

Progressividade Fiscal do IPTU e Direito à Moradia: uma Visão Rawlsiana de Justiça

IPTU Tax Progressivity and the Right to Housing: a Rawlsian Vision of Justice

José André Wanderley Dantas de Oliveira

Doutor em Direito Tributário (Universidade de Salamanca/Espanha/2007), título obtido com a Menção *European Doctor*. Mestre – *Master in Law of Advanced Studies in International Taxation* (University of Leiden/International Tax Center/Holanda/2006). Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito do Recife, da Universidade Federal de Pernambuco, atuando nos Programas de Graduação e Pós-graduação em Direito da UFPE.

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. *E-mail*: andredantas1@yahoo.com.br.

Felipe Barros Nery Chaves

Graduado em Direito FDR/UFPE. Advogado. *E-mail*: felipebnchaves@gmail.com.

Resumo

O artigo tem como objeto de estudo investigar se a progressividade fiscal de IPTU em razão do imóvel constitui medida efetiva para a promoção de uma concretização justa do direito à moradia, de acordo com uma visão rawlsiana de justiça. Para tanto, serão feitas cinco análises principais: (i) da teoria da justiça como equidade de John Rawls, (ii) dos paralelos existentes entre essa teoria e o Neoconstitucionalismo, (iii) do fundamento e conteúdo da progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel, (iv) do conteúdo do direito à moradia enquanto direito fundamental de segunda geração e (v) das relações existentes entre a progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel e o direito à moradia. Ao final, conclui-se pela confirmação da hipótese proposta.

Palavras-chave: IPTU, progressividade fiscal, John Rawls, Justiça, Neoconstitucionalismo.

Abstract

The object of study of this article is to investigate if IPTU tax progressivity due to realty value is an effective way of promoting a just realization of the right to housing, according to a Rawlsian view of justice. Therefore, it will be done five main analyses: (i) of John Rawls' theory of justice as equity, (ii) of the parallels existent between that theory and the Neoconstitucionalism, (iii) of IPTU tax progressivity's purport and ground, (iv) of the right to housing's purport as a second generation fundamental right and (v) of the relations existent between IPTU tax progressivity due to realty value and the right to housing. The conclusion is that the proposal hypothesis is true.

Keywords: IPTU, tax progressivity, John Rawls, Justice, Neoconstitucionalism.

1. Introdução

A justiça na tributação e o direito à moradia não são temas novos na doutrina, brasileira ou internacional. Pelo contrário, são assuntos já vastamente discutidos por inúmeros trabalhos acadêmicos. Mas isso não significa que eles tenham sido esgotados ou que não possam ser investigados sob ângulos ainda pouco explorados.

Diante disso, este artigo tem como finalidade colaborar com o estudo dessas matérias com uma proposta que se entende como nova, avançando na análise dos temas. Assim, o objeto deste trabalho é analisar se a progressividade fiscal do IPTU, em razão do valor do imóvel, positivada no ordenamento jurídico pela EC n. 29/2000 constitui, ou não, instrumento hábil a promover uma concretização justa do direito à moradia, tomando-se como marco teórico para a definição de justiça a teoria de John Rawls.

Para tanto, inicia-se pelo exame da teoria da “justiça como equidade” do filósofo estadunidense. Nesse primeiro momento, são analisados os conceitos-chave (*e.g.*, estrutura básica, posição original, véu da ignorância) dessa teoria, bem como suas diferenças marcantes em relação às teorias liberais de justiça anteriores, especialmente o utilitarismo.

Em seguida, faz-se uma investigação a respeito dos paralelos existentes entre essa teoria e o Neoconstitucionalismo, indicando-se os pontos de convergência entre ambos. O propósito disso é enxergar de que maneira a teoria rawlsiana encontra reflexos na teoria do Direito e, de modo mais específico, nas mudanças introduzidas pela concepção e valores do Estado de Bem-estar Social.

Após, é feito um estudo a respeito da progressividade fiscal do IPTU. Nesse ponto, são investigados os fundamentos da progressividade fiscal e as formas pelas quais este instituto atua sobre a tributação do IPTU.

Em seguida, examina-se o direito à moradia. Primeiramente, faz-se uma análise dos direitos fundamentais de segunda geração, destacando o contexto histórico de seu surgimento e as suas formas de concretização. Após, é investigado o direito à moradia propriamente dito.

Por fim, é reservado um espaço para tratar das relações existentes entre a progressividade fiscal do IPTU em questão e o direito à moradia, demonstrando como a primeira influencia o segundo. Analisa-se, ainda, como essa influência se relaciona com a teoria da “justiça como equidade” e com o paradigma do Neoconstitucionalismo.

Ao final, conclui-se que a progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel é instrumento apto ao fomento da justiça, em termos rawlsianos, no que toca ao direito à moradia.

2. A justiça segundo John Rawls

Como observado por John Rawls, “em grande parte da filosofia moderna, a teoria sistemática predominante tem sido alguma forma de utilitaris-

mo”¹. Em síntese, o utilitarismo defende que um determinado arranjo institucional é justo sempre que ocasiona o aumento total de satisfação dos indivíduos que rege. Segue, portanto, o princípio da utilidade, segundo o qual uma ação é aprovada ou desaprovada conforme aumente ou diminua a felicidade do praticante².

Aplicado à toda a sociedade, esse princípio implica que a justiça é observada quando se obtém o maior saldo líquido possível de satisfações³. Segundo essa visão, a compensação da perda de uns pelos ganhos de outros representa um aumento coletivo de satisfação que torna o respectivo desenho institucional justo. Assim, sempre será admissível – ou melhor, louvável – um sacrifício de um indivíduo específico, independentemente do seu teor, quando isso implique vantagem maior para os outros indivíduos, isto é, para a coletividade.

É nesse ponto que John Rawls critica o utilitarismo sob o argumento de que a teoria “não tem uma definição independente do bem”⁴, o que faria com que violações injustas a direitos e liberdades individuais fossem aceitas por aumentar o bem-estar total do grupo. Assim, o filósofo norte-americano propõe sua teoria da “justiça como equidade” como alternativa – ou, em certo sentido, superação – da teoria utilitarista.

O propósito do pensador, porém, não é o de estabelecer um conceito de justiça que seja universal e exaustivo. Na verdade, é o de fixar uma justiça baseada em um “procedimentalismo puro”. É que, de acordo com Rawls, há três concepções de justiça procedimental: perfeita, imperfeita e pura⁵.

No primeiro caso (justiça procedimental perfeita), sabe-se, de antemão, qual é o resultado final justo e é possível estabelecer um procedimento que infalivelmente chegará a esse resultado. Por outro lado, na justiça procedimental imperfeita, é possível saber qual o resultado final justo, mas qualquer procedimento que se estabeleça falha, em algum momento, quando busca alcançar esse resultado.

Por último, tem-se a justiça procedimental pura, adotada por Rawls. De acordo com esta, não há uma definição anterior do que seria o resultado justo. Diferentemente das concepções anteriores, esta centraliza-se no procedimento, tendo por fim garantir que este seja justo. De fato, “nesse tipo de justiça procedimental, a correção da distribuição [de bens primários] está na justiça do esquema de cooperação do qual ela surge e na satisfação das reivindicações de indivíduos engajados neles”⁶.

A adoção do procedimentalismo puro, portanto, visa principalmente se desvincular de critérios prévios de justiça e assegurar imparcialidade. O que se valo-

¹ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. X.

² BENTHAM, Jeremy. *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*. São Paulo: Abril, 1979, p. 4.

³ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 26.

⁴ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 27.

⁵ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 91.

⁶ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 94.

riza é a autonomia dos agentes racionais (partes hipotéticas)⁷, os quais irão escolher livremente os seus princípios de justiça. Ao contrário do que prevalece em uma visão alocativa de justiça, a ênfase não está no resultado obtido, mas no procedimento que se seguiu para obter esse resultado.

De fato, para a justiça procedimental pura, a “alocação dos itens produzidos ocorre de acordo com o sistema público de regras, e esse sistema determina o que é produzido, o quanto é produzido, e por que meios”⁸. Logo, “se perguntarmos de forma abstrata se uma distribuição de um dado estoque de coisas para indivíduos concretos com desejos e preferências conhecidas é melhor que uma outra, simplesmente não haverá resposta para essa pergunta”⁹. Em resumo, para que se verifique a justiça, é necessário observar o procedimento, pouco importando o resultado.

Segue-se lógica inversa à máxima de que “os fins justificam os meios”, considerando-se que os meios (o procedimento) é que justificam os fins, razão pela qual a obtenção da mesma distribuição de bens primários não permite afirmar que a justiça foi observada no caso. De fato, como ressalva o filósofo estadunidense em questão, “é claro que não podemos dizer que um estado particular de negócios é justo porque poderia ter sido alcançado pela obediência a um processo justo”¹⁰. O que garante a justiça é o procedimento seguido para se alcançar o resultado e não o resultado alcançado.

Tendo isso em vista e partindo da premissa de que a sociedade é um sistema equitativo de cooperação social entre cidadãos livres e iguais, Rawls levanta a questão acerca de como determinar que essa cooperação se dê em termos equitativos. Isso porque, garantindo-se os termos equitativos da cooperação, assegura-se, na visão procedimentalista acima explicada, que as distribuições de bens primários decorrentes dessa cooperação serão justas.

Nesse sentido, o filósofo em questão propõe como primeiro objeto de sua teoria de justiça como equidade aquilo que chamou de “estrutura básica”. Segundo define, trata-se da “maneira pela qual as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da cooperação social”¹¹. Ou seja, corresponde à forma como se dá a distribuição dos bens primários, tomando-se em conta as contingências naturais e históricas.

Ao colocar a estrutura básica como primeiro objeto de sua teoria, Rawls tem por propósito promover vantagens aos mais desfavorecidos e uma justa igualdade

⁷ OLIVEIRA, Pablo Camarço de. Procedimentalismo puro na obra de John Rawls: algumas considerações críticas. *Revista PERI* v. 07, n. 02. Santa Catarina, 2015, p. 171.

⁸ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 94.

⁹ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 94.

¹⁰ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 92-93.

¹¹ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 7-8.

de oportunidades¹². Nesse sentido, o arranjo da estrutura básica deve voltar-se a garantir condições justas na convivência social, formulando um contexto favorável ao desenvolvimento de relações sociais cooperativas¹³.

Dessa forma, a teoria da justiça como equidade termina por dar ênfase à criação de condições materiais adequadas, isto é, de condições materiais que ponham os indivíduos em patamar de igualdade substancial. E, ao assim fazer, ademais de discordar do pensamento utilitarista, distancia-se, também, de uma visão libertária, como a exposta por Robert Nozick¹⁴. Segundo o libertarianismo, o papel do Estado deve ser mínimo, limitando-se a garantir o respeito de direitos individuais, de forma que sua atuação se restringiria, por exemplo, a assegurar o cumprimento de contratos e a punir e evitar a prática de crimes como fraude e roubo. Não há, nessa linha filosófica, espaço para maiores atuações do Estado, sob pena de serem ofendidos os direitos individuais.

De acordo com Robert Nozick, tal como ponderava John Locke, os indivíduos abandonam o estado de natureza e fundam o estado civil para salvaguardar seus bens de roubos, fraudes e violências¹⁵. Assim, criam um Estado “ultramínimo” responsável tão somente pela garantia da segurança e, conseqüentemente, na visão do autor, da liberdade, afastando a anarquia¹⁶.

Para a teoria rawlsiana, porém, essa postura de isenção quase absoluta do Estado submetteria os indivíduos a uma situação apenas aparente de justiça. Isso porque sujeitaria as partes a contingências sociais, históricas e naturais que as poriam em condições desiguais sem que haja qualquer justificação para tanto.

Nesse ponto, o pensador estadunidense alinha-se a outros filósofos políticos que também já tinham apontado para o nexos existente entre as instituições e a justiça. Para Rawls, a justiça só é alcançada pela criação e aprimoramento de instituições justas. Assim, aproxima-se de autores como Pierre Bourdieu e Jean Passeron, os quais, aproximadamente na mesma época, também haviam indicado que, a depender do contexto, as instituições servem à reprodução e legitimação da dominação social¹⁷.

A questão que surge, diante disso, é como determinar princípios de justiça que possam aprimorar essas instituições. Para propor uma resposta, o filósofo em

¹² RAWLS, John. *Justiça e democracia*. Trad. Irene A. Peternot. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 6-9.

¹³ OLIVEIRA, Nythamar Fernandes de. *Justiça e tolerância segundo Rawls*. In: OLIVEIRA, Nythamar Fernandes de (org.); SOUZA, Draiton Gonzaga de (org.). *Justiça e política: estudos em homenagem a Otfried Höffe*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2003, p. 441.

¹⁴ QUINTANILHA, Flávia Renata. A concepção de justiça de John Rawls. *Revista do PPG em Filosofia da PUCRS* v. 3, n. 1. Porto Alegre, jun. 2010, p. 34-35.

¹⁵ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. 7. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 57.

¹⁶ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. 7. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 41-42.

¹⁷ BOURDIEU, Pierre; PASSERON, Jean. *A reprodução: elementos para uma teoria do sistema do ensino*. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves Editora, 1970, p. 79.

comento teoriza que isso se dará por um acordo original firmado em uma situação adequadamente definida, qual seja: a “posição original”.

A posição original corresponde a conceito hipotético e a-histórico em que atuam seres humanos racionais e ideais que exercem funções representativas. Equivale, na teoria rawlsiana, “ao estado de natureza na teoria tradicional do contrato social”¹⁸. Com efeito, é na posição original que as pessoas, enquanto seres humanos racionais e em igualdade¹⁹, acordam em se associarem para promoverem seus próprios interesses.

O propósito de Rawls com a posição original é justamente servir de conceito hipotético mediante o qual são retiradas as preconceções dos indivíduos. Isso porque, na posição original, os indivíduos agem sob o “véu da ignorância”, isto é, despidos das contingências do mundo social. Dado que essas contingências, para o filósofo em questão, ocasionam desigualdades, não haveria sentido que elas pudessem afetar as pessoas na posição original, gerando desequilíbrio na estrutura básica.

O véu da ignorância serve como ferramenta teórica que, eliminando as assimetrias de qualquer natureza havida entre os membros da sociedade, permite colocá-los em situação verdadeiramente equânime e, por consequência, digna a ocasionar uma escolha imparcial e justa dos princípios que irão reger a estrutura básica.

Nesses termos, Rawls propõe que as partes na posição original, alheias às contingências reais (por causa do véu da ignorância) e atuantes como representantes filosóficos dos cidadãos, agem a partir de seu senso de justiça e sua concepção de bem para, com base em uma reflexão de seus juízos morais, escolher princípios de justiça, com caráter naturalmente normativo.

E esses princípios, segundo o filósofo estadunidense, seriam os seguintes:

“(1) Cada pessoa tem direito igual a um sistema plenamente adequado de liberdades e direitos básicos iguais para todos, compatíveis com um mesmo sistema para todos. (2) As desigualdades sociais e econômicas devem preencher duas condições: em primeiro lugar, devem proporcionar a maior vantagem a todos; e, em segundo lugar, devem estar ligadas a funções e posições abertas a todo mundo.”²⁰

¹⁸ BOURDIEU, Pierre; PASSERON, Jean. *A reprodução: elementos para uma teoria do sistema do ensino*. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves Editora, 1970, p. 13.

¹⁹ É justamente por as pessoas estarem em situação de equidade na posição original, a propósito, que a teoria de John Rawls fala de “justiça como equidade”. Logo, “justiça como equidade” não quer dizer que justiça equivale a equidade, mas, sim, que a justiça deriva de um acordo celebrado sob o manto da equidade. Sobre o assunto, ver: RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 14.

²⁰ RAWLS, John. *Justiça e democracia*. Trad. Irene A. Peternot. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 207-208.

Tais princípios têm por objetivo unir as liberdades individuais com a igualdade social, duas diretrizes históricas que sempre foram conflitantes²¹. Para tanto, John Rawls estabelece uma ordem de preferência entre esses princípios, de modo que o primeiro prevalece sobre o segundo, o que visa permitir “a coexistência de concepções de vida diversas”²². Logo, violações do primeiro princípio não podem ser justificadas pelo atendimento ao segundo, ainda que representem ganhos econômicos e sociais para todos²³, como não poderia deixar de ser em razão do caráter liberal do pensador.

O segundo princípio, porém, trata dos dois requisitos que devem ser preenchidos para a aceitação de certas desigualdades sociais e econômicas: que as desigualdades proporcionem “vantagens para todos” e estejam relacionadas a posições “abertas a todo mundo”.

O requisito de servir à vantagem de todos exige, em primeiro lugar, que as desigualdades sejam tais que façam com que a estrutura básica seja eficiente (princípio da eficiência). Os indivíduos, na posição original, concordariam – e, no ponto, vale lembrar o caráter contratual da teoria ora exposta – em uma sociedade eficiente, haja vista seus sentidos naturais de justiça e seus desejos de satisfação das próprias expectativas.

Rawls, porém, considera que somente o princípio da eficiência não atende ao requisito de que as desigualdades devem proporcionar “vantagens para todos”. Seria preciso ir além, uma vez que “o princípio da eficiência não seleciona, por si só, uma distribuição particular de mercadorias como a mais eficiente. Para selecionar entre as distribuições eficientes, é necessário um outro princípio, por exemplo, um princípio de justiça”²⁴. Assim, “na justiça como equidade, os princípios de justiça são anteriores a considerações de eficiência”²⁵.

Diante disso, surge o princípio da diferença como norma idônea a manter a sociedade como um sistema coeso de cooperação social, tal como a vê Rawls. Esse princípio “é uma concepção fortemente igual no sentido de que, se não houver uma distribuição que melhore a situação de ambas as pessoas (limitando-nos, para simplificar, ao caso de duas pessoas), deve-se preferir uma distribuição igual”²⁶.

Em outros termos, esse comando condiz com a ideia de que as diferenças de expectativas são justificáveis apenas se for para o proveito daquele(s) que estiver(em) em desvantagem. Aceita-se a desigualdade porque diminuí-la representaria prejuízo para quem já é social ou naturalmente desfavorecido.

²¹ ALMEIDA, Gabriel Bertin. Os princípios de justiça de John Rawls: o que nos faria segui-los? *Cadernos de Ética e Filosofia Política* v. 1, n. 8. São Paulo, 2006, p. 8-9.

²² RAWLS, John. *Justiça e democracia*. Trad. Irene A. Peternot. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 9.

²³ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 65.

²⁴ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 73.

²⁵ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 74.

²⁶ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 80.

Nesse particular, a teoria rawlsiana demonstra uma notória originalidade em relação às teorias liberais até então propostas, notadamente as libertárias. A um só tempo, ela (i) avança nas discussões que se giravam em torno da ideia de que a justiça se centraria na distribuição de bens materiais, sem se preocupar com direitos individuais, e (ii) reserva direitos e garantias liberais sem ir ao extremo do libertarianismo, o qual impede qualquer intervenção estatal na esfera privada com o intuito de promover redistribuição de bens²⁷. Assim, instaura uma visão liberal revolucionária, pautada em um viés igualitário.

Outro mérito dessa teoria que merece destaque é sua retomada do princípio da fraternidade – o que é feito por meio de uma associação com o princípio da diferença –, que até então tinha posição secundária na teoria democrática. Rawls, observando que a fraternidade costumava ser desprezada por não se ver nela caráter normativo algum, a reinterpreta como sendo expressão do princípio da diferença, de modo que a fraternidade passaria a impor que apenas desigualdades boas para todos poderiam ser aceitas²⁸.

É nesses termos que a sociedade pode se estruturar como um esquema de cooperação. O princípio da fraternidade, enquanto expressão do solidarismo social torna-se estruturante da vida em grupo, limitando as desigualdades a serem aceitas àquelas que também servem aos desfavorecidos.

Como já adiantado, todavia, esses termos não garantem resultados que possam ser definidos como justos por aplicação de um critério prévio e alocativo de justiça. À luz do pensamento procedimentalista do autor em questão, é a justiça das regras de distribuição que assegura a justiça da própria distribuição, independentemente de como esta venha se concretizar. É esse, a propósito, o sentido do princípio da igualdade de oportunidades, o qual decorre da exigência de que as desigualdades, para serem aceitas, devem estar relacionadas a posições “abertas a todo mundo”.

Como disse Rawls, “o papel do princípio da igualdade equitativa de oportunidades é assegurar que o sistema de cooperação seja um de justiça procedimental pura”²⁹, o que tem as implicações já discutidas anteriormente.

Por fim, vale ressaltar que o princípio da igualdade de oportunidades, quando lido em conjunto com os demais já tratados, leva a uma concepção igualitária de sociedade, não uma meritocrática – ressalva, aliás, que consta expressamente na obra rawlsiana³⁰. Tal fato se dá pois, embora as posições sociais devam ser pas-

²⁷ SARAPU, Daniel Vieira. A interpretação do princípio da diferença de John Rawls por Phillippe Van Parijs: em busca de uma liberdade real para todos. *XIV Congresso Nacional do Conselho de Pesquisa e Pós-graduação em Direito*. Belo Horizonte, 2005, p. 4.

²⁸ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 112-113.

²⁹ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 93.

³⁰ Em seu livro *Uma teoria de justiça* (São Paulo: Martins Fontes, 2000,), John Rawls dedica o § 17 à demonstração desse ponto.

síveis de disputa entre todos os indivíduos, isso há de ser com base nas correções efetuadas pelo próprio sistema social. Especialmente por razão do princípio da diferença, a competição pelas posições sociais observa regras que equalizam as desigualdades, com a estrutura básica atuando em prol daqueles que não foram beneficiados pelas contingências históricas, sociais e/ou naturais.

É dessa forma, em resumo, que John Rawls propõe sua teoria de justiça como equidade. A justiça, nessa visão, não é decorrente do atendimento a um critério universal, sendo, na verdade, consequência de uma estrutura básica elaborada à luz de princípios que seriam acordados por pessoas representativas que se encontram na posição original e, bem assim, sob o véu da ignorância.

A estruturação principiológica da teoria de Rawls está perfeitamente de acordo com as premissas do Neoconstitucionalismo, o qual determina uma notória mudança na concepção social dos textos constitucionais contemporâneos, provocando uma notória revolução conceitual e de conteúdo, especialmente quando passa a trabalhar temáticas como: a importância do reconhecimento de valores, sobretudo aqueles associados à promoção da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais; a proteção de opções políticas gerais voltadas à redução das desigualdades sociais, e; específicas, como a obrigação de o Estado garantir a prestação de serviços essenciais, entre eles, o direito à moradia.

3. A influência do Neoconstitucionalismo na Teoria de Rawls

Vale a pena analisar os vetores principiológicos (igualdade, isonomia, equidade e solidariedade) que fundamentam a teoria de Rawls à luz de uma análise comparativa com a evolução do Constitucionalismo, considerando as raízes iluministas e liberais plantadas a partir do século XVIII e a influência que este teve sobre a formatação da teoria de Rawls.

A origem do Direito Constitucional está fortemente vinculada ao êxito político das revoluções liberais do século XVIII (a americana e a francesa), as quais apresentaram como objetivos precípuos, dois: primeiro – a estruturação do Estado, determinando a limitação do poder mediante a consagração de um sistema de separação das funções estatais exercidas por Poderes distintos e que mutuamente se controlariam, e; segundo – declarar a importância da consagração de direitos e garantias fundamentais³¹.

Observe-se com atenção que a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão (de 26 de agosto de 1789), fruto da Revolução Francesa, afirmava em seu art. 16: “toda sociedade na qual não esteja assegurada a garantia dos direitos nem determinada a separação de poderes não possui Constituição”. Por-

³¹ Aprofundando essa temática ver TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

tanto, a observação e preservação de garantias e direitos fundamentais está na origem do constitucionalismo e passou a ser tarefa primordial deste³².

O Constitucionalismo iluminista do século XVIII, categórico nas limitações do poder de atuação do Estado, paulatinamente vai cedendo espaço a uma nova compreensão, que conferia deveres aos órgãos de direção política. Nessa formatação, surge o Neoconstitucionalismo, que concretamente apresenta um novo paradigma jurídico: o Estado Constitucional de Direito.

Ao início do século XX, em função dos muitos efeitos negativos decorrentes da primeira Grande Guerra Mundial, se verifica uma radical modificação nos princípios do constitucionalismo, o qual se afasta dos fundamentos do liberalismo, ganhando ênfase a preocupação com o bem-estar social.

Notadamente na Europa, os partidos socialistas e cristãos conseguem registrar nas novas Constituições uma preocupação mais profunda com o bem-estar social, fazendo com que essas Cartas Políticas plasmassem em suas linhas direitos de cunho econômico e social. Essas ideias se propagam mundo afora plantando, de forma positivada, sementes de esperança de desenvolvimento com equilíbrio econômico e social simultaneamente.

A revolucionária Constituição mexicana de 1917 apresenta marcadamente essas ideias. Na sequência, a Constituição alemã de Weimar de 1919, também. Sendo a primeira a projetar a fisionomia de um Estado intervencionista, preocupado não apenas com os aspectos econômicos, mas de forma dualista, com a promoção coordenada de desenvolvimento econômico necessariamente vinculado à melhoria do bem-estar social.

Assim, a história assiste à passagem do Estado liberal ao Estado social e, por conseguinte, a transformação da Constituição, “de Constituição Garantia, Defensiva ou Liberal para Constituição Social, Dirigente, Programática ou Constitutiva”³³. O Constitucionalismo Moderno marca o início da era do Estado do Bem-estar Social ou Benefator, que ganha plena efervescência a partir da segunda metade do século XX.

Asseverava o Professor Ricardo Lobo Torres que no plano da atividade financeira do Estado, essa evolução se manifesta reconhecendo o fortalecimento do Estado Democrático e Social Fiscal, que coincide com o Estado Democrático e Social de Direito³⁴. Nesse mesmo diapasão, deve-se observar que “[...] no estado Democrático e Social Fiscal se busca consolidar princípios fundamentais que

³² Apresentando o constitucionalismo como guardião dos direitos e garantias fundamentais ver CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2001, p. 369-384.

³³ Ver CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2008, p. 34.

³⁴ Ver TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 7-10.

transitam por temas como a justiça e a segurança jurídica, a legalidade e a capacidade contributiva, a liberdade e a responsabilidade”³⁵.

Até a Segunda Grande Guerra Mundial, a teoria jurídica era dominada pela influência do Estado Legislativo de Direito, no qual a Lei e o Princípio da Legalidade eram as únicas fontes de legitimação do Direito. Uma norma jurídica era considerada válida não por ser compreendida como justa, mas tão somente por haver emanado de uma autoridade imbuída de competência normativa.

Uma importante mudança de paradigma era verificada, a transmutação do Estado Legislativo de Direito para o Estado Constitucional de Direito. Assim, se consolida o processo no qual o Princípio da Constitucionalidade passa a ser o eixo central de todo o sistema jurídico, em virtude da aceitação da Constituição como genuína norma jurídica, portanto, com “força vinculante e obrigatória, dotada de supremacia e intensa carga valorativa”³⁶.

O Constitucionalismo moderno representa a verdadeira manifestação da soberania popular, a trasladação do poder do soberano (unilateral) ao coletivo (plural). Nas lições de Edvaldo Brito, “Constitucionalismo é expressão da soberania popular que representa, em certo momento histórico, o deslocamento do eixo do poder, cuja titularidade ou exercício era exclusivamente do ‘soberano’.”³⁷

No Brasil, a Constituição de 1934 sofre decisiva influência da Constituição alemã de Weimar de 1919. Desde a Carta de 1934 até a atual, o regime constitucional brasileiro vem se fundamentando por uma combinação de democracia liberal e de democracia social. Na Constituição atual, de 1988, esta configuração aparece nos arts. 170 e 193, respectivamente.

O *caput* do art. 170 enuncia os princípios gerais da ordem econômica do Estado brasileiro, exclamando que: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]”; entre eles, notadamente: soberania nacional, propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. Igualmente, o *caput* do art. 193 ratificando essa ideia sintetiza que: “A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.”

³⁵ Ver OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e nos Estado Fiscal – poder tributário e liberdade em Ricardo Lobo Torres. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Sílvia Faber (org.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 218.

³⁶ Ver CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2008, p. 35.

³⁷ BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 21.

Portanto, bem-estar social e justiça social são princípios fundamentais positivados na Carta Maior brasileira³⁸.

Destaque-se que essa estruturação principiológica registrada na Constituição brasileira de 1988 está perfeitamente de acordo com as premissas do Neoconstitucionalismo³⁹.

Todas as normas constitucionais são normas com conteúdo, estrutura e natureza “jurídica”; portanto, dotadas de caráter imperativo, determinando uma obrigatoriedade de comportamento. Nesse contexto, o Neoconstitucionalismo inaugura uma fase de reaproximação entre: o Direito e a ética, o Direito e a moral e o Direito e a justiça. Esse conjunto teórico reflete no plano da atividade financeira do Estado, considerando que a tributação se conecta diretamente às ideias de cidadania, ética e moral; e a vinculação entre o Direito Tributário e os direitos fundamentais se consolida a partir da conscientização de que a tributação existe como uma forma de realização da justiça social.

Esse conjunto de premissas teóricas, agora positivadas constitucionalmente, se coadunam perfeitamente com o pensamento de Rawls, o qual discute sobre: igualdade equitativa, cooperação, fraternidade e solidariedade; todos sob uma perspectiva realista de oportunidades e possibilidades, rompendo com a distorcida visão neoliberal da meritocracia.

Sob o escudo do Estado Democrático e Social Fiscal, a concepção da cidadania, enquanto valor constitucional, se expande para abranger os direitos fundamentais, entendidos como o direito à liberdade, à igualdade e à justiça. Contudo, da mesma maneira que o cidadão tem direitos, igualmente, em contrapartida tem, na esfera tributária, o dever fundamental de pagar tributos, que é ínsito à cidadania e decorre da ideia de solidariedade. Nessa dinâmica de cobrar e pagar tributos, ambos, Estado e cidadão contribuinte, devem obedecer à moral e à ética.

No plano tributário, a CF/1988, acompanhando a tendência internacional da positivação dos Direitos Humanos, garante em seu texto um conjunto de direitos e garantias dirigidas aos contribuintes e refletidas em princípios norteadores da tributação, tais como igualdade e capacidade contributiva. Esta última é a fei-

³⁸ Comentando sobre os princípios da ordem econômica e social, ver Inocêncio Mártires Coelho, que exclama: “Fruto desse aparente ‘desinteresse’ jurídico pelo fato econômico, de que se nutriu o Estado Liberal, foram a exacerbação do capitalismo e a sua consequente confrontação com o operariado, dando origem à Questão Social, a exigir uma constituição econômica ou um direito especial da economia, em que o Estado, embora não se substituísse ao mercado, intervisse minimamente nas suas disputas, através de normas e/ou institutos que, embora assegurassem o direito de propriedade, a liberdade de empresa e a liberdade de trabalho – como direitos fundamentais econômicos –, não permitissem abusos no seu exercício.”; ver: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1.406.

³⁹ Ver BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e Constitucionalismo do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. *Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil* ano 23, n. 82, 4º trimestre, 2005, p. 109-157, p. 123.

ção tributária do princípio da solidariedade social, constante no inciso I do art. 3º da CF/1988.

Nas palavras de Geraldo Ataliba “Parece evidente que os sistemas constitucionais que adotam a igualdade como princípio básico, implicitamente consagram a legalidade (seu necessário instrumento) [...] Há Estado de Direito onde há segurança jurídica.”⁴⁰

E, discutindo isonomia, leciona Souto Maior Borges que: “[...] a isonomia, melhor dito a legalidade isônoma (CF, art. 5º *caput* e itens I e II) é até mais que simples princípio fundamental. É o protoprincípio (archê), o mais originário dos princípios no elenco dos direitos e garantias individuais.”⁴¹

O princípio da legalidade, legitimado pela democracia, garante a concretização do princípio da igualdade e destarte revela sua importância e sentido mais profundo, o de representar um instrumento de controle e limitação da atuação do Estado. Devemos conceber que decorrentes do princípio da isonomia tributária são os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, os quais estabelecem os limites mínimos e máximos de tributação, respectivamente.

A observância dos citados princípios impõe que o tributo deixe de ser apenas uma fonte de renda e passe a ser um instrumento de realização de justiça. Um instrumento de redistribuição de riquezas. Portanto, a aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva propicia a realização de justiça fiscal e social, onerando aqueles com maior capacidade contributiva.

Como se sabe, dentre os direitos constitucionalmente assegurados, apenas os direitos individuais estão sintaticamente protegidos pelas “cláusulas pétreas” (CF, art. 60, § 4º, IV). Porém, os demais direitos instituídos ao longo do texto constitucional, não. Vejamos: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV – os direitos e garantias individuais”.

Contudo, num país de grave e histórica desigualdade econômico-social, os direitos sociais do art. 6º da CF (educação, saúde, trabalho, moradia etc.) são também fundamentais, de modo que também deveriam ser tratados com o mesmo rigor que os direitos individuais – admitir que possam ser retirados ou modificados, via emenda constitucional, significa aceitar a deterioração e descaracterização do Estado Democrático de Direito, outro princípio fundamental (CF, art. 1º, *caput*).

No Brasil, a propriedade territorial urbana, ou seja, a moradia é gravada por um tributo específico de competência municipal, o IPTU. Este deve ser utilizado como um potencial instrumento de realização de justiça e não apenas como instrumento de arrecadação. Um verdadeiro instrumento de redistribuição de

⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. *Derechos humanos y tributación. Primeras jornadas internacionales de tributación y derechos humanos*. Lima: Asociación Internacional de Tributación e Derechos Humanos, 1990, p. 15.

⁴¹ BORGES, José Souto Maior. *Relações entre tributos e direitos fundamentais*. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 218.

riquezas. Através da efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva, como propiciador da realização de justiça fiscal e social, onerando aqueles com maior capacidade contributiva.

Portanto, o direito à moradia deve ser alcançado pela tributação mediante o viés rawlsiano da capacidade contributiva, da igualdade de oportunidades e materializador de teoria da justiça como equidade.

4. A progressividade fiscal do IPTU como instrumento de justiça na tributação da propriedade imobiliária urbana

Se, no ideal liberal, a igualdade era um conceito de índole formal, ela não recebe o mesmo tratamento a partir do Estado Social e seu império da solidariedade. A partir desse marco, é preciso ir um pouco além: deve-se examinar se a igualdade está sendo efetivada também sob o aspecto material, isto é, se a atuação estatal está fazendo com que a desigualdade social decresça, e não apenas se todos estão recebendo o mesmo tratamento. Portanto, é necessário estabelecer um parâmetro de comparação para, a partir dele, verificar o cumprimento, ou não, do princípio da igualdade.

Humberto Ávila também estudou a questão da igualdade e concluiu que quatro são os seus elementos: (i) sujeitos, (ii) medida de comparação, (iii) elemento indicativo da medida de comparação e (iv) finalidade de diferenciação⁴².

Por sujeitos, entende-se os dois elementos que serão comparados. Normalmente, essa comparação se dá entre pessoas, mas pode envolver fatos, situações, objetos etc. Por sua vez, a medida de comparação consiste no parâmetro pelo qual os sujeitos serão comparados, sendo certo que esse parâmetro deve ser adequado à finalidade da comparação⁴³.

O elemento indicativo da medida de comparação é aquele que expressa a medida de comparação. Se, por exemplo, a medida de comparação for a riqueza, um elemento indicativo possível é a renda. De qualquer modo, o importante é que haja uma “relação fundada” entre a medida de comparação e seu elemento indicativo, o que ocorre “quando existe um vínculo de correspondência estatisticamente falando [...]”⁴⁴ entre eles. Além disso, é necessário que o elemento indicativo seja a melhor expressão da medida de comparação para consecução da finalidade desejada. Nas palavras de Humberto Ávila, “o Poder Legislativo não pode escolher um elemento, ainda que ele mantenha uma relação fundada com a medida de comparação, se houver outros elementos que mantenham uma relação ainda mais próxima com a medida de comparação”⁴⁵.

⁴² ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 42-73.

⁴³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 45.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 48.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 51-52, destaques no original.

Identificados esses elementos, pode-se verificar a observância, ou não, do princípio da igualdade por meio de três etapas: (i) definir um “critério discriminatório”, (ii) verificar se há fundamento lógico para o tratamento diferenciado e (iii) analisar, no caso concreto, se aplicação desse tratamento está em consonância com o ordenamento jurídico.

No que toca especificamente ao Direito Tributário, segundo Klaus Tipke, três foram as medidas de comparação utilizadas ao curso da história: o princípio *per capita*, o princípio da equivalência e o princípio da capacidade contributiva⁴⁶.

O primeiro impunha igual ônus para todos os contribuintes. Em outras palavras, todos, na qualidade de cidadãos, eram invocados a contribuir em igual medida, independentemente de sua capacidade socioeconômica ou mesmo de quanto tenham usufruído dos serviços estatais. O ônus tributário era um só e devia ser pago por todo e qualquer cidadão.

O princípio da equivalência, no entanto, altera esse cenário, introduzindo um primeiro critério de distribuição não unânime da carga tributária, ainda que insuficiente para fins de justiça. Essa norma, própria do liberalismo, determinava a oneração maior daquele que mais gozasse dos serviços do Estado. Quem mais demandasse atuação estatal, mais teria de contribuir, uma vez que isso supostamente seria justo, pois o custo do Estado seria arcado por aquele que o motivasse. O tributo, assim, se aproximaria de uma contraprestação⁴⁷.

Isso, no entanto, levava a um resultado perverso, na medida em que implicava cobrança maior justamente de quem menos possuía e mais necessitava⁴⁸. De fato, são as camadas menos abastadas da sociedade que demandam maior intervenção estatal. São elas que esperam nas filas dos hospitais públicos, que precisam de assistência social. Por isso, o ideal do tributo-troca é diabólico no sentido de que onera especificamente aqueles que menor patrimônio ostentam.

Nesse contexto é que surge, até mesmo por exclusão⁴⁹, o princípio da capacidade contributiva como medida de comparação idônea para promover a igualdade em matéria tributária. Ora, se o contribuinte possui maior capacidade de contribuir para o custeio do Estado – que é a finalidade da comparação para a igualdade tributária – sem prejuízo de sua subsistência, ele deve, naturalmente,

⁴⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33-34.

⁴⁷ João Paulo Fanucchi de Almeida Melo chama esse fenômeno de “tributo-troca”. (O nascimento da tributação e os diferentes fundamentos para o seu exercício na história e a igualdade como atual balizadora na justa tributação tendo a capacidade contributiva como sua medida de comparação. In: DERZI, M. A. M.; MELO, J. P. F. A. (coord.). *Justiça fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 296).

⁴⁸ BREYNER, Frederico Menezes. Benefícios fiscais e regressividade tributária. In: DERZI, M. A. M.; MELO, J. P. F. A. (coord.). *Justiça fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 159.

⁴⁹ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. O nascimento da tributação e os diferentes fundamentos para o seu exercício na história e a igualdade como atual balizadora na justa tributação tendo a capacidade contributiva como sua medida de comparação. In: DERZI, M. A. M.; MELO, J. P. F. A. (coord.). *Justiça fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 297.

assim o fazer. Nada mais justo que, para o propósito de se determinar a parcela dos custos estatais que cada um deve arcar, os sujeitos sejam comparados de acordo com a sua disponibilidade econômica.

Por essas razões, tem-se que o princípio da capacidade contributiva, positivado no art. 145, § 1º, da CF/1988, “surge como medida e critério de comparação em matéria tributária”⁵⁰. Quando se fala em igualdade tributária, fala-se em analisar se, em cada caso concreto, a carga tributária suportada por dois sujeitos está de acordo com a capacidade de cada um para contribuir, representando, ou não, um tratamento tributário que favoreça os menos abastados. E, para tanto, tal capacidade deverá ser averiguada pela renda, patrimônio ou consumo manifestados, que são as bases tradicionais da tributação. Não por outra razão, Humberto Ávila considera que “o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva possuem o mesmo conteúdo normativo e, portanto, o mesmo âmbito de aplicação”⁵¹.

Assim, está em conformidade com o princípio da capacidade contributiva – e, portanto, com o da igualdade – a distribuição da carga tributária de tal forma que o montante a recolher seja proporcional à capacidade para contribuir. E, para conseguir essa distribuição, o sistema tributário se utiliza de vários instrumentos, notadamente o da progressividade fiscal.

Atualmente, é quase impossível encontrar um sistema tributário que não incorpore a progressividade fiscal. Apesar das críticas que esse princípio sofreu ao curso do século XX⁵², é inquestionável que a tributação progressiva sedimentou, ao menos por ora, seu lugar no Direito Tributário, sendo “elemento tão constante nos modelos fiscais quanto princípios da capacidade contributiva e o da legalidade tributária”⁵³.

Contudo, se constatar a existência da progressividade fiscal e seu papel de destaque no sistema tributário moderno é tarefa fácil, o mesmo não se pode dizer da identificação da fundamentação teórica desse princípio. De fato, desde a sua primeira proposição, a progressividade fiscal foi objeto de diversas reformulações que abrangeram tanto o seu conteúdo quanto o seu fundamento. Assim, desde teorias socialistas a teorias que viam a progressividade como forma de compensação efetuada pelo Estado⁵⁴, a visão sobre a progressividade não ficou estancada no tempo.

⁵⁰ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. *Estado social e tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2006, p. 88.

⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 432.

⁵² Nesse sentido, conferir: CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IP TU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 114.

⁵³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IP TU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 114.

⁵⁴ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IP TU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 115.

Nada obstante, prevaleceu, em certo sentido, a visão da progressividade fiscal como sendo um mecanismo de tributação que dá concretude ao princípio da capacidade contributiva. Isso em grande parte se deu por conta da difusão da teoria da utilidade marginal da renda, segundo a qual a utilidade da riqueza de uma pessoa diminui progressivamente, ou seja, quanto mais renda se tem, menos útil é um acréscimo a essa renda. Por isso, como nota Elizabeth Nazar Carrazza, muitos relacionam a capacidade contributiva com a utilidade marginal da renda e, assim, “apontam que deve ser buscada uma igualdade de sacrifício marginal entre os contribuintes”⁵⁵.

Para alguns autores, no entanto, o princípio da capacidade contributiva não seria suficiente para explicar e fundamentar a progressividade fiscal. Nesse sentido, analisando a alteração das razões de Estado operada pelo advento do Estado Social, defendem que, a par da igualdade e da capacidade contributiva, outros valores norteiam o sistema tributário, tais como o de solidariedade social e o de responsabilidade⁵⁶. Daí por que encarar a progressividade fiscal como simples decorrência da capacidade contributiva seria simplificar o instituto, visualizando-o apenas sob uma de suas feições.

Um argumento utilizado em defesa dessa tese é o de que, em certos casos, a progressividade tem função extrafiscal. Isto é, diz-se que, em alguns contextos, o aumento de alíquotas conforme a expansão da base de cálculo visa não equiparar os contribuintes ou mesmo aumentar a arrecadação, mas sim induzir certos comportamentos.

Filiada a essa corrente, Elizabeth Nazar Carrazza, apoiando-se na divisão de normas tributárias em “de finalidade fiscal” e “de finalidade social” proposta por Klaus Tipke e Joachim Lang, sugere o seguinte:

“Quanto às normas de finalidade fiscal, a progressividade fundamenta-se na capacidade de cada sujeito contribuir em uma proporção maior em razão da teoria da igualdade de sacrifícios – conquanto haja vários estudos que demonstrem que a progressividade, por si só, não traz substancial incremento na receita, sendo este feito muito mais eficazmente atingido com a ampliação da base tributável.

Quanto às de finalidade social, a progressividade pode estar relacionada à redistribuição de riquezas e equiparação das condições de autodeterminação, ou ao dirigismo econômico e a função indutora do tributo. No primeiro caso, fundamenta-se sua aplicação no princípio da solidariedade social e no dever de responsabilidade recíproca com as condições dos outros membros da sociedade, enquanto no segundo caso fundamenta-se a aplicação da progressi-

⁵⁵ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 117.

⁵⁶ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 118.

vidade na necessidade de alcançar finalidades constitucionalmente previstas alheias à obtenção de receita.”⁵⁷

Diante disso, pode-se dizer que a progressividade fiscal tem fundamento no princípio da capacidade contributiva apenas quando disser respeito a normas tributárias de finalidade fiscal, isto é, a normas tributárias cuja finalidade primordial é a arrecadação. Se, por outro lado, tiver relação com normas tributárias de finalidade social, poderá ter fundamento no princípio da solidariedade social em sentido amplo ou no propósito de se alcançar finalidades constitucionalmente protegidas.

Assim, a progressividade fiscal pode ser de natureza propriamente fiscal ou de natureza extrafiscal⁵⁸, como explica Geraldo Ataliba:

“a progressividade fiscal é aquela inerente ao próprio tributo, inserido dentro de um sistema carregado de preocupação social, como é o nosso. A progressividade extrafiscal tem em vista a promoção de diversos valores constitucionalmente consagrados (dentre os quais, os de cunho social são mais relevantes).”⁵⁹

É importante notar, de todo modo, que a progressividade fiscal, mesmo quando amparada em norma de finalidade fiscal, não será meramente arrecadatória. Ainda que o seu objetivo imediato seja o de arrecadar, o modo como ela o faz já representa, por si só, uma manifestação de solidariedade social. Isso porque, como tratado, a capacidade contributiva, ao servir de medida de igualdade em matéria tributária, promove isonomia fiscal, introduzindo uma lógica redistributiva na arrecadação.

Essas considerações são importantes para que se possa fazer uma correta análise da progressividade fiscal do IPTU, ou melhor dizendo, das modalidades de progressividade desse imposto.

A primeira forma de progressividade fiscal do IPTU é aquela que se estende no tempo, ou seja, aquela em que as alíquotas aumentam com o decurso do tempo, conforme dispõe o art. 182, § 4º, II, da CF/1988. Desse modo, não há qualquer alteração no valor do imóvel ou na figura do proprietário. É o simples passar do tempo, com a permanência da não utilização ou de subutilização, que justifica o aumento da carga tributária.

⁵⁷ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 119.

⁵⁸ Parte da doutrina, como é o caso de Geraldo Ataliba, classifica a progressividade em fiscal ou extrafiscal, conforme se destine à arrecadação ou à realização de valores constitucionais diversos. Neste trabalho, utiliza-se a expressão “progressividade fiscal” para designar os dois casos por dois motivos: (i) é uma expressão mais tradicional e comumente empregada sem atenção à separação ora tratada e (ii) porque, em última instância, mesmo a “progressividade extrafiscal” é fiscal no sentido de que diz respeito ao fenômeno tributário como um todo.

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. *Progressividade e capacidade contributiva. Separata da RDT, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, 1991, p. 54.

Para alguns autores, essa progressividade fiscal não constituiria sanção, mas uma tributação indutora⁶⁰. Como essa modalidade de progressividade fiscal não constitui o objeto deste artigo, não se investigará essa questão a fundo. De todo modo, é oportuno registrar que essa forma de progressividade fiscal tem fundamento extrafiscal. Com efeito, o que justifica a cobrança progressiva não é a capacidade contributiva, mas o estímulo ao uso congruente do imóvel urbano, em conformidade com a política urbana municipal⁶¹.

A segunda forma de progressividade fiscal do IPTU é a prevista no art. 156, § 1º, I, da CF/1988, que se dá “em razão do valor do imóvel”. Ao tempo de sua introdução pela EC n. 29/2000, gerou muita discussão doutrinária e jurisprudencial acerca de sua constitucionalidade. A matéria foi decidida pela Suprema Corte pela constitucionalidade, que concluiu que o comando expresso no art. 145, § 1º, da CF/1988 vale tanto para os impostos pessoais quanto para os reais.

Embora não seja o objetivo deste artigo discutir se o IPTU seria um imposto pessoal ou real ou mesmo se essa divisão (impostos reais x impostos pessoais) é adequada, vale ressaltar que a discussão, em último caso, gira em torno da aplicabilidade, ou não, do princípio da capacidade contributiva à modalidade de progressividade fiscal do IPTU em questão. Assim, mesmo para os defensores da tese da inconstitucionalidade, o fundamento da referida progressividade fiscal é o princípio da capacidade contributiva, de modo que não há dúvidas de que o seu fundamento é uma norma de finalidade fiscal.

Por fim, a última forma de progressividade fiscal do IPTU é que se dá “de acordo com a localização e o uso do imóvel”, nos termos do art. 156, § 2º, II, da CF/1988. Neste caso, o dispositivo constitucional fala em “alíquotas diferentes” ao invés de se referir propriamente a progressividade, mas é inquestionável que ele trata de progressividade, pois, sendo diferentes as alíquotas, umas poderão ser estipuladas em patamar maior (progressivas) em comparação a outras.

De todo modo, esta espécie de progressividade fiscal, assim como a “no tempo”, tem fundamento em norma de finalidade extrafiscal. Com efeito, o que justifica o aumento de alíquotas não é a capacidade contributiva, mas a consecução de um objetivo prezado pelo ordenamento jurídico, qual seja: a função social da propriedade. Ao tributar de forma diferenciada os contribuintes proprietários de imóveis em locais distintos do território municipal ou que são usados para fins diversos, o legislador busca conformar esses imóveis à sua função social.

5. O direito à moradia no ordenamento jurídico brasileiro

Os direitos sociais (direitos fundamentais de segunda geração) rompem com a lógica liberal clássica, na medida em que deixam de representar meras garan-

⁶⁰ É o que defende, por exemplo, Elizabeth Nazar Carrazza (CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Op. cit.*, p. 195).

⁶¹ ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. *Separata da RDT, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, 1991, p. 195.

tias contra o Estado. Na verdade, esses direitos caracterizam-se como tais justamente por serem “positivos”, isto é, por dependerem de uma prestação direta do Estado – são, portanto, garantias constitucionais concretizadas a partir do Estado, isto é, como obrigação deste⁶².

O que esses direitos buscaram e buscam tutelar não é a liberdade do indivíduo frente ao Estado. Seu propósito é o de assegurar a efetiva dignidade da pessoa humana e a igualdade em sentido material, demandando a participação do Poder Público no fornecimento dos meios indispensáveis a tanto. Não por outra razão, Celso Lafer diz que um direito social é um “direito de participar do bem-estar social”⁶³.

Ao impor uma postura ativa do Estado, esses direitos fomentam a igualdade material, pois criam condições propícias a essas igualdades⁶⁴. Através deles, os recursos do Estado, obtidos principalmente dos mais ricos por aplicação de mecanismos de justiça na arrecadação, como a progressividade fiscal, são utilizados para custear a prestação de serviços aos mais necessitados. Portanto, em conformidade com o princípio da diferença de Rawls, as vantagens dos mais ricos são traduzidas em vantagens também para os mais pobres.

É importante registrar que, como observado por José Afonso da Silva⁶⁵, as prestações positivas em que consistem os direitos sociais podem ser diretas ou indiretas. Isso implica dizer que, para assegurar um determinado direito social, o Estado pode, naturalmente, prestá-lo diretamente, mas pode também implementar condições mediante as quais esse direito é assegurado ao cidadão por outro meio que não o fornecimento direto do próprio Estado. Assim, por exem-

⁶² Há, nada obstante, “liberdades sociais” também no seio dos direitos fundamentais de segunda geração. Liberdades essas que não dependem de prestação do Estado, como é o caso da liberdade sindical. De qualquer modo, o cunho “positivo” continua sendo a pedra de toque dos direitos fundamentais de segunda geração, como explicam Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marioni e Daniel Mitidiero: “ainda na esfera dos direitos da assim chamada segunda dimensão, há que atentar para a circunstância de que tal dimensão não engloba apenas direitos de cunho positivo, mas também as assim denominadas ‘liberdade sociais’, como bem mostram os exemplos da liberdade de sindicalização, do direito de greve, bem como o reconhecimento de direitos fundamentais aos trabalhadores, tais como o direito a férias e ao repouso semanal remunerado, a garantia de um salário mínimo, a limitação da jornada de trabalho, apenas para citar alguns dos mais representativos. A segunda dimensão dos direitos fundamentais abrange, portanto, mais do que os direitos a prestações, nada obstante o cunho ‘positivo’ possa ser considerado o marco distintivo desta nova fase na evolução dos direitos fundamentais.” (SARLET, Ingo Wolfgang; MARIONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 326)

⁶³ LAFER, Celso. *A internacionalização dos direitos humanos: constituição, racismo e relações internacionais*. São Paulo: Manole, 2005, p. 127.

⁶⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 286-7.

⁶⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 286-7.

plo, o direito à saúde é cumprido tanto por meio de consultas e exames prestados pelo SUS quanto pela regulamentação de entidades privadas de saúde que garantam uma razoável abrangência da cobertura dos planos de saúde ou mesmo pela edição de uma legislação que proíba cláusulas abusivas em contratos de plano de saúde.

Nada obstante, nem sempre os direitos sociais, tradicionalmente classificados como positivos, geram custos diretos para o Estado. Na verdade, a classificação dos direitos em positivos e negativos é pouco rígida se bem analisada. Um mesmo direito, a depender do caso, pode ser negativo ou positivo, como explica Ingo Wolfgang Sarlet:

“independentemente de toda uma gama de aspectos que aqui poderiam ser versados, importa que firmemos a nossa posição no sentido de que os direitos fundamentais podem exercer – inclusive simultaneamente – uma função defensiva ou prestacional. Assim, por exemplo, o direito à saúde será negativo quando se cuida de afastar (direito de defesa) eventuais condutas que venham a violar a saúde das pessoas, mas será direito a prestações (isto é, direito positivo) quando se estiver a considerar um direito de acesso aos serviços e bens na área de saúde.”⁶⁶

Portanto, classificar um direito em positivo não quer dizer que esse direito só será efetivado se o Estado realizar prestações. Mesmo os direitos positivos assumem diferentes formas de implementação. Para realizá-los, o Estado pode agir de forma indireta (estabelece regulamentações que favorecem a eficácia social do direito), por meio de abstenção (cessa uma violação a esse direito) ou, como é mais tradicional, por meio de uma prestação. Enquadrar um direito como positivo é apenas situar seu surgimento em um determinado contexto histórico (qual seja, o da transição do Estado Liberal para o Social) e/ou reconhecer nele uma essência de fomentar a igualdade material através de potencial atuação direta do Poder Público, ainda que esta nem sempre vá se concretizar.

É o que se verifica com o direito à moradia, que foi expressamente incluído no rol de direitos sociais do art. 6º da CF/1988 por meio da EC n. 26/2000. A primeira observação que deve ser feita em relação a esse direito é que ele não se confunde com o direito de propriedade. O direito à moradia, em realidade, tem âmbito de proteção e objeto distintos dos do direito de propriedade⁶⁷. Tanto que,

⁶⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à moradia na Constituição: algumas anotações a respeito de seu contexto, conteúdo e possível eficácia. Instituto Brasileiro de Direito Público. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado* n. 20. Salvador, dezembro/janeiro/fevereiro 2009/2010, p. 22.

⁶⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à moradia na Constituição: algumas anotações a respeito de seu contexto, conteúdo e possível eficácia. Instituto Brasileiro de Direito Público. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado* n. 20. Salvador, dezembro/janeiro/fevereiro 2009/2010, p. 17.

a depender do caso, o direito à moradia pode prevalecer sobre o direito de propriedade, o que pode ser constatado por todas as proteções outorgadas ao inquilino pela Lei n. 8.245/1991, as quais implicam uma evidente restrição dos poderes do locador sobre o imóvel.

O direito de propriedade diz respeito apenas ao direito de ser proprietário, de ter os poderes de uso, gozo e disposição sobre a coisa que se tem. Ele, no entanto, pode – e comumente é – destinado a fins econômicos. E é, por essência, um direito negativo, talvez até o mais emblemático dos direitos negativos. Por outro lado, o direito à moradia condiz com uma posição jurídica ativa que permite ao seu titular ter um local ao qual possa dar ares de moradia, o que pode ser feito, por exemplo, em um imóvel locado.

Outra diferença é que o direito à moradia se apresenta tanto sob a feição de direito negativo quanto de direito positivo⁶⁸. Logo, ele pode se manifestar tanto sob a ótica de proibir o Estado de violar a moradia de alguém – como positivado no art. 5º, XI, da CF/1988, aliás – quanto sob a ótica de impor ao Estado o dever de tomar providências para assegurar que todos tenham moradia.

Como direito negativo, portanto, o direito à moradia expressa-se como um direito público subjetivo de fazer cessar perturbações à moradia, sejam elas realizadas pelo Poder Público, sejam promovidas por particulares. É que, como ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, os direitos negativos são diretamente outorgados pela Constituição e têm eficácia imediata – conforme, a propósito, consta no art. 5º, § 1º, da CF/1988 –, impondo aos demais uma abstenção⁶⁹. Daí que, havendo violação ao direito à moradia, tem o seu titular o direito de fazer cessar essa violação através da provocação do Poder Judiciário ou, a depender do caso, mediante autotutela.

Outra decorrência da feição negativa do direito à moradia diz respeito ao mesmo servir como critério interpretativo. De fato, havendo colisões entre direitos, deve o magistrado sopesar as violações, determinando uma posição que não sacrifique em absoluto quaisquer dos direitos e dê maior efetividade aos direitos fundamentais, dentre os quais o direito à moradia. Naturalmente, porém, isso não quer dizer que o direito à moradia sempre irá prevalecer, uma vez que não existem direitos absolutos e o direito à moradia não é exceção. Em certos casos, esse direito deve ser restringido por atenção a outros valores tutelados pelo ordenamento jurídico, como ocorre no caso das desapropriações⁷⁰.

⁶⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à moradia na Constituição: algumas anotações a respeito de seu contexto, conteúdo e possível eficácia. Instituto Brasileiro de Direito Público. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado* n. 20. Salvador, dezembro/janeiro/fevereiro 2009/2010, p. 23.

⁶⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Eficácia das normas constitucionais sobre justiça social. *Revista de Direito Público* v. 38, n. 4. Brasília, 1982, p. 65-67.

⁷⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à moradia na Constituição: algumas anotações a respeito de seu contexto, conteúdo e possível eficácia. Instituto Brasileiro de Direito Público.

Por fim, ainda como direito negativo, o direito à moradia tem a implicação jurídica da proibição de retrocesso. Assim, o legislador não pode suprimir, total ou parcialmente, as regras que ele próprio pôs para dar concretude ao comando constitucional. Caso o faça, incorrerá em inconstitucionalidade, a qual pode ser arguida pelo lesado pela via judicial⁷¹.

Já como direito positivo, o direito à moradia, ao contrário do que uma primeira impressão do tema leva a crer, não se traduz em um direito de exigir do Estado a disponibilização de um local para se morar. Compreender o direito à moradia nesses termos implicaria custos ao Estado, o que poderia esbarrar na Separação de Poderes por afetar a iniciativa do Executivo e a reserva parlamentar relativa à análise e aprovação do orçamento e no que afeta ao princípio da reserva do possível⁷².

Conforme já discutido, no entanto, não é apenas mediante prestações diretas que o Estado cumpre com os direitos fundamentais de segunda geração. O respeito a esses direitos pode se dar de modo indireto. Nesse sentido, o direito à moradia pode ser atendido pelo Estado, exemplificativamente, pela imposição de regras que preservem a moradia do locatário, por meio de políticas públicas que visem facilitar a aquisição ou construção de residências por pessoas de baixa renda e por meio até mesmo de regras mais flexíveis para configuração da usucapião quando o imóvel é destinado à moradia⁷³.

6. Relações entre o direito à moradia e o IPTU: tributação e solidariedade social

O advento do Estado Social implica superação da lógica de abstenção do Poder Público. Constatadas as consequências negativas da doutrina do “laissez faire” e do liberalismo imoderado, a concepção de Estado passou por uma reformulação, sendo-lhe atribuído um papel mais ativo na estipulação da ordem social. Assim, a igualdade deixa de ser encarada sob viés meramente formal para adquirir caráter substancial, ao que se relaciona o dever estatal de agir para corrigir desequilíbrios sociais e econômicos.

Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado n. 20. Salvador, dezembro/janeiro/fevereiro 2009/2010, p. 32-33.

⁷¹ SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à moradia na Constituição: algumas anotações a respeito de seu contexto, conteúdo e possível eficácia. Instituto Brasileiro de Direito Público. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado* n. 20. Salvador, dezembro/janeiro/fevereiro 2009/2010, p. 34-35.

⁷² SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à moradia na Constituição: algumas anotações a respeito de seu contexto, conteúdo e possível eficácia. Instituto Brasileiro de Direito Público. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado* n. 20. Salvador, dezembro/janeiro/fevereiro 2009/2010, p. 39.

⁷³ SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à moradia na Constituição: algumas anotações a respeito de seu contexto, conteúdo e possível eficácia. Instituto Brasileiro de Direito Público. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado* n. 20. Salvador, dezembro/janeiro/fevereiro 2009/2010, p. 37-38.

Nesse sentido, o princípio da solidariedade passa a ser imperativo norteador de toda a ordem jurídica – não por outro motivo, é enunciado como objetivo fundamental da República pelo art. 3º, I, da CF/1988. Embora esse princípio já fosse defendido desde a Revolução Francesa sob o valor da fraternidade⁷⁴, ele só realmente ganhou força a partir do Estado Social, sendo, dos valores revolucionários franceses, o menos considerado pela teoria democrática.

De fato, a premissa básica do Estado Social é a de que as desigualdades sociais não podem ser corrigidas por meio de condutas livres dos indivíduos. Pelo contrário, a falta de atuação estatal leva a uma situação de agravamento dessas desigualdades, razão pela qual incumbe ao Poder Público atuar como ente promotor de igualdade. Daí a importância da solidariedade enquanto valor de coesão social, uma vez que é responsável por estabelecer “confiança, firmeza, apoio, sentimentos fortemente conexos às atitudes solidárias voltadas a atender aos interesses ou aos propósitos de determinado grupo social, ou mesmo da humanidade”⁷⁵.

A solidariedade, uma vez transformada em princípio, deixa de ser mero valor para se tornar verdadeira norma estruturante da ordem jurídica. Segundo identificado por Rawls, o papel secundário outorgado à solidariedade deve-se, em muito, à compreensão de que esse valor não teria nenhum conteúdo rigorosamente normativo⁷⁶. Nesse sentido, a solidariedade era vista como um mero sentimento fraternal, próprio do convívio familiar.

No entanto, o filósofo propõe uma nova visão da solidariedade a partir do princípio da diferença, atribuindo-lhe uma função normativa. Para ele, a fraternidade pode ser enxergada como um princípio segundo o qual nenhum indivíduo deve aceitar diferenças ou privilégios se isso não resultar em condições melhores para todos. Assim, de mero sentimento, a solidariedade passa a assumir contornos de verdadeiro princípio, dando ensejo a direitos e deveres. Em conformidade com as mudanças introduzidas pelo Neoconstitucionalismo, a solidariedade é alçada ao patamar de diretriz constitucional, passando a veicular, em termos jurídicos, uma expressão ética de visão de mundo.

Exemplos notórios dessa mudança de paradigma são os direitos fundamentais de segunda geração (direitos sociais). Estes têm como núcleo essencial conferir aos seus titulares o direito público subjetivo de exigir uma prestação (atuação positiva) do Estado, as quais visam equilibrar as desigualdades sociais. Derivam,

⁷⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à moradia na Constituição: algumas anotações a respeito de seu contexto, conteúdo e possível eficácia. Instituto Brasileiro de Direito Público. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado* n. 20. Salvador, dezembro/janeiro/fevereiro 2009/2010, p. 177.

⁷⁵ VITTORIA, Aline Della. Solidariedade e tributação em Ricardo Lobo Torres. In: TORRES, Sílvia Faber; ROCHA, Sérgio André (org.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 370.

⁷⁶ RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 112-113.

portanto, de uma noção solidária de sociedade, na medida em que pressupõem uma atuação do Poder Público voltada aos mais necessitados. Não por outro motivo, sua garantia “depende, necessariamente, do fortalecimento dos vínculos de fraternidade ou solidariedade entre os contribuintes e os beneficiários das prestações positivas estatais, sem o que não se pode atingir o ideal de *justiça social*”⁷⁷.

Relativamente ao Direito Tributário, o princípio da solidariedade impõe não apenas o pagamento de tributos (dever fundamental), mas também que o tributo seja considerado como um meio de interferência estatal na sociedade e a arrecadação, como modo de concretização de justiça social. De acordo com Liam Murphy e Thomas Nagel, os impostos não constituem mero “método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais” senão também uma maneira pela qual “o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça distributiva”⁷⁸.

A instituição e cobrança de tributos, assim, deixa de se pautar exclusivamente no propósito de cobrir os gastos públicos, observando direitos negativos dos contribuintes. A atividade arrecadatória, na verdade, assume uma função também distributiva, responsável por produzir, ela mesma, justiça social – justiça pelo lado da receita tributária. Sob o norte da solidariedade, os tributos devem ser cobrados de modo que a cobrança também seja justa, respeitando e promovendo a igualdade material.

Daí que “tanto a tributação exercida com viés fiscal ou arrecadatório, como aquela desempenhada com caráter predominantemente extrafiscal ou regulatório de comportamentos, prestam-se a ensejar manifestações dessa solidariedade”⁷⁹. Ou seja, mesmo quando a tributação é exercida somente para captar recursos para o Estado, sem nenhum intento regulatório ou extrafiscal, deve a solidariedade ser observada.

A primeira forma pela qual a tributação observa o princípio da solidariedade consiste na generalidade da tributação⁸⁰. A tributação deve, antes de tudo, ser genérica, o que significa dizer que todos os que praticarem o fato gerador devem pagar o tributo correspondente, a fim de que se observe o dever contributivo daqueles que manifestam capacidade econômica. Salvo exceções devidamente justificadas, todos os que realizarem as mesmas ações devem estar sujeitos aos mesmos encargos tributários.

⁷⁷ VITTORIA, Aline Della. Solidariedade e tributação em Ricardo Lobo Torres. In: TORRES, Silvia Faber; ROCHA, Sergio André (org.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes, 2020, p. 373, destaque no original.

⁷⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5.

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC* v. 39, n. 1, jan./jun. 2019, p. 23.

⁸⁰ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC* v. 39, n. 1, jan./jun. 2019, p. 24.

Essas exceções, a propósito, também podem ser manifestações do princípio da solidariedade em matéria tributária⁸¹. Prova disso é a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da CF/1988 para as instituições de educação e de assistência social, pois, por se reconhecer a importante função social desempenhada por essas instituições, é-lhes dispensado o ônus tributário. Trata-se da “aplicação do princípio da solidariedade de forma inversa”⁸².

Ainda, o princípio da solidariedade, em matéria tributária, implica a solidariedade contributiva de que trata o art. 195 da CF/1988⁸³. Em síntese, cuida-se do caráter solidário da seguridade social, de modo que as contribuições sociais são arrecadadas dos mais diversos setores para obter os recursos necessários a financiar o sistema de seguridade social.

Por fim, as outras duas decorrências da aplicação do princípio da solidariedade social em matéria tributária são os princípios da capacidade contributiva e da progressividade fiscal⁸⁴. Pela capacidade contributiva, como já exposto, tem-se que a tributação deve atender à isonomia, incidindo em maior ou menor grau, conforme a disponibilidade econômica do contribuinte. Por progressividade fiscal, tem-se um desdobramento da capacidade contributiva, consistindo em um aumento de alíquotas conforme aumenta a base de cálculo, a expressão econômica do fato gerador tributário.

Para fins deste artigo, importa a progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel, a qual, conforme já tratado, corresponde a uma progressividade propriamente fiscal. Quer isso dizer que a variação de alíquotas do IPTU de acordo com o valor do imóvel visa regular o ônus fiscal com base no que cada sujeito passivo pode contribuir aos cofres públicos. A exigência do imposto municipal, portanto, adéqua-se a uma lógica de isonomia tributária, assegurando uma igualdade não apenas formal no tratamento dos contribuintes senão também material, promovendo uma efetiva justiça na tributação da propriedade imobiliária urbana. Por meio dessa forma de cobrança do tributo, se constata a materialização do princípio da solidariedade social, na medida em que se introduz uma lógica distributiva na imposição tributária.

Mas essa modalidade de progressividade fiscal do IPTU não corresponde apenas a um atendimento do princípio da solidariedade social em matéria tributária. Ela também implica uma concretização do direito à moradia nada obstante

⁸¹ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC* v. 39, n. 1, jan./jun. 2019, p. 25.

⁸² COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC* v. 39, n. 1, jan./jun. 2019, p. 27.

⁸³ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC* v. 39, n. 1, jan./jun. 2019, p. 26.

⁸⁴ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC* v. 39, n. 1, jan./jun. 2019, p. 24-25.

este, por se tratar de um direito fundamental de segunda geração, também esteja intimamente ligado ao princípio da solidariedade.

É que, conforme anteriormente discutido, o direito à moradia pode ser compreendido ao mesmo tempo como direito negativo ou como direito positivo. Como direito negativo, traduz-se no direito dos cidadãos de fazer cessar qualquer forma de violação, pelo Estado ou por terceiro, à sua moradia – entendida esta, vale retomar, não apenas como o local de morada, mas como um local digno de morada. Como direito positivo, não confere ao titular a prerrogativa de exigir do Estado a disponibilização de um local para moradia, sendo, na verdade, atendido mediante atuação, ainda que indireta, do Estado através de medidas que criem condições favoráveis à aquisição e manutenção da moradia.

Desse modo, enquanto direito positivo, o direito à moradia pode ser atendido por meio de programas de concessão de crédito imobiliário para pessoas de baixa renda, por meio de regras de tutela do locatário ou, no que mais importa a este estudo, também, através da progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel.

De fato, ao aumentar o custo tributário para manutenção da propriedade de imóveis de maior valor, o Município desestimula a acumulação de imóveis, o que aumenta a oferta no mercado e, conseqüentemente, diminui o valor desses bens, facilitando sua compra por menos afortunados. Nesse sentido, aliás, a medida é particularmente importante porque o que se verifica no Brasil é um processo constante de concentração e especulação de imóveis, gerando um aumento no número de pessoas que vivem em condições precárias de moradia, como as favelas⁸⁵.

Sob outro espectro, ao reduzir o custo tributário para os imóveis de menor valor – e não se pode esquecer que a progressividade fiscal também serve como medida de redução do custo tributário para as menores faixas da base de cálculo, o que é a aplicação do princípio da solidariedade social de forma inversa –, o Poder Público facilita que pessoas de menor renda consigam manter imóveis para si.

Muito embora o direito à moradia, para ser atendido, não exija que o cidadão seja proprietário do imóvel em que reside, é certo que a condição de proprietário representa uma segurança maior para o morador, na medida em que seus poderes sobre a coisa são mais intensos. Por isso, ao estipular uma carga tributária condizente com a natureza do imóvel – afinal, imóveis de luxo contêm pertencas que extrapolam o direito à moradia e, portanto, devem ser tributados mais incisivamente enquanto imóveis mais simples são primordialmente destinados à habitação, justificando uma tributação mais branda –, o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel caminha em harmonia com o direito à moradia.

⁸⁵ KOHARA, Luiz. Crise habitacional é consequência do modelo de desenvolvimento urbano: alta concentração de terra e grande parcela da população sem acesso. Entrevistadora: Patrícia Fachin. São Leopoldo/RS, 2018. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/578931-crise-habitacional-e-consequencia-do-modelo-de-desenvolvimento-urbano-entrevista-especial-com-luiz-kohara>. Acesso em: 17 jul. 2021.

E não poderia ser de outro modo, porque, como demonstrado anteriormente, essa progressividade fiscal do imposto resulta do princípio da solidariedade, o qual igualmente serve de fundamento para o direito à moradia.

Além disso, o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel também representa uma medida justa, considerada a justiça nos termos do marco teórico adotado neste trabalho. De fato, os princípios de justiça que, segundo Rawls, seriam adotados por indivíduos racionais na posição original sob o véu da ignorância implicam (i) que devem ser respeitados os direitos e liberdades individuais antes de tudo e (ii) desigualdades só são aceitáveis se implicarem vantagens para todos e se referirem a posições acessíveis por todo mundo.

Quanto à primeira exigência, é inquestionável que a tributação em questão a atende. A progressividade fiscal do IPTU, ainda que em razão do valor do imóvel, de modo algum fere o direito de propriedade. Embora uma alíquota exacerbada do imposto possa ter esse efeito em algum caso – e deverá ser declarada inconstitucional nessa hipótese, por ofensa ao art. 150, IV, da CF/1988, o qual proíbe tributos com caráter confiscatório –, é certo que a mera graduação de alíquotas de acordo com o aumento do valor do imóvel, por si só, não fere o direito de propriedade.

Quanto à segunda, deve-se lembrar exatamente o que ela representa. As desigualdades sociais são vantajosas para todos quando a sociedade é preferível com elas e não o contrário. Quer isso dizer que tais desvantagens geram algum resultado para os menos favorecidos, o que faz com que estes prefiram a existência dessas mesmas desvantagens. Tem-se, aí, o princípio da diferença, o qual reinterpreta a fraternidade e a solidariedade social, dando-lhes um conteúdo normativo digno de as reincluir na teoria democrática.

O princípio da diferença confere à teoria rawlsiana um caráter distributivo, fornecendo-lhe contornos igualitários que a distanciam das teorias liberais clássicas ou, de modo geral, mais ortodoxas. É em virtude desse princípio que são corrigidas as deficiências da estrutura básica da sociedade.

Por fim, exigir que as desvantagens se refiram a posições acessíveis a todos (princípio da igualdade de oportunidades), em conjunto com todas as demais normas da teoria rawlsiana, implica que a justiça deve ser entendida nos termos de um procedimentalismo puro. Assim, em observância a tal princípio, garantem-se os resultados obtidos não por um viés meritocrático, mas por um igualitário: feitas as correções na estrutura básica, torna-se justo que as pessoas gozem do que conseguiram porque, nesse caso, o resultado não será decorrente dos privilégios existentes na distribuição natural dos bens sociais. E, nesses termos, a sociedade pode funcionar numa dinâmica de cooperação social.

Ora, não há dúvidas de que o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel obedece a todas essas exigências, especialmente ao princípio da diferença. É que essa tributação promove, pelo lado da receita (arrecadação), uma justiça social, estipulando um caráter redistributivo na imposição fiscal. Por meio desse meca-

nismo, a tributação da propriedade imobiliária não é feita a partir de um critério formal de igualdade, mas de um material, pautado na capacidade contributiva.

Consequentemente, o IPTU progressivo em questão promove uma correção das deficiências no acesso à moradia, como demonstrado. Isso, por sua vez, gera maior cooperação social, pois favorece que os indivíduos se encontrem em um patamar mais próximo de igualdade. Só é razoável esperar que as pessoas estejam dispostas a colaborar com o desenvolvimento quando providas de moradia digna, inclusive porque este é um pressuposto da dignidade da pessoa humana.

Por essas razões, a progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel revela-se como um instrumento adequado de promoção do direito à moradia em sua acepção de direito positivo, corrigindo distribuições injustas da estrutura básica e, desse modo, estimulando uma maior cooperação social, sendo justo do ponto de vista rawlsiano.

7. Conclusões

Com o advento do Estado Social e a sedimentação do princípio da solidariedade social, já não é mais aceitável uma postura passiva do Poder Público. Pelo contrário, exige-se do Estado um comportamento constantemente ativo, de forma a, mediante uma lógica redistributiva, fomentar a justiça, corrigindo desigualdades sociais.

Nesse contexto, ganha importância a progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel. Esse instrumento é pouco utilizado pelos Municípios e, ainda quando empregado, muitas vezes o é de modo bastante tímido⁸⁶. O cenário é verdadeiramente preocupante, dado o déficit habitacional existente no Brasil.

Certamente, embora a progressividade fiscal do IPTU tratada neste trabalho não seja o único meio de promoção do direito à moradia, não se pode aceitar o papel secundário que lhe vem sendo outorgado. Especialmente porque, como demonstrado, essa forma de tributação não apenas viabiliza a materialização do referido direito fundamental, como também, porque ela o faz de uma maneira justa. Ao deixar de implementar de forma efetiva a progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel, os Municípios estão, na prática, deixando de efetuar uma tributação mais justa.

Essa postura não é condizente com o paradigma do Estado de Bem-estar Social e com as diretrizes de solidariedade social fixadas pelo Neoconstitucionalismo. Atualmente, não mais se admite que a tributação deixe de levar em consideração critérios de justiça, mesmo nos casos em que o objetivo primordial é a arrecadação, como é o da progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel.

⁸⁶ No Município do Recife, por exemplo, as alíquotas variam apenas de 1 a 2%, nos termos do art. 30, II, do Código Tributário Municipal.

Além disso, a tributação pouco progressiva da propriedade imobiliária urbana não atende ao princípio da diferença proposto por Rawls. Isso porque ela não se destina a corrigir as desigualdades sociais resultantes das contingências históricas, sociais e naturais ou, em termos mais simples, ela não verdadeiramente atua em prol dos menos favorecidos. O resultado disso é que há menos incentivo a que a sociedade funcione em uma dinâmica de cooperação social. Os que estão na base da pirâmide social têm pouco estímulo a cooperar, pois não veem vantagens nisso, o que resulta em prejuízos à sociedade como um todo, na medida em que dificulta o funcionamento das engrenagens sociais.

Passadas mais de duas décadas desde a positivação da progressividade fiscal do IPTU em razão do valor do imóvel na Constituição Federal, é de rigor que as legislações municipais sejam atualizadas para incorporarem de maneira efetiva esse instrumento de tributação, coadunando-se aos princípios constitucionais e promovendo uma concretização justa do direito à moradia.

Referências bibliográficas

- ALMEIDA, Gabriel Bertin. Os princípios de justiça de John Rawls: o que nos faria segui-los? *Cadernos de Ética e Filosofia Política* v. 1, n. 8. São Paulo, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. Derechos humanos y tributación. *Primeras jornadas internacionales de tributación y derechos humanos*. Lima: Asociación Internacional de Tributación e Derechos Humanos, 1990.
- ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. *Separata da RDT, V Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, 1991.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e Constitucionalismo do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. *Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil* ano 23, n. 82, 4º trimestre, 2005.
- BENTHAM, Jeremy. *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*. São Paulo: Abril, 1979.
- BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
- BOURDIEU, Pierre; PASSERON, Jean. *A reprodução: elementos para uma teoria do sistema do ensino*. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves Editora, 1970.
- BREYNER, Frederico Menezes. Benefícios fiscais e regressividade tributária. In: DERZI, M. A. M.; MELO, J. P. F. A. (coord.). *Justiça fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.
- BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993.

- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2001.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC* v. 39, n. 1, jan./jun. 2019.
- CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: JusPodivm, 2008.
- KOHARA, Luiz. Crise habitacional é consequência do modelo de desenvolvimento urbano: alta concentração de terra e grande parcela da população sem acesso. Entrevistadora: Patrícia Fachin. São Leopoldo/RS, 2018. Disponível em: <http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/578931-cri-se-habitacional-e-consequencia-do-modelo-de-desenvolvimento-urbano-entrevista-especial-com-luiz-kohara>. Acesso em: 17 jul. 2021.
- LAFER, Celso. *A internacionalização dos direitos humanos: constituição, racismo e relações internacionais*. São Paulo: Manole, 2005.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Eficácia das normas constitucionais sobre justiça social. *Revista de Direito Público* v. 38, n. 4. Brasília, 1982.
- MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. O nascimento da tributação e os diferentes fundamentos para o seu exercício na história e a igualdade como atual balizadora na justa tributação tendo a capacidade contributiva como sua medida de comparação. In: DERZI, M. A. M.; MELO, J. P. F. A. (coord.). *Justiça fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.
- MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. *Estado social e tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração*. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2006.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. 7. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991.
- OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal – poder tributário e liberdade em Ricardo Lobo Torres. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Sílvia Faber (org.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes, 2020.
- OLIVEIRA, Nythamar Fernandes de. Justiça e tolerância segundo Rawls. In: OLIVEIRA, Nythamar Fernandes de (org.); SOUZA, Draiton Gonzaga de (org.). *Justiça e política: estudos em homenagem a Otfried Höffe*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2003.

- OLIVEIRA, Pablo Camarço de. Procedimentalismo puro na obra de John Rawls: algumas considerações críticas. *Revista PERI* v. 07, n. 02. Santa Catarina, 2015.
- QUINTANILHA, Flávia Renata. A concepção de justiça de John Rawls. *Revista do PPG em Filosofia da PUCRS* v. 3, n. 1. Porto Alegre, jun. 2010.
- RAWLS, John. *Justiça e democracia*. Trad. Irene A. Peternot. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- SARAPU, Daniel Vieira. A interpretação do princípio da diferença de John Rawls por Phillippe Van Parijs: em busca de uma liberdade real para todos. *XIV Congresso Nacional do Conselho de Pesquisa e Pós-graduação em Direito*. Belo Horizonte, 2005.
- SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à moradia na Constituição: algumas anotações a respeito de seu contexto, conteúdo e possível eficácia. Instituto Brasileiro de Direito Público. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado* n. 20. Salvador, dezembro/janeiro/fevereiro 2009/2010.
- SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- VITTORIA, Aline Della. Solidariedade e tributação em Ricardo Lobo Torres. In: TORRES, Silvia Faber; ROCHA, Sergio André (org.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes, 2020.