumentos de construção e ressignificação da cidadania.

O presente trabalho tem como ponto de partida a pesquisa bibliográfica acerca do conceito de justiça fiscal, destacando-se a relação existente entre a justiça fiscal e a cidadania. Num segundo momento, busca-se demonstrar que a justiça fiscal só pode ser concretizada através da aplicação do princípio da capacidade contributiva. Por fim, pretende-se verificar o impacto da educação fiscal no estímulo ao exercício da cidadania.

Para a elaboração do presente estudo, a pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfica (nacional e estrangeira); o método de abordagem escolhido foi o dedutivo e, como método de procedimento será adotado o método monográfico, comparativo e funcionalista.

A RELAÇÃO ENTRE JUSTIÇA FISCAL E CIDADANIA

A priori, faz-se necessário delimitar o conceito de justiça. O termo justiça tem vários significados, a depender do contexto em que o termo é empregado. Assim, justiça pode ser ao mesmo tempo um órgão do Estado, uma maneira de avaliar o que é direito, princípio moral, um sentimento e sinônimo de igualdade.

No que tange ao conceito de justiça, Menescal (2007, p. 35) salienta que “a justiça consiste na vontade firme e constante de dar a cada um o que lhe é devido”; este também é considerado um conceito clássico. Para me-

lhor compreensão deste conceito, a autora faz uma análise e conclui que é imprescindível delimitar a expressão “dar a cada um aquilo que é seu” para compreender e aplicar a justiça ao caso concreto.

Diante da necessidade de delimitar a expressão “dar a cada um aquilo que é seu”, a autora aponta que o grande problema para realizar essa tarefa seria definir critérios para o que seria o seu de cada um. Nessa perspectiva, em face das dificuldades de definir os critérios para o que seria o seu de cada um, a autora elaborou um conceito para dar conta de todas as questões:

> A justiça deve ser compreendida, fundamentalmente, no sentido de justiça social, a qual deve ser cada vez mais absorvida, institucionalizada e defendida pelo Direito. Assim, a justiça corresponde à compreensão das necessidades de cada indivíduo diante da hierarquia das necessidades essenciais da vida em sociedade, procurando-se um equilíbrio que contemple ambas da forma mais eficiente. Assim, a justiça é a identificação com o atendimento às necessidades da maioria, o que não significa o desprezo à racionalidade jurídica formal ou o abandono ao princípio da legalidade, mas sim com a garantia da efetivação do princípio da igualdade (Menescal, 2007, p. 36).

Portanto, a justiça surgiria do convívio social, pois só com as relações entre os indivíduos poderia se pensar em igualdade, em necessidades coletivas. Fernando Aurélio afirma que “a justiça tem múltiplas definições, com significados imprecisos” (Zilveti, 2004, p. 51) e, com o fito de compreender melhor o que seria justiça utiliza-se tanto de ensinamentos de filósofos, como Aristóteles, Cícero, São Tomás de Aquino e Kant, quanto de ensinamentos de juristas, como Kelsen e Bobbio. Após a análise da contribuição dos filósofos e dos juristas, conclui-se que, além de um parâmetro para estabelecer critérios para definir uma ordem de conduta pessoal e coletiva, inclusive permitindo o convívio social, a justiça está associada à liberdade, que inevitavelmente está ligada à igualdade, e depreende-se que “convém, então, apurar o princípio da igualdade para melhor compreender a justiça” (Zilveti, 2004, p. 66).

Ressalte-se que os ensinamentos aristotélicos foram de suma importância para esta conclusão, inclusive sendo imprescindível destacar que Zilveti (2004) apontou as tentativas de, a partir da teoria Aristotélica, estabelecer classes lógicas de justiças, sendo elas a justiça distributiva e a justiça reparadora.

Dutra (2010) inicia a conceituação de justiça vinculando-a a valores culturais, religiosos e morais de uma determinada sociedade, evidenciando que, muito embora existam diversos conceitos a depender da época e da sociedade, hodiernamente, num mundo globalizado, é possível pensar em um conceito mais uniforme em grande parte dele.

Como visto acima, a justiça seria então um valor a ser perseguido por todas as sociedades; entretanto, segundo a visão de Dutra (2010), esse conceito atrelado a valores teria evoluído e deixaria de ser abstrato, passando a ser positivado em alguns ordenamentos jurídicos como princípio jurídico:

> Destarte, a justiça nasce como um valor, mas com o passar do tempo acaba ganhando maior concretude e se transforma em um sobreprincípio que norteia todo o ordenamento jurídico de um dado Estado, e é a origem de diversos princípios jurídicos (Dutra, 2010, p.18).

Complementa a autora que desse princípio norteador do sistema jurídico derivam outros princípios, como o da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade.

Cumpre destacar que, ao tratar da definição de justiça não se pode olvidar da relação desta com o direito, servindo o direito como parâmetro para a realização da justiça, como leciona Pezzi (2011, p. 61):

> O direito constitui o meio de ordenação racional de uma comunidade organizada. Para cumprir essa função ordenadora, ele estabelece regras e cria instituições. Assim, o direito é, simultaneamente, medida material e forma de vida coletiva. Como meio de ordenação racional, o direito é indissociável da realização da justiça.

Na mesma linha de pensamento, Porto (2016) afirma que todos os ramos do direito almejam promover o valor da justiça, não sendo diferente o direito tributário, que também buscaria promover o valor da justiça. Aliás, quando o direito tributário regula a atividade tributária de forma a promover o valor da justiça, ele estaria promovendo a justiça fiscal.

Após apresentar a relação entre justiça e direito, Pezzi (2011) explica que a justiça não é uniforme para todo o direito, existindo critérios diferentes a depender do ramo do direito, ou seja, em cada ramo do direito foram eleitos critérios distintos para a realização da justiça. No caso particular do direito tributário, estes critérios estão vinculados aos princípios, principalmente ao da igualdade e da capacidade contributiva.

A partir disto, podemos concluir que a justiça fiscal é uma espécie autônoma de justiça, dotada de critérios próprios.

Neste sentido, Menescal leciona que, muito embora seja autônoma, a justiça fiscal é a realização da justiça social na seara tributária, senão vejamos:

> A consagração da Justiça Fiscal como uma espécie autônoma, tomando-a em sentido estrito, se justifica pela ênfase que se pretende dar aos aspectos ligados ao relacionamento entre indivíduo e Estado arrecadador, e vice-versa. Contudo, há que se considerar que, ainda que se reconheça que certas normas ou certos princípios de justiça fiscal dizem respeito especialmente às relações bilaterais entre o indivíduo e o Estado, toda forma de justiça é, precipuamente, justiça social, na medida em que se aplica à vida em sociedade (Menescal, 2007, p. 38).

Na oportunidade, Pezzi (2011) delineia os contornos de justiça social a partir da superação das injustiças na repartição da renda, de forma a disseminar o bem-estar entre a sociedade. Assim, a justiça tributária está intimamente ligada à justiça social, considerando que a concretização da justiça fiscal permitiria a concretização da justiça social, pois, com a justiça fiscal, o

ônus tributário é distribuído adequadamente entre os indivíduos da sociedade, acarretando a redistribuição da renda e, consequentemente, a redução das desigualdades sociais.

Neste sentido, a justiça fiscal e a justiça social pertenceriam à classe lógica de justiça distributiva, que, nas palavras de Plauto Faraco, "diz respeito à justiça ou injustiça das próprias leis que consagram certas formas de distribuição das rendas, das honras, das posições e de outros bens entre os membros de uma comunidade" (Azevedo, 1998, p. 7).

Convergindo com tal pensamento, argumenta Mello (2013, p. 41), citando José Luis Saldanha Sanches, que justiça fiscal é sinônima de justiça tributária e de justiça distributiva:

> O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o da justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partida entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos (Mello, 2013, p. 41).

Torres (S.d.) afirma que a distribuição de rendas e a garantia do mínimo existencial são meios de realização da justiça social. Logo, diante da relação existente entre a justiça social e a justiça fiscal, podemos concluir que a garantia do mínimo existencial também deve ser considerada na concretização da justiça fiscal.

Corroborando a ideia de haver uma relação entre a garantia do mínimo existencial e a concretização da justiça fiscal, Peres, utilizando os ensinamentos de Torres, leciona:

> Para tratar da questão da justiça fiscal, além do exame dos elementos apontados, é importante observar a questão do mínimo existencial, incluída na problemática da liberdade. Para uma existência humana digna, o cidadão tem direito a satisfazer suas necessidades mínimas. Esse direito está ligado às condições iniciais de liberdade, tema dos direitos fundamentais ou direitos humanos, e está em íntimo contato com a justiça fiscal (Peres, 2013, p. 66).

Defende Conti que a justiça fiscal tem como principal fundamento a equidade, afirmando que "a justiça fiscal passa a ser aquela fundada na equidade; atingir-se-ia a justiça fiscal por meio da distribuição equitativa do ônus tributário entre os contribuintes" (Conti, 1997, p.12).

Acrescenta, ainda, o autor que, para alcançar um sistema tributário ideal pautado na justiça fiscal, é imperiosa a aplicação dos princípios do benefício e da capacidade contributiva. Segundo o primeiro, "a tributação realizar-se-á de modo que cada contribuinte participe na arrecadação dos tributos na medida dos benefícios que tenha obtido em função dos gastos realizados com os recursos do Estado" (Conti, 1997, p. 14), já o princípio da capacidade contributiva determina que "os contribuintes devem colaborar para o financia-

mento dos gastos do Estado na proporção de sua capacidade de contribuição para estes gastos".

Portanto, tanto a justiça fiscal quanto a justiça social buscam uma igualdade formal entre indivíduos de uma sociedade e, para tanto, faz-se necessária a redistribuição de renda. A partir desta ótica, a justiça fiscal e a justiça social teriam como fundamentos a equidade e a redistribuição de renda.

De outro lado, Torres (s.d., p. 31-32) evidencia que numa sociedade complexa a distribuição de renda espontânea é impossível, enfrentando dificuldades o modelo de justiça social e surgindo um novo modelo de justiça a ser perseguido, a justiça política que é um modelo pelo qual o Estado tem um papel preponderante, atuando direta ou indiretamente, para a promoção do desenvolvimento, para tanto o próprio Estado seria responsável por promover a redistribuição de rendas.

Voltando à obra de Pezzi, a autora afirma que a justiça fiscal pode ser entendida nos sentidos sintático, semântico e pragmático:

> O primeiro reside em sua afirmação como critério seletor de sentido na composição da estrutura semântica das normas jurídicas. Assim, quando na presença de duas ou mais proposições ou sentidos possíveis na composição da norma, a justiça fiscal atua como critério de seleção (justificação) da norma mais adequada ao caso e ao sistema (coerência). De acordo com o sentido semântico, a noção mínima de justiça é extraída das noções de igualdade (capacidade contributiva) e de liberdade (limitações ao poder de tributar). Já no sentido pragmático, a justiça fiscal traduz uma relação de adequação entre a norma e seu usuário, por meio da relação intersistêmica entre política, economia e direito (Pezzi, 2011, p.65).

Além disso, a justiça fiscal seria tanto um princípio estruturante do direito tributário, de onde emanam os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade e do não confisco, bem como critério para a interpretação da norma no momento de sua aplicação ao caso concreto.

Aliás, segundo Giotti (2014), a justiça fiscal deve ser verificada na elaboração das leis, na interpretação durante a aplicação da lei e após a aplicação da lei com a concretização do direito no caso concreto, avaliando se a carga tributária é sustentável segundo os critérios da intensidade da carga tributária para os contribuintes e quanto às reais necessidades das receitas públicas.

A partir disto, podemos concluir que o sistema tributário deve nortear-se pela justiça fiscal de modo a balancear os deveres e direitos dos indivíduos, ou seja, de modo que o dever de recolher os tributos seja distribuído de forma equânime entre os indivíduos, respeitado o direito à propriedade, a igualdade e a capacidade contributiva de cada um.

Convém destacar que a justiça fiscal além de servir como parâmetro para repensar a ordem tributária para que a tributação seja distribuída de

forma adequada entre os indivíduos da sociedade, respeitando a capacidade contributiva individual, o que permitiria a redistribuição de rendas, é importante instrumento de cidadania, considerando que permite que cada indivíduo contribua, dentro de suas possibilidades, para suprir os gastos do Estado em suas atividades e consequentemente na distribuição do bem comum.

Em outras palavras, com a distribuição adequada do ônus tributário, todos conseguiriam cumprir com o dever fundamental de recolher tributo, que é a principal fonte de receita do Estado e permite que o mesmo concretize os direitos dos indivíduos, possibilitando que o indivíduo tenha um papel crucial para a construção do bem comum, ou seja, por cumprir com um dever cívico e, a partir daí usufruiria de direitos é considerado autêntico cidadão.

Por esse ângulo, considerando o dever de pagar tributo como requisito para o exercício da cidadania, a justiça fiscal é imprescindível. Diante dessa ilação, restam então as seguintes dúvidas: é admissível criar requisitos para o exercício da cidadania? O dever de pagar tributos pode ser eleito como requisito para o exercício da cidadania?

Segundo Dallari, citado por Peres (2013, p. 67):

> Retomando a noção de cidadania, recorda-se que sua aquisição depende das condições fixadas pelo próprio Estado, podendo ocorrer tanto pelo simples fato do nascimento em determinadas circunstâncias, como pelo atendimento a certos pressupostos que o Estado estabelece.

Portanto, a condição de cidadão está atrelada a direitos e deveres, de modo que a cidadania pressupõe o cumprimento de deveres, podendo o Estado fixar requisitos para o exercício da cidadania.

Resta-nos analisar se o dever de pagar tributo pode ser considerado requisito para o exercício da cidadania. Para responder a tal questionamento, Morsch (2006, p. 28) leciona:

> Com efeito, é através de critérios de justiça fiscal que se pode vislumbrar a forma mais correta de contribuição do indivíduo para a preservação de uma esfera pública de liberdade e igualdade. Desse modo, pode-se dizer que, atendida a justiça fiscal, a tributação ultrapassa o simples sentido de entrega de dinheiro ao Estado para financiamento de suas despesas. A tributação passa a inserir-se, então, no próprio núcleo essencial da cidadania, através do qual o próprio cidadão adquire esta condição, na medida em que contribui livre e isonomicamente para a manutenção de sua liberdade e igualdade.

Destarte, o tributo situa-se como dever do cidadão, sendo requisito para o exercício da cidadania. Por outro lado, ao pagar o tributo surge o direito do cidadão de exigir que o Estado cumpra com o seu papel. Assim, inegavelmente, o dever de pagar o tributo é requisito para o exercício da cidadania.

Como se observou, existem várias definições para justiça e diferentes compreensões sobre a justiça fiscal, assim, com o fito de delimitar os conceitos apresentados, passaremos a analisar, inicialmente, os objetivos e as atri-

buições do Estado no recolhimento de tributos, ou seja, iremos buscar estabelecer uma relação entre o modelo de Estado, a tributação e a justiça fiscal.

A CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL ATRAVÉS DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Ao analisar o conceito de justiça fiscal, ficou demonstrado que este está associado à distribuição adequada do ônus da carga tributária, respeitada a capacidade de cada um de suportá-la, bem como que existem vários dispositivos constitucionais que almejam alcançá-la. Dentre elas, se destaca o que positiva o princípio da capacidade contributiva. Nas palavras de Fernando Aurélio Zilveti (2004, p. 124), "a melhor expressão de justiça fiscal é a capacidade contributiva". Aproveitando as lições de Conti (1997), já expostas anteriormente, temos que, para haver um sistema tributário ideal, é necessário que o mesmo esteja consoante o ideário da justiça fiscal, o que só poderá ser alcançado com a aplicação de dois princípios, o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva. Com a aplicação destes dois princípios, teríamos que o contribuinte arcaria com o encargo tributário na medida da sua capacidade de contribuição e na medida em que se usufruísse dos benefícios custeados com recursos públicos. Portanto, os dois princípios são indissociáveis tanto entre si como na relação de ambos com a realização da justiça fiscal.

Segundo Baptista (2007, p. 130), "o princípio da capacidade contributiva em sua essência é um dos vetores da Justiça Distributiva na medida em que visa a distribuir os encargos tributários a cada um segundo a sua capacidade econômica de contribuir".

No mesmo sentido, Iatarola (2005), citando Tipke, ressalta que a justiça no ramo do direito tributário é alcançada pela isonomia, que por sua vez é guiada pelo princípio da capacidade contributiva. Sendo este o princípio com critérios mais justos para a aplicação do princípio da igualdade.

Acrescenta, ainda, que o princípio da capacidade contributiva é princípio inerente à justiça fiscal, uma vez que preconiza a tese igualitária; inclusive, é o principal princípio de justiça fiscal, considerando que, na sua observância, traz como reflexo a observância de direitos humanos fundamentais da limitação do poder de tributar.

Azevedo (2013) doutrina que o princípio da capacidade contributiva deve ser respeitado desde a elaboração da norma que vier a instituir o tributo, momento em que deverão ser analisadas as desigualdades naturais existentes para impor alguma espécie de discriminação na graduação do tributo, somente sendo justa a atividade tributária do Estado se for adequada à capacidade econômica da pessoa que deva suportar o ônus tributário.

Portanto, conforme a autora, o princípio da capacidade contributiva é o instrumento legitimador da discriminação tributária, devendo a estrutura tribu-

tária almejá-la com o fito de distribuir adequadamente o ônus tributário entre os indivíduos. Em outras palavras, no momento de legislar para instituir ou majorar um tributo, graduando segundo a capacidade econômica, deve ser adotado um critério de diferenciação. Entretanto, Azevedo (2013) afirma que só haverá justiça fiscal ao escolher o critério de diferenciação se o tratamento diferenciado estiver em conformidade com as diretrizes da Constituição Federal.

Diante do acima exposto, fica claro que a capacidade contributiva é a medida para a justiça fiscal. Por oportuno, destacamos que segundo Porto (2016, p. 97), citando Tipke, "a avaliação da capacidade contributiva, como medida da tributação, impõe a preservação de um mínimo existencial, partindo-se da premissa de que assegurar a existência digna é compromisso estatal".

Não podemos nos olvidar da proteção à propriedade, que proíbe a tributação excessiva ao ponto de configurar o confisco, devendo também ser considerada a vedação do confisco na graduação do tributo, ou seja, o confisco, assim como o mínimo existencial, é um parâmetro para a capacidade contributiva. Portanto, corrobora o entendimento de que o não confisco está relacionado com a capacidade contributiva.

> Por outro lado, mesmo que observada a proteção do mínimo vital, não se pode admitir que a tributação seja graduada num patamar que imponha restrição ao direito de propriedade, livre iniciativa e até mesmo à liberdade. Nesse sentido, além de um limite mínimo, a tributação possui um limite máximo, calcada na ideia de vedação de confisco (Porto, 2016, p. 97).

Trilhando essa faixa, para que a tributação seja considerada justa, dentro das diretrizes da capacidade contributiva, é necessário que a capacidade contributiva não ultrapasse os limites do mínimo existencial e do não confisco.

Por fim, Ricardo Lobo Torres, citado por Gregório (2011, p. 61), "a capacidade contributiva é o princípio mais importante de justiça fiscal, vez que determina a exata contribuição de cada um, proporcionalmente às suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira".

Por outro lado, mesmo reconhecendo a importância do princípio da capacidade contributiva, Baptista faz uma crítica à eficácia do princípio, alegando que "o sistema tributário brasileiro assenta-se na regressividade, ou seja, aqueles que têm menor capacidade contributiva é que arcam com a maior carga tributária" (Baptista, 2007, p. 129). Afirma ainda que a eficácia depende do grau de desenvolvimento do povo, trazendo a lição de Hugo de Brito Machado:

> A eficácia do princípio da capacidade contributiva, como eficácia de qualquer princípio jurídico, depende do grau de desenvolvimento cultural do povo, que define o grau de disposição das pessoas para defenderem os seus direitos (Baptista, 2007, p. 130).

Outra crítica de Baptista (2007) é quanto à avaliação da capacidade econômica de contribuir na distribuição dos encargos tributários a cada, não devendo essa avaliação se resumir apenas nos bens patrimoniais do indivíduo, mas também dever considera suas condições pessoais, tais como: "estado civil, saúde, os encargos de família, inclusive a origem das rendas para efeitos de imposições diferenciadas, conforme resulte apenas do trabalho, do emprego de capitais ou de combinação de ambos" (Baptista, 2007, p. 130).

Vale destacar que, mesmo apontando críticas à eficácia e à avaliação da capacidade contributiva, Baptista não refuta a ideia de que o princípio da capacidade contributiva é instrumento indispensável para a concretização da justiça fiscal; ao contrário, vai além, afirmando que, além da justiça fiscal, é possível alcançar a justiça social através do princípio da capacidade contributiva.

Segundo Baptista (2007, p. 130), "tributando cada um na medida de suas possibilidades o princípio respeita a igualdade tão sonhada e perseguida. O valor arrecadado justamente retorna à sociedade sob a forma de investimentos para aqueles que são mais necessitados". Destacando os investimentos na educação, cultura e informação.

Ressalte-se que tais investimentos são capazes de melhorar a vida das pessoas, possibilitando igualdade de condições. Para tanto, além da arrecadação adequada, respeitando a capacidade contributiva é necessário a alocação correta dos recursos arrecadados, promovendo a inclusão social.

Nessa mesma linha, Baptista (2007, p. 131) dispõe:

> Com uma arrecadação na medida ideal e uma política sincera, esse valor poderia voltar à sociedade sob a forma de investimento na educação, cultura e informação das pessoas e na melhora da vida delas, redistribuindo e alocando devidamente os bens disponíveis na sociedade.
>
> A alocação correta dos bens de produção e de consumo daria aos indivíduos componentes de nossa sociedade subsídios necessários para que haja uma igualdade de condições materiais (bens de produção e de consumo) e imateriais (acesso à cultura, educação e lazer).

Acerca da distribuição dos bens na sociedade, Iatarola anuncia que esta distribuição dos bens na sociedade é denominada de princípio da diferença, tendo três pressupostos. O primeiro pressuposto é a distribuição no âmbito dos bens de forma a trazer um benefício maior para os mais desfavorecidos. O segundo pressuposto é a possibilidade de todos os indivíduos ocuparem posições e funções na sociedade. E, por fim, o terceiro pressuposto é que os indivíduos tenham igualdade de oportunidades com condições mínimas de existência.

Deste modo, a aplicação de fato do princípio constitucional da capacidade contributiva num primeiro momento concretizaria a justiça fiscal, implicando numa igualdade econômica.

EDUCAÇÃO FISCAL, CONSENTIMENTO AO TRIBUTO E A CIDADANIA

Conforme foi exposto anteriormente, a justiça tem diferentes compreensões de justiça fiscal. Porém, não podemos negar que a justiça fiscal é a busca pela distribuição da carga tributária de forma adequada. Assim, é um importante instrumento de cidadania, pois a distribuição em conformidade com a capacidade contributiva cria um ambiente propício para participar dos gastos públicos, faltando apenas interesse e/ou vontade do cidadão para efetivar a referida participação.

De outro lado, o cidadão somente paga o tributo em razão de sua compulsoriedade, não tendo interesse e/ou vontade em fazê-lo, o que acarreta aumento de práticas ilícitas para redução ou não pagamento do tributo. Desta maneira, o consentimento ao tributo influencia diretamente a arrecadação.

Neste contexto, a educação fiscal é necessária para mudar o comportamento do cidadão, considerando que o ponto de partida da educação fiscal é o esclarecimento ao cidadão do que é tributo, quais são as espécies de tributo e a importância dos mesmos, sendo fundamental para conscientizar o cidadão de que o mesmo deve contribuir para a melhoria da comunidade em que está inserido.

Assim, a educação fiscal acarreta o consentimento ao tributo e, consequentemente, a mudança no comportamento do cidadão que passa a ter sentimento de pertencimento à comunidade e interesse em contribuir para fazer face aos gastos públicos realizados pelo Estado nas suas atividades, incluindo-se nestes os custos para a prestação de serviços públicos e na realização de melhorias para a comunidade.

No mesmo sentido, Campanha e Tenório utilizam o conceito de educação fiscal apresentado pela Escola Superior de Administração Fazendária para concluir que a educação fiscal concorre para o fortalecimento do exercício da cidadania.

> A educação fiscal compreende uma abordagem didático-pedagógica cuja finalidade é interpretar as vertentes financeiras da arrecadação e dos gastos públicos, na tentativa de estimular o cidadão comum a compreender o seu dever de contribuir solidariamente em benefício do conjunto da sociedade e de participar do processo de fiscalização e acompanhamento da aplicação dos recursos públicos. Trata-se de compreender o que é o Estado, suas origens e objetivos e a importância do controle social sobre o gasto público, mediante a participação ativa do cidadão, concorrendo para o fortalecimento do ambiente democrático (Campanha; Tenório, 2017, p. 8).

Acrescentam, ainda, que a educação fiscal é indissociável do exercício da cidadania, uma vez que apenas com conhecimento e capacitação é possível a efetiva participação na vida em coletividade, ou seja, a educação fiscal é imprescindível para a cidadania.

> Acontece, porém, que a participação no planejamento dos gastos e, principalmente, o acesso e a utilização das informações prestadas pelo Estado para que as ações dos governantes sejam controladas e fiscalizadas exigem da sociedade um mínimo de conhecimento sobre de que forma o Estado se organiza para arrecadar os tributos e para gastá-los posteriormente. Desse modo, toda abordagem educativa que permita ao cidadão compreender as "vertentes financeiras da arrecadação e dos gastos públicos", tendo em vista o desenvolvimento de competências para participar, planejar, sugerir, reivindicar, acompanhar e fiscalizar o uso dos recursos públicos, recebe o nome de educação fiscal (Campanha; Tenório, 2017, p. 10).

Por fim, Campanha e Tenório (2017, p. 11) concluem que a educação fiscal é "capaz de um intenso processo de sensibilização do cidadão quanto à importância do tributo para construir uma sociedade mais justa e cumprir voluntariamente as obrigações tributárias instituídas legalmente". Por conseguinte, a educação fiscal reaviva o interesse e vontade do cidadão de pagar os tributos de forma a contribuir para o bem da sociedade, estimulando a concretização do exercício da cidadania.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se observou, existem várias definições para justiça e diferentes compreensões sobre a justiça fiscal, assim, com o fito de delimitar os conceitos apresentados. Em razão dos múltiplos significados de justiça fiscal, e relembrando o significado pelo qual a justiça fiscal seria sinônima de avaliação do modo de distribuir os encargos tributários entre as várias categorias de contribuintes.

A partir disto, pode-se concluir que o sistema tributário deve nortear-se pela justiça fiscal de modo a balancear os deveres e direitos dos indivíduos, ou seja, de modo que o dever de recolher os tributos seja distribuído de forma equânime entre os indivíduos respeitado o direito à propriedade, a igualdade e a capacidade contributiva de cada um.

Além disso, a justiça fiscal seria tanto um princípio estruturante do direito tributário, de onde emanam os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade e do não confisco, bem como critério para a interpretação da norma no momento de sua aplicação do caso concreto.

Convém destacar que a justiça fiscal além de servir como parâmetro para repensar a ordem tributária para que a tributação seja distribuída de forma adequada entre os indivíduos da sociedade, respeitando a capacidade contributiva individual, é importante instrumento de cidadania, considerando que permite que cada indivíduo contribua, dentro de suas possibilidades, para suprir os gastos do Estado em suas atividades e consequentemente na distribuição do bem comum.

Entretanto, além de construir um ambiente propício para o exercício da cidadania através da participação dos cidadãos nos gastos públicos é

necessário que estes cidadãos tenham interesse e/ou vontade em contribuir para suprir os gastos do Estado, o que aumenta a eficácia da arrecadação.

Neste passo, a educação fiscal é fundamental para a concretização da cidadania, uma vez que conscientiza os cidadãos da importância de pagar os tributos, modificando a postura dos cidadãos na participação dos gastos públicos. Portanto, a educação fiscal e a justiça fiscal são instrumentos de construção e ressignificação da cidadania.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Naiara Silveira. **O Princípio da Capacidade Contributiva e seus mecanismos para efetividade da Justiça Fiscal.** 102 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário FIEO, Osasco, 2013.

AZEVEDO, Plauto Faraco de. **Justiça distributiva e aplicação do direito.** Porto Alegre: Fabris, 1998.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. **Justiça tributária, justiça distributiva e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva.** 139 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Marília, Marília, 2007.

CAMPANHA, Alexssandro; TENÓRIO, Robinson Moreira. **A educação fiscal e suas implicações para o exercício da cidadania e para a melhoria qualitativa da vida em sociedade.** Cadernos de Ciências Sociais Aplicadas, Vitória da Conquista, n. 23, p. 1-14, jan./jun. 2017. Disponível em: http://periodicos.uesb.br/index.php/cadernosdeciencias/article/viewFile/7516/pdf_854. Acesso em: 14 mar. 2019

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.** São Paulo: Dialética, 1997.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais.** São Paulo: Saraiva, 2010.

GIOTTI, Daniel. Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária. In: FUX, L.; QUEIROZ, L. C. S. de; ABRAHAM, M. (Org.). **Tributação e justiça fiscal.** Rio de Janeiro: GZ, 2014. p. 131-158.

IATAROLA, Ana Cristina Silva. **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA Princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário.** 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2005.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa.** São Paulo: Atlas, 2013.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS.** 188 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional – Mestrado e Doutorado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2007.

MORSCH, Natália de Azevedo. **Justiça fiscal e neutralidade fiscal: a questão do ICMS nas operações interestaduais.** 181 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

PERES, Eliane Lamarca Simões. **Justiça fiscal e progressividade.** 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limitação à tributação no estado democrático de direito.** 1. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça distributiva: social, política e fiscal**, in Revista de Direito Tributário nº 70. São Paulo: Malheiros, S.d., p. 27-39.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2004

PARTE II

O IPTU COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DOS MUNICÍPIOS

O IPTU COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DOS MUNICÍPIOS[2]

IPTU AS A TOOL FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT OF MUNICIPALITIES

Resumo: O presente estudo tem como objetivo identificar os mecanismos tributários aplicados na tributação do IPTU para promover o desenvolvimento sustentável dos municípios. O problema de pesquisa é: quais os mecanismos do IPTU podem promover o desenvolvimento sustentável dos municípios? A conclusão obtida foi que capacidade contributiva, progressividade e alíquotas diferentes em razão da localização e utilização dos imóveis promovem desenvolvimento econômico, pois reduzem os gastos públicos com a implementação de políticas públicas, reduzem as desigualdades sociais e promovem a proteção ao meio ambiente. A pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem escolhido foi o dedutivo.

Palavras-chaves: desenvolvimento sustentável; extrafiscalidade; IPTU; tributação.

Abstract: This study aims to identify the tax mechanisms applied in the taxation of the IPTU to promote the sustainable development of municipalities. The research problem is: what mechanisms of the IPTU can promote the sustainable development of municipalities? The conclusion obtained was that contributing capacity, progressivity and different rates due to the location and use of real estate promote economic development, because they reduce public spending with the implementation of public policies, reduce social inequalities and promote the protection of the environment. The research developed was qualitative, of the bibliographic documentary type, the approach method chosen was the deductive.

Keywords: extrafiscality; property tax; sustainable development; taxation.

INTRODUÇÃO

Hodiernamente, no Brasil, têm-se percebido vários tipos de comentários (nos meios de comunicação) acerca da crise econômica, o que vem potencializando as desigualdades sociais provenientes da injusta distribuição de riquezas. Neste passo, a crise econômica está prejudicando o desenvolvimento econômico do país. Em resposta a tal crise, observam-se várias ações estatais com a intenção de estimular o crescimento econômico, geração de emprego e diminuição da pobreza. Destaca-se que o objetivo almejado pelo Estado ao implementar essas políticas não é apenas o crescimento econômico, mas, na verdade, almeja o desenvolvimento econômico.

2 Este capítulo foi publicado anteriormente como "O IPTU como instrumento de desenvolvimento sustentável dos municípios", na Revista de Direito Tributário e Financeiro, e-ISSN 2526-0138, v. 6, n. 1, p. 102-118, jan./jun. 2020.

Paralelamente, o Estado não deve abster-se de implementar políticas públicas para promoção da redução das desigualdades sociais e para a proteção do meio ambiente, considerando o dever constitucional imposto pela Carta Magna.

Ocorre que o Estado também passa por uma crise financeira, tendo como indicador a escassez dos recursos públicos, sendo que tal fato dificulta a manutenção da sua estrutura, a continuidade dos serviços públicos e a execução de políticas públicas. Cumpre ressaltar que o município é o ente federado que mais sofre com a crise financeira, considerando que, além de possuir a menor parcela da competência tributária, é o que mais recebe demandas da sociedade por estar mais próximo do cidadão.

Vale destacar, ainda, que o tributo é a principal fonte de receita do Estado, sendo fundamental para a manutenção de sua estrutura e a realização de suas atividades, incluindo os deveres constitucionais.

Neste contexto, o Município tem a difícil missão de compatibilizar tributação, crescimento econômico e proteção ambiental. Dessa forma, surge a problemática: quais os mecanismos do IPTU podem promover o desenvolvimento sustentável dos municípios?

Portanto, o objetivo do presente estudo é demonstrar quais os mecanismos tributários que o Município pode utilizar para, a partir da tributação da propriedade urbana, promover o desenvolvimento sustentável.

Para o desenvolvimento do presente estudo, divide-se o trabalho em pontos basilares, quais sejam: os fundamentos do desenvolvimento sustentável, para compreender os diversos significados, delimitando-se a relação existente entre crescimento econômico, desenvolvimento econômico e desenvolvimento sustentável; o papel do Estado e a importância da extrafiscalidade para promoção do desenvolvimento sustentável a relação existente entre o modelo de Estado, a tributação e a justiça fiscal, para tanto será abordado a justiça fiscal no neoliberalismo; e o IPTU e o desenvolvimento sustentável do município.

Para a elaboração do presente estudo, a pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfico, o método de abordagem escolhido foi o dedutivo e, como método de procedimento, será adotado o método monográfico.

OS FUNDAMENTOS DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Para a densificação do desenvolvimento sustentável, faz-se necessário entender a relação existente entre crescimento e desenvolvimento, bem como a relação existente entre desenvolvimento econômico e desenvolvimento sustentável.

Ao tratar do conceito de crescimento econômico, Matos e Rovella apontam Adam Smith como precursor da utilização deste termo, afirmando que tal conceito despontou em 1776 com a publicação da obra A Riqueza das

Nações. Segundo os autores, nesta obra Adam Smith analisa "a formação da riqueza de uma nação, raciocinando sobre o funcionamento dos mercados e a relação da expansão dos mesmos para ganhos de escala de produção, onde os custos médios seriam reduzidos e permitiriam gerar lucros" (Matos; Rovella, 2015, p. 2).

Acrescentam, ainda, que, segundo Adam Smith, esses lucros trariam frutos para a sociedade, considerando que ampliariam a possibilidade de trabalho, incrementando a renda da população e levando a uma redistribuição da renda, mesmo que a longo prazo.

Neste sentido, na teoria de Adam Smith, o crescimento econômico é ponto de partida para o desenvolvimento econômico, visto que somente depois de gerado lucro e com o transcurso do tempo seria possível a geração de emprego, o incremento da renda e a redistribuição de renda.

Schumpeter (1911) possui outra perspectiva do desenvolvimento, analisa a influência da utilização de inovações tecnológicas na economia e na sociedade para concluir que o desenvolvimento econômico é alcançado através da utilização da tecnologia. Portanto, a diferença entre crescimento econômico e desenvolvimento na compreensão de Schumpeter consiste no fato de que o primeiro é sinônimo de simples expansão na economia, enquanto o desenvolvimento só pode ser alcançado com a utilização de inovações tecnológicas no processo produtivo.

Nesse panorama, a distinção entre a teoria de Adam Smith e Schumpeter é que, segundo o primeiro, o desenvolvimento é fruto natural do crescimento econômico, enquanto o segundo sustenta que só é possível chegar ao desenvolvimento com a utilização de inovações tecnológicas.

Lembre-se de que, apesar da divergência doutrinária entre os supracitados autores, coadunam-se com a ideia de que o desenvolvimento econômico é reflexo apenas de fatores econômicos, sem levar em consideração variáveis sociais.

Para além da análise do desenvolvimento de forma estritamente econômica, Amartya Sen é pioneiro em incluir variáveis pessoais e sociais na análise do desenvolvimento. Neste sentido, Favaro Neto, citando Amartya Sen, afirma:

> Em sua obra "Desenvolvimento como Liberdade" (1999), Amartya sai da bolha de economistas que versavam sobre o desenvolvimento econômico com os reflexos apenas em fatores como o PIB (Produto Interno Bruto), industrialização, renda per capita, mudanças sociais e os avanços tecnológicos. Mesmo reconhecendo a importância desses fatores, Amartya Sen é pioneiro em assimilar variáveis pessoais como contribuintes para um melhor desenvolvimento, relacionando a melhora de vida dos indivíduos com o fortalecimento de suas liberdades (Favaro Neto, 2018, p. 160).

Acrescenta que as variáveis sociais incluídas por Amartya Sen são o avanço dos serviços de educação e saúde, dos direitos civis e das liberdades do indivíduo.

Na mesma linha de pensamento, Mary Lúcia Andrade Correia e Eduardo Rocha Dias (2016) sustentam que deve ser incluído na análise do desenvolvimento econômico o fator qualidade de vida decorrente do crescimento econômico. Assim, só haveria desenvolvimento se o crescimento econômico acarretasse melhoria da qualidade de vida.

Para chegar a essa conclusão, o ponto de partida foi a distinção entre crescimento econômico e desenvolvimento econômico e, para realizar esta distinção, utiliza-se dos ensinamentos de Nusdeo e Miller.

> Portanto, a diferença entre desenvolvimento e crescimento na compreensão de Nusdeo (2005, p. 355) consiste no fato de que este último é apenas o crescimento da renda e do Produto Interno Bruto – PIB, no entanto, sem implicar ou trazer mudança estrutural mais profunda. Neste sentido, Miller (2007, p.6) acentua que o crescimento econômico normalmente é medido pela mudança percentual no Produto Interno Bruto de um país e corresponde aos bens e serviços produzidos por todas as empresas e organizações nacionais e estrangeiras nesse Estado. Ressalta, ainda, o autor que "as mudanças no crescimento econômico de um país por pessoa são medidas pelo PIB per capita: o PIB dividido pela população total no meio do ano" (Correia; Dias, 2016, p. 67).

Adriano Carvalho de Oliveira ressalta como marco fundamental para a dissociação entre crescimento econômico e desenvolvimento econômico o surgimento do Relatório sobre o Desenvolvimento Humano, passando o desenvolvimento econômico a ser analisado por outros valores além do valor puramente econômico.

> Essa mitigação do "desenvolvimento econômico" ganhou maior força em 1990, quando do surgimento do primeiro Relatório sobre o Desenvolvimento Humano, o panorama acerca do desenvolvimento passou então a tomar contornos completamente diferentes. O crescimento da economia passou então a tomar contornos completamente diferentes. O crescimento da economia passou a ser entendido por muitos analistas como um elemento, dentre vários outros, componente de um processo maior, já que seus resultados não se traduzem de forma automática em benefícios. Foi percebida a relevância em se refletir acerca da natureza do desenvolvimento que se almejava. Ficando patente, dessa forma, que as políticas de desenvolvimento deveriam ser estruturadas por valores que vão além daqueles estabelecidos pela dinâmica econômica (Oliveira, 2016, p. 111).

Superada a questão da distinção entre crescimento econômico e desenvolvimento econômico, faz-se necessária a conceituação de desenvolvimento sustentável. Tanto Morais quanto Zolet sustentam que o desenvolvimento sustentável faz parte de um modelo político que busca o ponto de equilíbrio entre a economia, sociedade e meio ambiente, afirmando que:

> O desenvolvimento sustentável faz parte de um modelo político que prevê a integração entre economia, sociedade e meio ambiente. A ideia desse desenvolvimento se faz presente por meio de um complexo processo de crescimento equilibrado. Esse processo deve considerar na

> maior medida possível o interesse pelo crescimento harmônico nas diferentes relações constituídas pela sociedade (Morais; Zolet, 2015, p. 117).

De outro lado, Karla Marques Pamplona, com fundamento nas doutrinas de Sachs (1993), Alier (1994) e Costa (2006), destaca que o desenvolvimento sustentável é fenômeno mais complexo do que apenas o equilíbrio entre economia, sociedade e meio ambiente, uma vez que existem várias dimensões de sustentabilidade, apontando as dimensões econômica, social, ecológica, espacial e cultural.

Complementa a referida autora que o desenvolvimento econômico é modelo político que tem por finalidade assegurar equidade social, eficiência econômica, proteção aos recursos naturais, distribuição igualitária de espaços territoriais e valorização do patrimônio cultural, tradições e aptidões sociais, econômicas e culturais.

> Desse modo, o desenvolvimento econômico sustentável nos termos da doutrina em referência, deve assegurar: (i) a equidade social, ou seja, a construção de uma sociedade pautada no "ser" e que exija uma melhor distribuição do "ter" ou da renda; (ii) a eficiência econômica, determinando a alocação e a gestão mais eficiente dos recursos e um fluxo regular entre os investimentos privados e públicos; (iii) o uso racional e equilibrado dos recursos naturais, em especial, os não renováveis, mediante a limitação do uso de recursos naturais esgotáveis e diversificando o uso dos ecossistemas conforme finalidades sociais válidas; (iv) a distribuição igualitária de espaços territoriais, havendo equilíbrio na configuração urbano e rural; e (v) a busca de um desenvolvimento endógeno, em contramão ao movimento capitalista, valorizando o patrimônio sociocultural de cada localidade ou país, isto é, suas tradições e aptidões sociais, econômicas e culturais (Pamplona, 2016, p. 174).

O desenvolvimento sustentável, portanto, trata-se de um movimento para o uso e aproveitamento dos recursos humanos e materiais de forma adequada, equilibrando as relações econômicas, sociais e ambientais.

O PAPEL DO ESTADO E A IMPORTÂNCIA DA EXTRAFISCALIDADE NA PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Após a compreensão do desenvolvimento sustentável como fenômeno complexo e movimento político para o uso e aproveitamento dos recursos humanos e materiais de forma adequada, equilibrando as relações econômicas, sociais e ambientais, faz-se necessário compreender o papel do Estado na promoção do desenvolvimento sustentável e como ele pode utilizar a tributação, em especial da função extrafiscal dos tributos, para promover o desenvolvimento sustentável.

Segundo Morais e Zolet, o Estado tem o dever de implementar políticas públicas que promovam o desenvolvimento sustentável, senão vejamos:

> Os Estados têm o dever ou a responsabilidade primordial de formular e implementar políticas públicas e ações equilibradas que possibilitem práticas de desenvolvimento, especialmente, a partir da ideia contínua da melhoria das condições da vida em sociedade. Logo, o principal desafio dos Estados, em tempos de desenvolvimento excludente, é propor um conjunto de medidas políticas capazes de equilibrar as relações entre pobreza, desenvolvimento econômico e meio ambiente (Morais; Zolet, 2015, p. 117).

No mesmo sentido, Maria de Fátima Ribeiro e Aldo Aranha de Castro, citando Gilberto Bercovici, sustentam:

> Conforme destaca Gilberto Bercovici, o desenvolvimento é condição necessária para o bem-estar social, sendo o Estado seu principal condutor por meio de programas e ações, o qual envolve a ampliação de oportunidades individuais e coletivas geradas pelo crescimento econômico, pela observância de valores fundamentais balizados constitucionalmente, como a justiça e a redução da pobreza e das desigualdades (Ribeiro; Castro, 2016, p. 7).

Segundo Leonardo Maia Nascimento (2016), a Constituição Federal positivou o direito ao desenvolvimento sustentável, exigindo uma postura conjunta da sociedade civil e do poder público para preservação e proteção do meio ambiente equilibrado, inclusive atribuindo um instrumento ao poder público para cumprir essa atribuição. Assim, o Estado deve se utilizar de todos os instrumentos que lhe foram conferidos, inclusive seus agentes e a intervenção na esfera privada.

Após destacado o papel do Estado, temos que, dentre os entes federativos, o Município é o ente federativo que mais recebe demandas sociais, em razão de sua proximidade com os cidadãos, devendo se preocupar em atender às demandas, sem prejudicar suas finanças.

Sobre o papel do Município e os seus gastos públicos, Rocha e Keske (2017, p.240) afirmam:

> Quando o Município foi acolhido pelo federalismo, avançou de forma expressiva, e assim a participação de tal ente foi ampliada, com relação à execução de gastos públicos, sobretudo em ações sociais fundamentais. A esfera municipal passa a ser vista como local preferencial para a execução de políticas públicas, dirigidas especialmente à erradicação da pobreza, sobretudo pela possibilidade de um melhor controle do gasto público, visto que os governos locais têm uma menor propensão ao endividamento exagerado, com desequilíbrio das suas contas (Rocha; Keske, 2017, p. 240).

Nesta esteira, destaca-se que todas as ações estatais com o objetivo de promover o desenvolvimento sustentável acarretam custos para o Estado, sendo a tributação indispensável para esta tarefa. Ocorre que, ao adotar uma política tributária, não se pode abster-se de prejudicar o mercado, bem como pensar em como utilizar a tributação de forma a não aumentar as desigualdades sociais e de forma a proteger o meio ambiente.

Maria de Fátima e Aldo (2016, p.6) corroboram tal entendimento, afirmando que “a política tributária deve ser proposta como instrumento para a correção de desequilíbrios da diminuição das desigualdades, do crescimento e do desenvolvimento econômico”.

Sobre o papel da tributação na promoção do desenvolvimento sustentável, Leonardo Maia Nascimento leciona:

> Ou seja, os tributos, que surgem como ferramentas indissociáveis da manutenção da máquina administrativa, também servem para induzir comportamentos na sociedade e, por isso, devem ser bem analisados ao se firmarem as Políticas Fiscais e a Política Ambiental, de modo a se equilibrar a arrecadação e promoção de condutas adequadas aos interesses da Administração de preservação e proteção ambiental, coibindo aquelas indesejadas (Nascimento, 2016, p. 33).

Cumpre destacar que, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho (1993), as funções fiscais e extrafiscais dos tributos não são puras, devendo conviver as duas funções de forma harmônica, ou seja, mesmo que um tributo tenha função primordialmente fiscal, nada impede que o Estado adote uma política fiscal para que este tributo, que tem por finalidade arrecadar, também induza a prática de determinados atos desejáveis ou a abstenção da prática de atos reprováveis.

Neste passo, o Estado deve utilizar-se da função extrafiscal dos tributos para promover o desenvolvimento sustentável. Para melhor compreensão do tema, faz-se necessária uma definição adequada da extrafiscalidade para posteriormente analisar as consequências/efeitos da utilização da extrafiscalidade no campo social e econômico.

Regina Costa, com supedâneo em Geraldo Ataliba, define a extrafiscalidade como:

> Consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados (Costa, 2012, p. 75).

Com o objetivo de definir extrafiscalidade, Zilveti traça a diferença entre esta e a parafiscalidade a partir da teoria de Rubens Sousa, aduzindo que “a extrafiscalidade tem uma finalidade regulatória, enquanto a parafiscalidade tem o condão de custear atividades do Estado, no exercício do poder de polícia” (Zilveti, 2004, p.191). Desta distinção, o doutrinador extrai que a extrafiscalidade é uma forma de classificação dos tributos em conformidade com a sua finalidade; destarte, seriam tributos extrafiscais os que têm a finalidade de estimular ou desestimular condutas de acordo com a política de governo.

Conforme Nobre Júnior, com a cobrança dos tributos extrafiscais, o interesse não é só arrecadar, mas também perseguir “proveito que se manifesta através da correção de distorções sociais ou econômicas anormais” (Nobre Júnior, 2001, p. 95).

Silva teceu, a respeito, importantes observações:

> A extrafiscalidade, pois, pode se manifestar pela majoração da carga tributária ou pela desoneração fiscal, entretanto, deve sempre desestimular qualquer comportamento que não busque a maior efetividade social dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais (Silva, 2010, p. 92).

Quanto à extrafiscalidade manifestada através da majoração tributária, cabe ressaltar que sua finalidade não é arrecadar, mesmo que na sua aplicação acarrete o efetivo ingresso de recursos aos cofres públicos. A verdadeira função dessa maneira é "a realização do bem comum pela efetivação dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais, pois a tributação representa um instrumento potencialmente eficaz à realização indireta dos direitos fundamentais" (Silva, 2010, p. 95).

No que diz respeito à extrafiscalidade manifestada por meio da desoneração fiscal, Leão doutrina que esta pode ser implementada por meio de "isenções, benefícios fiscais, parcelamentos, progressividade ou regressividade de alíquotas" (Leão, 2015, p. 34), e afirma que, a partir de distinções entre os atores econômicos, tem o fito de atingir uma justiça fiscal com desenvolvimento econômico equânime em todas as regiões da nação.

Ainda sobre extrafiscalidade manifestada por meio da desoneração fiscal, Silva vai além do entendimento apresentado por Leão, pois, segundo ele, estes mecanismos de manifestação da extrafiscalidade, além de terem "a finalidade de assegurar e estimular o desenvolvimento de determinada região ou de determinada atividade, de interesse comum" (Silva, 2010, p. 93), também têm a finalidade de concretizar determinados direitos fundamentais.

Deste modo, para Silva, a concretização de direitos fundamentais é objetivo almejado tanto na extrafiscalidade manejada pela majoração tributária quanto pela manejada pela desoneração fiscal, já o estímulo ao desenvolvimento de determinadas atividades ou regiões é objetivo almejado pela extrafiscalidade manejada pela desoneração fiscal.

Cabe ressaltar que na classificação que utiliza como critério a prevalência da função fiscal ou extrafiscal, este critério de classificação não é absoluto, pois, conforme esclarece Ricci (2015, p. 45) "por mais que determinadas espécies tenham maior aptidão fiscal ou extrafiscal, por exemplo, nenhuma espécie será pura". Assim, mesmo que um tributo tenha função preponderantemente fiscal, pode ser utilizado como ferramenta de implementação de políticas públicas, estimulando ou desestimulando determinadas condutas.

Do mesmo modo, Silva leciona que "qualquer imposição fiscal trata-se de certa intervenção estatal, razão pela qual se pode afirmar que até mesmo os impostos que visam apenas arrecadar acabam tendo um certo grau de extrafiscalidade" (Silva, 2010, p. 92).

Complementa Leão (2015) que os efeitos fiscais e extrafiscais podem conviver harmoniosamente na mesma norma, evidenciando que "os efeitos

não fiscais dos tributos existem em maior ou menor grau na exação, independentemente de estes efeitos não fiscais terem sido ou não considerados quando da elaboração do enunciado normativo" (Leão, 2015, p. 34).

Portanto, o Estado deve se utilizar da natureza extrafiscal dos tributos para promover o crescimento econômico, a redução das desigualdades sociais e a proteção do meio ambiente.

OS MECANISMOS DO IPTU E AS POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS EXTRAFISCAIS

Conforme se concluiu no tópico anterior, o Estado tem o dever constitucional de promover o desenvolvimento sustentável, devendo utilizar de todos os meios à sua disposição, sendo necessários recursos públicos que são captados através da tributação. Neste passo, a tributação é fundamental tanto pela função fiscal, pois possibilita a ação estatal, quanto pela função extrafiscal, que possibilita a indução de condutas desejáveis ou a coibir as reprováveis.

O IPTU é uma das principais fontes de receita do município. Ao tratar do IPTU, Leonardo Maia Nascimento ressalta que, embora tenha natureza fiscal, ele também possui uma função extrafiscal relacionada ao cumprimento da função social da propriedade, bem como cabe à legislação do município estipular os critérios para o cumprimento da função social, incluindo, entre esses, a proteção ao meio ambiente.

> A função do IPTU é tipicamente fiscal, entretanto, ao se considerar o previsto no art. 182, §4, II, da Constituição Federal, tem-se entendimento diametralmente oposto, pois se apresenta o IPTU progressivo, com característica predominante de influir na conduta do contribuinte, ou seja, surge o IPTU com exacerbada função extrafiscal, função indutora, visa efetivar a função social do imóvel e que também pode se relacionar (conforme disponha a legislação) mais diretamente com a preservação e proteção do meio ambiente, quando considerado inadequado ou subutilizado o imóvel caso não atendidas as expectativas e metas fixadas na legislação (Nascimento, 2016, p. 39).

Neste passo, existem mecanismos tributários do IPTU de que o Município pode se utilizar para induzir o comportamento da sociedade de forma a atingir determinadas finalidades almejadas pelo referido ente federativo, sendo eles: a capacidade contributiva, isenções, a progressividade, alíquotas diferentes em razão da localização e da utilização do imóvel.

No que diz respeito à capacidade contributiva, é o instrumento mais eficaz para a redução das desigualdades sociais. Neste seguimento, Correia (2010) afirma que a utilização do tributo com o fim de reduzir as desigualdades sociais é oriunda da própria função social que é inerente ao tributo e acrescenta que deve ser um fim perseguido, já que deve prevalecer o interesse social e a construção do comum.

> O tributo tem a função social de contribuir para com a ponderação das desigualdades sociais, de forma que os contribuintes recebam o retorno do Estado, em termos de serviços. Na verdade, os contribuintes cooperam com o sacrifício de parte de seu patrimônio, na medida de sua capacidade contributiva, para que o interesse coletivo seja prestigiado, buscando-se a instauração de um clima de paz, segurança e prosperidade, do qual todos são beneficiados, mesmo aqueles que nada contribuíram, por serem "isentos", "imunes" ou não deterem capacidade para tanto. Desta forma, o tributo tem o condão de fazer prevalecer o interesse social sobre o interesse particular (Correia, 2010, p.113).

Sustenta, ainda, a doutrinadora que não só o tributo tem o condão de reduzir as disparidades de distribuição como o Estado tem o dever de intervir no mercado econômico para promover esta maior equidade na distribuição da renda, mas isso só é possível se a tributação for aplicada de forma racional. Assim, "por meio da racional tributação é que podem ser diminuídas as distâncias que separam a minoria de pessoas que detém grande concentração de riqueza individual, e a maioria dos que não têm praticamente nenhuma riqueza particular" (Correia, 2010, p.113).

Na mesma linha de raciocínio, Silva (2010) afirma que somente com a aplicação do princípio da capacidade contributiva é possível a utilização da tributação com o intuito de promover a redução das desigualdades sociais, declarando que "se aplicado como parâmetro para majoração e instituição dos tributos, sempre que isto se fizer possível, é um grande instrumento contra a desigualdade social que, uma carga tributária mal dividida pode vir a gerar" (Silva, 2010, p.116).

Baptista, mesmo apontando críticas à eficácia e à avaliação da capacidade contributiva, não refuta a ideia de que o princípio da capacidade contributiva é instrumento indispensável para a concretização da justiça fiscal; ao contrário, vai além, afirmando que, além da justiça fiscal, é possível alcançar a justiça social através do princípio da capacidade contributiva. Segundo Baptista (2007, p. 130), "tributando cada um na medida de suas possibilidades, o princípio respeita a igualdade tão sonhada e perseguida. O valor arrecadado justamente retorna à sociedade sob a forma de investimentos para aqueles que são mais necessitados". Destacando os investimentos na educação, cultura e informação.

Ressalte-se que tais investimentos são capazes de melhorar a vida das pessoas, possibilitando igualdade de condições. Para tanto, além da arrecadação adequada, respeitando a capacidade contributiva, é necessária a alocação correta dos recursos arrecadados, promovendo a inclusão social. Neste sentido:

> Com uma arrecadação na medida ideal e uma política sincera, esse valor poderia voltar à sociedade sob a forma de investimento na educação, cultura e informação das pessoas e na melhora da vida delas, redistribuindo e alocando devidamente os bens disponíveis na sociedade.

> A alocação correta dos bens de produção e de consumo daria aos indivíduos componentes de nossa sociedade subsídios necessários para que haja uma igualdade de condições materiais (bens de produção e de consumo) e imateriais (acesso à cultura, educação e lazer) (Baptista, 2007, p. 131).

Acerca da distribuição dos bens na sociedade, Iatarola (2005) anuncia que esta distribuição dos bens na sociedade é denominada de princípio da diferença, tendo três pressupostos. O primeiro pressuposto é a distribuição no âmbito dos bens de forma a trazer um benefício maior para os mais desfavorecidos. O segundo pressuposto é a possibilidade de todos os indivíduos ocuparem posições e funções na sociedade. E, por fim, o terceiro pressuposto é que os indivíduos tenham igualdade de oportunidades com condições mínimas de existência.

Deste modo, a aplicação de fato do princípio constitucional da capacidade contributiva, num primeiro momento, concretizaria a justiça fiscal, implicando numa igualdade econômica; porém, posteriormente, concretizaria a justiça social, permitindo igualdade de oportunidades e inclusão social.

Quanto à progressividade, inicialmente, devemos compreender o sentido do termo "graduado" previsto no art. 145, § 1º da CF, sendo que este termo "indica modulação, segundo alguma escala que permita tributar mais alguém e menos outrem" (Zilveti, 2004, p. 258).

Zilveti (2004) sustenta que existem vários critérios ou mecanismos para realizar esta modulação, tais como: proporcionalidade na qual as alíquotas são fixas, alíquotas variáveis em razão da progressividade, alíquotas diferentes em razão do uso ou do tipo do bem, alíquotas diferentes em razão da localização do bem e alíquotas diferentes em razão da essencialidade da atividade do contribuinte ou do produto.

Destaca, ainda, o referido autor que todos esses critérios ou mecanismos devem estar em conformidade com o princípio da capacidade contributiva, sendo instrumentos de redistribuição de riqueza e consequentemente de realização da justiça fiscal e da justiça social.

Ainda sobre este tema, Malheiros (2013) afirma que o princípio da capacidade contributiva é concretizado através da proporcionalidade, progressividade e seletividade, ou seja, a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica prevista no art. 145, § 1º da CF é realizada através da proporcionalidade, progressividade e seletividade.

Aprofundando as noções firmadas, diferencia os três institutos, elucidando que a proporcionalidade é definida mediante "a aplicação de uma alíquota única sobre a matéria tributável variável, em que o imposto será proporcionalmente maior quanto maior for a matéria tributável, embora a alíquota permaneça sempre a mesma" (Malheiros, 2013, p. 81), de modo diverso, na progressividade "existe a variação da matéria tributável, bem como a variação da alíquota, sendo que esta última será maior quanto maior for o valor da matéria tributável" (Malheiros, 2013, p. 83), finaliza conceituando a

seletividade como instrumento pelo qual a "carga tributária deve ser inversamente proporcional à essencialidade do produto, mercadoria ou serviço (Malheiros, 2013, p. 86), ou seja, as alíquotas deverão ser diferentes conforme a essencialidade dos bens ou produtos.

Vale ressaltar que a Constituição impõe que o IPTU deve ter alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel e do tempo.

Sacha Calmon (2015, p.234) aponta que essa progressividade não afronta a igualdade, caso em que há tratamento diferenciado a pessoas que se encontram em situação de igualdade, sem afrontar o princípio da igualdade, referindo-se, ainda, à extrafiscalidade e ao poder de polícia.

> A) a tributação exacerbada de certos consumos nocivos, tais como bebidas, fumo e cartas de baralho;
>
> B) o imposto territorial progressivo para penalizar o ausentismo ou o latifúndio improdutivo;
>
> C) o IPTU progressivo pelo número de lotes vagos ou pelo tempo, para evitar especulação imobiliária, à revelia do interesse comum contra a função social da propriedade;
>
> D) imunidades, isenções, reduções, compensações para favorecer o desenvolvimento de regiões mais atrasadas;
>
> E) idem para incentivar as artes, a educação, a cultura, o esforço previdenciário particular (seguridade).

A progressividade no tempo é associada ao cumprimento da função social da propriedade. Assim, um imóvel que não cumpre a sua função social deve ter uma alíquota de IPTU maior do que um imóvel que está cumprindo a função social. A aplicação deste instrumento tributário evita a manutenção de terrenos sem qualquer utilização dentro do município, evitando o crescimento desorganizado do município, ou seja, é instrumento de organização da zona urbana.

Destaca-se que, ao evitar o crescimento desordenado, o município reduzirá os custos com algumas políticas públicas, considerando que o espaço geográfico em que deve investir é menor.

Quanto à utilização de alíquotas diferentes em razão da utilização e da localização, assim como o IPTU, também permite a ocupação adequada do solo urbano, permitindo a redução dos gastos públicos com políticas públicas.

Neste sentido, Faria (2016, p. 5) corrobora o entendimento de que o IPTU pode ser utilizado como instrumento de política urbana, expondo que este imposto pode ser "utilizado como instrumento de política urbana e da consolidação da função social das cidades". Acrescenta, ainda, que deve ser utilizado o caráter extrafiscal do IPTU para atingir esse objetivo, lecionando que "nesse aspecto, tal tributo, utilizado em seu caráter extrafiscal, tem o condão de estimular e desestimular condutas, sem afetar a receita auferida com impostos, devido à previsão do art. 167, IV, CF" (Faria, 2016, p. 5-6).

Cumpre destacar, ainda, que a adoção de medidas de responsabilidade e sustentabilidade ambiental com a finalidade de proteção ambiental está incluída na definição de função social da propriedade.

Segundo Faria, a propriedade só está cumprindo a função social se preservar e proteger o meio ambiente.

> A propriedade urbana estará cumprindo com sua função social, sempre que atender às exigências de ordenação das cidades, previstas no plano diretor. (art. 182, § 2°, CF). Dentre tais determinações está a implantação de políticas de preservação e proteção ao meio ambiente, que garantam o bem-estar e a qualidade de vida da população (Faria, 2016, p. 6).

Portanto, por fazer parte da função social da propriedade, o Município pode e deve atribuir alíquotas maiores para imóveis que não adotarem medidas de prevenção e proteção ao meio ambiente e, em contrapartida, alíquotas menores para quem as adotar.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percebe-se que o crescimento econômico, desenvolvimento econômico e desenvolvimento sustentável são distintos. Porém, não podemos negar que o desenvolvimento econômico e o desenvolvimento sustentável só são alcançados com o crescimento econômico.

Ao analisar o conceito de desenvolvimento sustentável, evidencia-se que este está associado à utilização e aproveitamento dos recursos humanos e materiais de forma adequada, equilibrando as relações econômicas, sociais e ambientais.

Oportunamente, destaca-se o papel do Estado, em especial o papel do município em razão de estar mais próximo da sociedade, através da execução de políticas públicas, na promoção do desenvolvimento sustentável. Contudo, não pode prejudicar suas finanças.

De fato, o Município necessita de recursos para a implementação de políticas públicas. Neste passo, considerando que o tributo é a principal fonte de receita, o Município tem que compatibilizar arrecadação com o crescimento econômico, a redução das desigualdades sociais e a proteção ao meio ambiente para promover o desenvolvimento sustentável.

Dentro dessa abordagem, a capacidade contributiva e a progressividade permitem a redução das desigualdades sociais, bem como a progressividade e as alíquotas diferentes em razão da localização e da utilização dos imóveis são instrumentos de política urbana que permitem tanto a utilização eficiente de recursos públicos quanto a proteção ao meio ambiente.

A capacidade contributiva, isenções, a progressividade e alíquotas diferentes em razão da localização e da utilização do imóvel possibilitam o equilíbrio entre a sociedade, a economia e o meio ambiente, reduzindo as desigualdades sociais, fomentando a atividade econômica e protegendo o meio

ambiente; portanto, são os principais mecanismos tributários que o município pode utilizar para promover o desenvolvimento sustentável.

REFERÊNCIAS

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. **Justiça tributária, justiça distributiva e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva.** 139 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Marília, Marília, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 1993.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva.** 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CORREIA, Emanuelle Araújo. **A efetividade dos incentivos fiscais ambientais por meio de políticas públicas para a redução das desigualdades regionais.** 135 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de Marília, Marília, 2010.

CORREIA, Mary Lúcia Andrade; DIAS, Eduardo Rocha. **Desenvolvimento sustentável, crescimento econômico e o princípio da solidariedade intergeracional na perspectiva da justiça ambiental.** Planeta Amazônia. Macapá, n. 8, p. 63-80, 2016. Disponível em: https://periodicos.unifap.br/index.php/planeta/article/view/2412. Acesso em:

FAVARO NETO, Aércio. Desenvolvimento e Justiça pela ótica de Amartya Sen. **Revista Juris UniToledo.** Araçatuba, SP, v. 03, n. 01, 159-174, jan./mar. 2018. Disponível em: http://www.ojs.toledo.br/index.php/direito/article/view/2738/257. Acesso em: 02 de janeiro de 2019.

FARIA, Ana Luisa Sousa. **O IPTU como instrumento para o desenvolvimento sustentável.** Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=b0169350cd35566c. Acesso em: 02 de janeiro de 2019.

IATAROLA, Ana Cristina Silva. C**APACIDADE CONTRIBUTIVA Princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário.** 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2005.

LEÃO, Celina Gontijo. **ITR e IPTU: o contraste entre as finalidades sociais e a gestão praticada.** 144 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública e Sociedade) - Universidade Federal de Alfenas, Varginha, 2015.

MALHEIROS, Carolina Rocha. **A progressividade nos impostos (os princípios da igualdade e da capacidade contributiva) (perfil constitucional).** 206 f. Dissertação (Programa de Pós-graduação em Direito - Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

MATOS, Richer de Andrade; ROVELLA, Syane Brandão Caribé. **Do crescimento econômico ao Desenvolvimento Sustentável: Conceitos em evolução.** Disponível em: http://www.opet.com.br/faculdade/revista-cc-adm/pdf/n3/DO-CRESCIMENTO-ECONOMICO AO-DESENVOLVIMENTO-SUSTENTAVEL-CONCEITOS-EM-EVOLUCAO.pdf

MORAIS, Fausto Santos de; ZOLET, Lucas Augusto da Silva. Liberdade e desenvolvimento sustentável: questões fundamentais na democracia contemporânea. **Universitas JUS**, v. 26, n. 2, p. 111-122. 2015. Disponível: https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/jus/article/viewFile/3527/2797. Acesso em: 02 de janeiro de 2019.

NASCIMENTO, Leonardo Maia. A tributação na preservação do meio ambiente e no desenvolvimento sustentável. In: MENDES NETO, João Paulo; TUPIASSU, Lise. **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento.** São Paulo: Forense, 2016. p. 29-46.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

OLIVEIRA, Adriano Carvalho. ICMS ecológico enquanto política desenvolvimentista a partir da conjugação das concepções de desenvolvimento adotadas por Amartya Sen e Ignacy Sachs. In: MENDES NETO, João Paulo; TUPIASSU, Lise. **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento.** São Paulo: Forense, 2016. p. 99-126.

PAMPLONA, Karla Marques. Estado federativo brasileiro, transferências intergovernamentais e desenvolvimento sustentável. In: MENDES NETO, João Paulo; TUPIASSU, Lise. **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento.** São Paulo: Forense, 2016. p. 157-199.

RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha de. **Políticas públicas tributárias, desenvolvimento e crise econômica.** Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=dc6a6489640ca02b. Acesso em: 02 de janeiro de 2019.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito tributário ambiental e isonomia fiscal: Extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade.** Curitiba: Juruá, 2015.

ROCHA; Claudine Rodembusch, KESKE; Henrique Alexander Grazzi. **O uso extrafiscal do tributo para o desenvolvimento local e a inclusão social.** In: VITA, J. B. A.; MEIRA, L. A.; BORGES, A. de M. (Org.). Direito tributário e financeiro II. Florianópolis: CONPEDI, 2017. p. 232-248.

SCHUMPETER, Joseph A. (1911). A **Teoria do Desenvolvimento Econômico.** São Paulo: Abril Cultural, 1982.

SILVA, Bárbara Raquel de Azevedo da. **O princípio da capacidade contributiva e sua relação com a (des)igualdade social.** 121 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2010.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PARTE III

A INTERLIGAÇÃO ENTRE EDUCAÇÃO FISCAL, JUSTIÇA DISTRIBUTIVA E EXTRAFISCALIDADE DO IPTU

A INTERLIGAÇÃO ENTRE EDUCAÇÃO FISCAL, JUSTIÇA DISTRIBUTIVA E EXTRAFISCALIDADE DO IPTU

Antes de adentrar na interligação entre os textos, faz-se necessário compreender as ideias centrais de cada estudo, pois somente a exposição fiel de seus fundamentos permite identificar em que pontos eles convergem e em que medida se complementam. Enquanto o primeiro texto examina a justiça fiscal e a educação fiscal como instrumentos de construção da cidadania, o segundo analisa o IPTU como mecanismo de desenvolvimento sustentável dos municípios. Essa exposição preliminar fixa os conceitos sobre os quais se assenta a análise conjunta e evita que a relação entre os temas seja construída sobre premissas não examinadas.

Na primeira parte, o primeiro estudo parte de uma problemática: como a educação fiscal e a justiça fiscal são capazes de estimular a cidadania, diante do descrédito do cidadão em relação ao Estado e do enfraquecimento do sentimento de participação na construção do bem comum. Seu objetivo é demonstrar que ambas são instrumentos de construção e ressignificação da cidadania. A pesquisa é qualitativa, do tipo documental bibliográfica, com método dedutivo e procedimento monográfico, comparativo e funcionalista.

O desenvolvimento começa pelo conceito de justiça, que ganha sentido de justiça social quando aplicado ao direito tributário, e pela compreensão da justiça fiscal como espécie autônoma, realizada sobretudo pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Nesse quadro, a repartição equânime do ônus tributário se apresenta como condição do exercício da cidadania, pois o tributo é dever fundamental do cidadão e, ao mesmo tempo, fundamento do direito de exigir que o Estado cumpra seu papel. O texto conclui que a tributação, quando observa critérios de justiça, deixa de ser simples entrega de dinheiro ao Estado e passa a integrar o núcleo da condição de cidadão.

O princípio da capacidade contributiva ocupa o centro dessa construção, por ser a medida pela qual a tributação se torna justa. O estudo o associa ao mínimo existencial e à vedação ao confisco, limites que impedem a graduação do tributo de atingir a subsistência ou a propriedade. Em seguida, a análise se volta à educação fiscal, entendida como processo didático-pedagógico que esclarece o cidadão sobre a natureza do tributo, sua importância e a forma como os recursos públicos são arrecadados e aplicados. O texto sustenta que essa educação é indissociável do exercício da cidadania, porque somente o conhecimento permite fiscalizar e acompanhar os gastos públicos, além de favorecer o consentimento ao tributo, condição para que a arrecadação seja mais eficaz.

A conclusão é que a justiça fiscal define o critério da tributação, ao distribuir o ônus conforme a capacidade de cada um, enquanto a educação

fiscal cria as condições para que o contribuinte reconheça esse critério como legítimo. Essa complementaridade oferece a base conceitual para a terceira parte desta obra, em que o mesmo raciocínio será aplicado ao imóvel urbano, onde a capacidade contributiva e a compreensão do cidadão precisam convergir.

Dessa forma, constata-se que as ideias centrais do primeiro estudo se organizam em torno de uma tese: a justiça fiscal e a educação fiscal são instrumentos complementares de construção da cidadania (Santos, 2019). A justiça fiscal define o critério pelo qual o ônus tributário deve ser repartido, e esse critério é a capacidade contributiva de cada indivíduo, limitada pelo mínimo existencial e pela vedação ao confisco. A educação fiscal garante que o contribuinte compreenda esse critério, reconheça o tributo como dever ligado à vida em comunidade e participe do acompanhamento dos gastos públicos. Constata-se, assim, que a legitimidade da tributação não se esgota na correção da distribuição, exigindo também a aceitação consciente de quem paga.

Dessa tese decorre uma leitura da cidadania fiscal como condição do exercício pleno da cidadania, e não como mero efeito da arrecadação. Ao reconhecer que o tributo é dever fundamental e, ao mesmo tempo, fundamento do direito de exigir do Estado o cumprimento de suas funções, o texto afasta a visão de que pagar impostos é um ônus unilateral. A relação entre contribuinte e Estado aparece como vínculo recíproco, em que a justiça na distribuição e a clareza sobre a destinação dos recursos se sustentam mutuamente.

Na segunda parte, O estudo parte da problemática de quais mecanismos do IPTU podem promover o desenvolvimento sustentável dos municípios, diante da crise financeira que atinge a esfera municipal, responsável pela maior parte das demandas sociais e com a menor parcela da competência tributária ([Santos, ano a confirmar]). Seu objetivo é identificar esses mecanismos. A pesquisa é qualitativa, do tipo documental bibliográfica, com método dedutivo e procedimento monográfico.

O segundo ensaio se estrutura em três etapas. Primeiro, distingue crescimento econômico de desenvolvimento, a partir de autores que vão de Adam Smith e Schumpeter até Amartya Sen, e conclui que o desenvolvimento sustentável exige equilíbrio entre as dimensões econômica, social, ecológica, espacial e cultural, conforme Pamplona (2016). Em seguida, examina o papel do Estado e a extrafiscalidade, entendida como o uso de instrumentos tributários para estimular ou coibir comportamentos em favor de finalidades constitucionais, e sustenta que todo tributo tem alguma dimensão extrafiscal, ainda que seja predominantemente arrecadatório. Essa discussão desemboca na tese de que a tributação deve ser utilizada para promover o crescimento, reduzir as desigualdades sociais e proteger o meio ambiente.

Na última etapa, o estudo identifica os mecanismos do IPTU capazes de realizar essa tese: a capacidade contributiva, as isenções, a progressividade e as alíquotas diferenciadas em razão da localização e do uso do imó-

vel. A progressividade no tempo recebe atenção especial, por estar vinculada ao cumprimento da função social da propriedade urbana. Nesse ponto, o texto sustenta que o município pode e deve fixar alíquotas maiores para imóveis que não adotem medidas de proteção ambiental e alíquotas menores para os que as adotem, pois essa diferenciação ordena a ocupação do solo e reduz os gastos públicos com políticas que o crescimento desordenado exigiria.

A conclusão é que esses mecanismos, quando aplicados em conformidade com a capacidade contributiva, produzem o equilíbrio entre sociedade, economia e meio ambiente, reduzem desigualdades, fomentam a atividade econômica e protegem o meio ambiente. Constata-se, assim, que o IPTU, embora de natureza fiscal, pode ser instrumento de política urbana e de desenvolvimento sustentável.

Nesse passo, as ideias centrais da segunda parte se organizam em torno de quatro afirmações que se articulam entre si. A primeira distingue crescimento econômico de desenvolvimento sustentável, entendido como equilíbrio entre as dimensões econômica, social, ecológica, espacial e cultural. A segunda sustenta que todo tributo tem algum efeito indutor, o que torna a extrafiscalidade um meio legítimo de promover o crescimento, reduzir desigualdades e proteger o meio ambiente. A terceira identifica no IPTU esse potencial indutor, sobretudo pela progressividade no tempo, vinculada ao cumprimento da função social da propriedade urbana. A quarta condiciona a eficácia desses mecanismos à capacidade contributiva de cada proprietário, de modo que a finalidade indutora só se legitima quando aplicada com justiça.

Superadas as definições das ideias centrais de cada parte, passa-se à conexão entre ambas. Essa articulação não se limita a justapor dois temas, pois a educação fiscal e a justiça fiscal, de um lado, e a tributação do imóvel urbano, de outro, compartilham o mesmo fundamento: a capacidade contributiva como critério de justiça e a compreensão do contribuinte como condição de aceitação do tributo.

Os dois textos tratam de objetos distintos, mas convergem em um ponto que a reforma tributária tornou inescapável: a legitimidade da tributação depende tanto da justiça com que o ônus é distribuído quanto da aceitação consciente de quem o suporta. O primeiro texto demonstra que a capacidade contributiva é o critério de justiça e que a educação fiscal é a condição para que o contribuinte reconheça esse critério como válido (Santos, 2019). O segundo demonstra que o IPTU, por meio da extrafiscalidade, pode orientar a ocupação do solo e a proteção ambiental, desde que seja aplicado segundo esse mesmo critério (Santos, [ano a confirmar]). A conexão, portanto, não é externa: o instrumento de que trata o segundo texto depende da condição que o primeiro descreve.

Essa dependência se verifica em duas direções. De um lado, a extrafiscalidade pressupõe que o contribuinte reaja ao estímulo ou ao desestímulo da norma, e essa reação não ocorre de modo automático. Em estudo sobre

o programa Nota Fortaleza, Araújo (2025) verificou que o incentivo financeiro isolado nem sempre altera comportamentos de forma duradoura, e apontou a necessidade de políticas complementares de educação fiscal. A indução tributária, assim, não basta por si, e o elemento pedagógico completa o instrumento. De outro lado, a educação fiscal, quando não se apoia em uma distribuição justa do encargo, reduz-se a exortação ao pagamento, pois pede ao cidadão que aceite um tributo cuja medida lhe parece arbitrária. A justiça distributiva fornece, dessa forma, o conteúdo que a pedagogia precisa comunicar.

A capacidade contributiva funciona como elo entre as duas direções. Conti (1997) a associa ao princípio segundo o qual os contribuintes devem concorrer para os gastos do Estado na proporção de sua capacidade, sentido que os dois textos adotam. No primeiro, ela define a justiça fiscal; no segundo, serve de limite à progressividade e às alíquotas diferenciadas, para que a finalidade indutora não se converta em confisco nem em sobrecarga de quem dispõe de menores condições. Faria (2016) reconhece no IPTU a função de ordenar a ocupação urbana, mas essa função só se legitima se a graduação observar a condição econômica do proprietário. Sem esse critério, a extrafiscalidade perderia fundamento, e o contribuinte teria razões legítimas para rejeitá-la.

A atualização do IPTU após a Emenda Constitucional nº 132/2023 oferece o campo concreto dessa conexão (Brasil, 2023). Ao alterar a forma de atualização da base de cálculo sem modificar as alíquotas, a reforma deslocou a discussão para um terreno em que a capacidade contributiva e a compreensão do contribuinte se tornam decisivas. A liminar do Tribunal de Justiça do Piauí, que fixou teto para o reajuste de 2026, mostra que a flexibilização normativa não dispensa critérios objetivos. Nesse cenário, a justiça fiscal indica o que deve ser avaliado na atualização do imposto, e a educação fiscal indica como o cidadão pode compreender e participar dessa avaliação. Lidos em conjunto, os dois textos fornecem o quadro teórico para examinar uma questão que é, ao mesmo tempo, jurídica e pedagógica.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Ivoneide Fontenele. **Nota Fortaleza: uma análise a partir da dedução do IPTU.** 2025. Dissertação – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Brasília, DF: Presidência da República, 2023.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.** São Paulo: Dialética, 1997.

FARIA, Ana Luisa Sousa. **O IPTU como instrumento para o desenvolvimento sustentável.** Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=b0169350cd35566c. Acesso em: 02 de janeiro de 2019.

NASCIMENTO, Leonardo Maia. **A tributação na preservação do meio ambiente e no desenvolvimento sustentável.** In: MENDES NETO, João Paulo; TUPIASSU, Lise (coord.). Tributação, meio ambiente e desenvolvimento. São Paulo: Forense, 2016. p. 29-46.

SANTOS, Lívio Augusto de Carvalho. Educação fiscal e justiça fiscal: ressignificando e construindo a cidadania. **Cadernos da Fucamp**, v. 18, n. 32, p. 94-109, 2019.

SANTOS, Lívio Augusto de Carvalho. O IPTU como instrumento de desenvolvimento sustentável dos municípios. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, e-ISSN 2526-0138, v. 6, n. 1, p. 102-118, jan./jun. 2020.

SOBRE O AUTOR

Lívio Augusto de Carvalho Santos

Doutorando em Direito pela Universidade de Marília (UNIMAR), Mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC) e especialista em diversas áreas do conhecimento jurídico. Professor universitário, pesquisador e Coordenador Pedagógico da Escola Judiciária do Piauí (EJUD/TJPI).

Possui experiência na docência do ensino superior, na formação e no aperfeiçoamento de profissionais do sistema de Justiça, com atuação nas áreas de Direito Processual Civil, Direito Tributário, Direitos Humanos, Educação Judicial e Inovações Tecnológicas. Desenvolve atividades acadêmicas e institucionais voltadas à aplicação de metodologias ativas de aprendizagem, à integração de tecnologias ao ensino jurídico e ao aprimoramento da prestação jurisdicional.

Atua no desenvolvimento de atividades de ensino, pesquisa e extensão universitária, com experiência na coordenação de projetos extensionistas, orientação de trabalhos acadêmicos e promoção de iniciativas voltadas à aproximação entre universidade e sociedade. Suas atividades extensionistas buscam integrar o conhecimento jurídico às demandas sociais, contribuindo para a formação cidadã, a disseminação de direitos e o fortalecimento do compromisso social das instituições de ensino superior.

É autor de artigos científicos e obras jurídicas, além de atuar na organização de publicações acadêmicas, orientação de pesquisas e avaliação de trabalhos científicos. Participa de eventos jurídicos nacionais, desenvolvendo estudos relacionados ao acesso à Justiça, à resolução adequada de conflitos, à inteligência artificial aplicada ao Poder Judiciário e às transformações contemporâneas do Direito.

Sua trajetória acadêmica e profissional é marcada pela indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, articulada à gestão educacional, com ênfase na produção e disseminação do conhecimento jurídico, na inovação pedagógica, na responsabilidade social e no fortalecimento das instituições de Justiça.

ÍNDICE REMISSIVO

A

Alíquotas diferenciadas 9, 10, 46
Araújo, Ivoneide Fontenele 9, 10
Aristóteles 15
Ataliba, Geraldo 34
Azevedo 17, 20, 21

B

Baptista, Hélio Daniel de Favare 20, 21, 22, 37, 38
Bercovici, Gilberto 33

C

Campanha e Tenório 9, 23, 24
Capacidade contributiva 9, 10, 11, 13, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 28, 36, 37, 40, 45, 46, 47
Carvalho, Paulo de Barros 34
Cidadania fiscal 9, 10, 12, 13, 14, 19, 23, 24, 45, 46
Coêlho, Sacha Calmon Navarro 39
Competência tributária 14, 29
Consentimento ao tributo 23, 45
Conti, José Maurício 9, 17, 20
Correia 31, 36, 37
Costa, Regina Helena 34
Crescimento econômico 28, 29, 30, 31, 36, 40, 46, 47

D

Dallari 19

Desenvolvimento econômico 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 40
Desenvolvimento sustentável 10, 27, 28, 29, 31, 32, 33, 34, 36, 40, 45, 46, 47
Dever fundamental 19, 45, 46
Dias, Eduardo Rocha 31
Dutra, Micaela Dominguez 15, 16

E

Educação fiscal 9, 10, 11, 12, 13, 14, 23, 24, 44, 45, 46, 47
Emenda Constitucional nº 132/2023 9, 11
Extrafiscalidade 28, 32, 34, 35, 39, 44, 45, 46, 47

F

Faria, Ana Luisa Sousa 9, 39, 40
Função social da propriedade 9, 36, 39, 40, 47

G

Giotti, Daniel 18

I

Iatarola, Ana Cristina Silva 20, 22, 38
IPTU 9, 10, 11, 27, 28, 29, 36, 39, 44, 45, 46, 47
Isenções fiscais 35, 36, 39, 40, 46
Isonomia tributária 20

J

Justiça distributiva 15, 17, 20, 44, 45
Justiça fiscal 9, 10, 12, 13, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 29, 35, 37,

38, 45, 46, 47
Justiça social 16, 17, 18, 22, 37, 38, 45
Justiça tributária 9, 10, 16, 17

K

Kelsen e Bobbio 15

L

Leão, Celina Gontijo 35, 36

M

Machado, Hugo de Brito 21
Malheiros 38
Mello, Elizabete Rosa de 17
Menescal, Ana Mônica 14, 15, 16
Miller 31
Mínimo existencial 17, 21, 45
Morais e Zolet 31, 32, 33
Morsch, Natália de Azevedo 19

N

Nascimento, Leonardo Maia 9, 33, 34, 36
Nobre Júnior 34
Nusdeo 31

P

Pamplona, Karla Marques 32, 46
Parafiscalidade 34

Peres, Eliane Lamarca Simões 17, 19
Pezzi, Alexandra Cristina Giacomet 16, 18
Plano diretor 40
Política urbana 9, 39, 40, 47
Porto, Éderson Garin 16, 21
Princípio da igualdade 15, 20
Princípio do benefício 20
Produto Interno Bruto (PIB) 30, 31
Progressividade 9, 10, 16, 18, 24, 28, 35, 36, 38, 39, 40, 47
Proporcionalidade 38

R

Reforma tributária 47
Ribeiro, Maria de Fátima 33, 34
Ricci 35
Rocha e Keske 33

S

Schumpeter, Joseph A. 30, 46
Seletividade 18, 24, 38, 39
Sen, Amartya 30, 46
Silva, Bárbara Raquel de Azevedo da 35, 37
Smith, Adam 29, 30, 46
Sousa, Rubens Gomes de 34

T

Torres, Ricardo Lobo 17, 18, 21

V

Vedação ao confisco 10, 18, 21, 24, 45, 46

Z

Zilveti, Fernando Aurélio 15, 20, 34, 38



AYA EDITORA

2026