
A APLICAÇÃO DIRETA DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS POR PARTE DO CONTRIBUINTE: UM ENSAIO DE IMAGINAÇÃO INSTITUCIONAL FISCAL E DE DIREITO COMPARADO

*THE DIRECT APPLICATION OF TAX RESOURCES BY THE TAXPAYER: A
ESSAY OF INSTITUTIONAL IMAGINATION AND COMPARATIVE LAW*

*Miquerlam Chaves Cavalcante
Procurador da Fazenda Nacional*

com atuação no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF

Estudou fundamentos do Direito Americano na Thomas Jefferson School of Law na Califórnia em 2011 e noções do Direito Europeu na Università di Roma Tor Vergata em 2012

SUMÁRIO: 1 Contextualização; 2 A Opere di Urbanizzazione a Scomputo Italiana; 3 Aspectos Relevantes do Ordenamento Brasileiro; 4 Conclusão; Referências.

RESUMO: Recente contato com o direito italiano nos inspirou a avançar em estudos sobre a viabilidade da aplicação dos recursos recolhidos pelos contribuintes aos cofres públicos, através da tributação, de uma forma direta, sem intermediários. A proposta traz reflexões sobre a democracia direta, sob um viés das finanças públicas, reavivada em razão dos avanços tecnológicos de nossos dias. Há repercussões sobre as temáticas da burocracia estatal, do número de intermediários entre os contribuintes e o gasto público, do combate à corrupção, etc. Neste cenário, o estudo do fenômeno jurídico *Opere di Urbanizzazione a Scomputo*, existente no ordenamento italiano, fornece-nos subsídios para uma construção jurídica própria à realidade brasileira quanto à gestão do gasto público pelo seu maior interessado e beneficiário, o Contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Gasto Público. Aplicação Direta. Contribuintes.

ABSTRACT: Recent contact with Italian Law inspired us to move forward in the studies on the feasibility of using funds collected by the taxpayers through taxation, in a direct way, without intermediaries. The proposal makes us ponder on direct democracy, under public finance point of view, which has been revived due to the technological advances of our time. There are repercussions on issues of state bureaucracy, on the number of intermediaries between taxpayers and public spending, on the fight against corruption, etc. In this scenario, the study of the legal phenomenon *Opere di Urbanizzazione a Scomputo*, existing on the Italian Law, provides subsidies to a legal construction to Brazilian reality itself regarding the management of public spending by its biggest stakeholder and beneficiary, the taxpayer itself.

KEYWORDS: Tax Law. Public Spending. Direct Application. Taxpayers.

1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A correta e efetiva aplicação de recursos tributários é tema de extrema relevância na atualidade. Com efeito, os contribuintes veem-se assolados por uma carga tributária significativa, enquanto, ao mesmo tempo, são privados de serviços públicos básicos, que deveriam ser providos pelo Estado em razão dos tributos arrecadados.

Sobre o assunto, mencione-se estudo promovido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT¹, no qual a carga tributária (dados OCDE) de vários países é confrontada com dados do Índice de Desenvolvimento Humano (dados PNUD/ONU), na determinação do Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade.

A simples consulta aos dados sobre a carga tributária em outros países derruba o mito de que a brasileira é "das mais altas do mundo", como nos acostumamos a ouvir.

Assim, ao constatarmos que a carga tributária brasileira em relação ao PIB (35,13%, em 2010) está bem atrás da carga da Bélgica (43,80%), da Finlândia (42,10%), da Noruega (42,80%), da Áustria (42,00%), da Dinamarca (44,06%), verificamos que o problema diz mais com o *retorno* dos tributos do que com os *valores cobrados* dos contribuintes.

Tal cenário deve-se, em grande parte, à incapacidade do Estado de bem gerir as vultosas cifras arrecadadas através da tributação, em razão da burocrática estrutura estatal, da corrupção que permeia as esferas administrativas e, muitas vezes, em razão do despreparo daqueles que lidam com o dinheiro público.

Tudo isso gera absoluta desconfiança nos contribuintes, que não veem os resultados de suas expressivas contribuições.

A partir desta problemática, buscamos encontrar alternativas para que o Estado contemporâneo supere o que podemos chamar de *crise de ineficácia tributária*, em que os recursos são efetivamente arrecadados, mas não chegam à destinação esperada (saúde, educação, lazer, obras públicas, etc).

Uma possível solução para a aludida crise é aplicação direta dos recursos tributários pelos próprios contribuintes, sob a gerência ou simples supervisão estatal. Vislumbramos, na redução dos "intermediários", uma possibilidade factível que alcançar os objetivos a que a tributação se propõe.

1 Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. Estudo sobre Carga Tributária/ PIB x IDH - Cálculo do IRBES. Disponível em <http://ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=14191&pagina=0> Acesso em: 30 set 2012.

A proposta aproxima-se de um experimentalismo democrático, em detrimento do fetichismo institucional que permeia o tema².

Busca-se, com isso, reduzir o ingresso de recursos no caixa estatal, sem que isso signifique o comprometimento de políticas e serviços públicos. Ao contrário, o que se busca é a maior efetividade e rapidez na aplicação dos recursos arrecadados.

O ordenamento jurídico italiano conta com previsão cujos contornos jurídico são inspiradores para o que propomos. Trata-se da *Opere di Urbanizzazione a Scomputo*³, regulamentada no Art. 16, do Decreto nº 380 do Presidente da República, de 06/06/2001⁴.

Na Itália, os municípios (*comuni*) condicionam a emissão da licença de construção ao pagamento, pelos particulares, de uma contribuição na proporção da incidência de custos de infraestrutura e de custos de construção.

Ocorre que o titular da autorização pode se comprometer a realizar, por conta própria, as obras de urbanização exigidas pela legislação. Uma vez concluídas, as obras passarão a integrar o patrimônio indisponível do município. A realização destas obras, diretamente pelos particulares, possibilitam a dedução (*scomputo*) da totalidade ou de parte da citada contribuição.

É sempre bom lembrar que este instituto italiano nos servirá apenas como elemento inspirador na construção de uma proposta adequada à nossa realidade socio-jurídica. Em outras palavras, não buscamos aqui uma simples internalização de institutos estrangeiros sob a premissa, normalmente falsa e servil, de que são melhores que construções jurídicas brasileiras.

Com efeito, uma previsão legal que permita a aplicação direta pelos contribuintes de recursos públicos não pode ignorar os regramentos constitucionais, orçamentários e, sobretudo, licitatórios atualmente em vigor em nosso país.

2 A OPERE DI URBANIZZAZIONE A SCOMPUTO ITALIANA

Conforme adiantamos acima, a *opere di urbanizzazione a scomputo* encontra-se regulamentada pelo Art. 16, do Decreto nº 380 do Presidente da República, de 06/06/2001, na redação modificada pelo Art. 1º do Decreto Legislativo nº 301, de 27 de dezembro de 2002.

2 UNGER, Roberto Mangabeira. *O Direito e o Futuro da Democracia*. São Paulo: Boitempo, 2004. p. 17.

3 O instituto nos foi apresentado pelo distinto professor Alessandro Botto, da Università di Roma Tor Vergata, em aula ministrada naquela instituição em julho de 2012, fruto de parceria entre a Escola da AGU e aquela instituição.

4 Decreto Del Presidente Della Repubblica 6 giugno 2001, n.380.

Transcreva-se a previsão normativa:

Sezione II

Contributo di costruzione

Art. 16 (L)

Contributo per il rilascio del permesso di costruire

(legge 28 gennaio 1977, n. 10, articoli 3; 5, comma 1; 6, commi 1, 4 e 5; 11; legge 5 agosto 1978, n. 457, art. 47; legge 24 dicembre 1993, n. 537, art. 7; legge 29 settembre 1964, n. 847, articoli 1, comma 1, lettere b) e c), e 4; legge 22 ottobre 1971, n. 865, art. 44; legge 11 marzo 1988, n. 67, art. 17; decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, art. 58, comma 1; legge 23 dicembre 1998, n. 448, art. 61, comma 2)

1. Salvo quanto disposto dall'articolo 17, comma 3, il rilascio del permesso di costruire comporta la corresponsione di un contributo commisurato all'incidenza degli oneri di urbanizzazione nonché al costo di costruzione, secondo le modalità indicate nel presente articolo.

2. La quota di contributo relativa agli oneri di urbanizzazione è corrisposta al comune all'atto del rilascio del permesso di costruire e, su richiesta dell'interessato, può essere rateizzata. A scomputo totale o parziale della quota dovuta, il titolare del permesso può obbligarsi a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione, nel rispetto dell'articolo 2, comma 5, della legge 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modificazioni, con le modalità e le garanzie stabilite dal comune, con conseguente acquisizione delle opere realizzate al patrimonio indisponibile del comune.

3. La quota di contributo relativa al costo di costruzione, determinata all'atto del rilascio, è corrisposta in corso d'opera, con le modalità e le garanzie stabilite dal comune, non oltre sessanta giorni dalla ultimazione della costruzione.

4. L'incidenza degli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria è stabilita con deliberazione del consiglio comunale in base alle tabelle parametriche che la regione definisce per classi di comuni in relazione:

- a) all'ampiezza ed all'andamento demografico dei comuni;
- b) alle caratteristiche geografiche dei comuni;
- c) alle destinazioni di zona previste negli strumenti urbanistici vigenti;
- d) ai limiti e rapporti minimi inderogabili fissati in applicazione dall'articolo 41-quinquies, penultimo e ultimo comma, della legge 17 agosto 1942, n. 1150, e successive modifiche e integrazioni, nonché delle leggi regionali.

5. Nel caso di mancata definizione delle tabelle parametriche da parte della regione e fino alla definizione delle tabelle stesse, i comuni provvedono, in via provvisoria, con deliberazione del consiglio comunale.

6. Ogni cinque anni i comuni provvedono ad aggiornare gli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria, in conformità alle relative disposizioni regionali, in relazione ai riscontri e prevedibili costi delle opere di urbanizzazione primaria, secondaria e generale.

7. Gli oneri di urbanizzazione primaria sono relativi ai seguenti interventi: strade residenziali, spazi di sosta o di parcheggio, fognature, rete idrica, rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas, pubblica illuminazione, spazi di verde attrezzato.

7-bis. Tra gli interventi di urbanizzazione primaria di cui al comma 7 rientrano i cavedi multiservizi e i cavidotti per il passaggio di reti di telecomunicazioni, salvo nelle aree individuate dai comuni sulla base dei criteri definiti dalle regioni.

8. Gli oneri di urbanizzazione secondaria sono relativi ai seguenti interventi: asili nido e scuole materne, scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo, mercati di quartiere, delegazioni comunali, chiese e altri edifici religiosi, impianti sportivi di quartiere, aree verdi di quartiere, centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie. Nelle attrezzature sanitarie sono ricomprese le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate.

9. Il costo di costruzione per i nuovi edifici é determinato periodicamente dalle regioni con riferimento ai costi massimi ammissibili per l'edilizia agevolata, definiti dalle stesse regioni a norma della lettera g) del primo comma dell'articolo 4 della legge 5 agosto 1978, n. 457. Con lo stesso provvedimento le regioni identificano classi di edifici con caratteristiche superiori a quelle considerate nelle vigenti disposizioni di legge per l'edilizia agevolata, per le quali sono determinate maggiorazioni del detto costo di costruzione in misura non superiore al 50 per cento. Nei periodi intercorrenti tra le determinazioni regionali, ovvero in eventuale assenza di tali determinazioni, il costo di costruzione é adeguato annualmente, ed autonomamente, in ragione dell'intervenuta variazione dei costi di costruzione accertata dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT). Il contributo afferente al permesso di costruire comprende una quota di detto costo, variabile dal 5 per cento al 20 per cento, che viene determinata dalle regioni in funzione delle caratteristiche e delle tipologie delle costruzioni e della loro destinazione ed ubicazione.

10. Nel caso di interventi su edifici esistenti il costo di costruzione é determinato in relazione al costo degli interventi stessi, cosí come individuati dal comune in base ai progetti presentati per ottenere il permesso di costruire. Al fine di incentivare il recupero del patrimonio edilizio esistente, per gli interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), i comuni hanno comunque la facoltá di deliberare che i costi di costruzione ad essi relativi non superino i valori determinati per le nuove costruzioni ai sensi del comma 6.⁵

5 Em tradução livre:

Seção II

Contribuição da construção

Artigo 16 (L)

Contribuição para a emissão da licença de construção

[...]

1. Sem prejuízo do disposto no artigo 17, parágrafo 3, a emissão da licença de construção implica o pagamento de uma contribuição na proporção da incidência de custos de infraestrutura e custos de construção, na forma descrita neste artigo.

2. A parte da contribuição relativas aos custos de infraestrutura deve ser pago ao município no momento da emissão da licença de construção e, a pedido, pode ser parcelado. Mediante a dedução da totalidade ou de parte do montante devido, o titular da autorização pode se comprometer a realizar obras de urbanização, de acordo com o artigo 2º, parágrafo 5º, da Lei de 11 de Fevereiro de 1994, n. 109, e sucessivas alterações, na forma e garantias estabelecidas pelo município, com a consequente aquisição da obra pelo patrimônio indisponível do município.

Nosso interesse no instituto reside na possibilidade de o particular, titular do direito de construir, furtar-se ao recolhimento de contribuição exigida para a concessão da respectiva licença e, ao invés, providenciar

-
3. A parcela de sua contribuição para o custo de construção, determinado no momento da liberação, é pago durante a construção, com os termos e garantias estabelecidos pelo município, o mais tardar 60 dias após a conclusão da construção.
 4. A incidência do custo de urbanização primária e secundária é estabelecida por resolução do conselho da cidade, de acordo com o parâmetro de tabelas que define a região para as classes comuns em relação:
 - a) a escala e as tendências demográficas dos municípios;
 - b) as características geográficas dos municípios;
 - c) à destinação da zona no âmbito dos instrumentos de planejamento existentes;
 - d) aos limites mínimos inderrogáveis estabelecidos no artigo 41-d, penúltimo parágrafo e final da lei de 17 de agosto de 1942, n. 1150, e posteriores alterações e aditamentos, assim como as leis regionais.
 5. No caso de ausência das tabelas de parâmetros da região, para a definição das mesmas, os municípios devem defini-la, a título provisório, por resolução do conselho da cidade.
 6. A cada cinco anos, os municípios deverão atualizar os custos de infraestrutura para o ensino primário e secundário, de acordo com as disposições regionais, em relação aos resultados e os custos estimados de urbanização primária, secundária e geral.
 7. Os custos de infraestrutura primária estão relacionadas com o seguinte: ruas residenciais, espaços de parada ou de estacionamento, esgotos, adutoras, redes de distribuição de eletricidade e de gás, iluminação pública, áreas verdes.
 - 7-a. Entre as intervenções de infraestrutura primária referida no parágrafo 7 estão os eixos e dutos multiserviço para a passagem de redes de telecomunicações, exceto nas áreas identificadas pelos municípios, com base em critérios definidos por regiões.
 8. Os custos de infraestrutura secundária estão relacionadas com o seguinte: creches e pré-escolas, escolas primárias e instalações para o ensino superior, mercados de bairro, delegações municipais, igrejas e outros edifícios religiosos, instalações desportivas, parques de bairro, centros comunitários e centros culturais e de saúde. Nas unidades de saúde estão incluídos as obras, edifícios e instalações para a eliminação, reciclagem ou eliminação de resíduos urbanos, recuperação especial, perigoso, sólidos e líquidos, de áreas poluídas.
 9. O custo de construção de novos edifícios é determinada periodicamente pelas regiões com referência aos custos máximos elegíveis para a habitação social, tal como definidas pelas próprias regiões, de acordo com a letra g) do primeiro parágrafo do artigo 4º da Lei de 5 de Agosto de 1978, n. 457. Pela mesma medida as regiões identificar classes de edifícios que vão além daqueles considerados nas disposições legais em vigor para a habitação social, para a qual existem determinadas sobretaxas disse que o custo de construção em mais de 50 por cento. No período entre as determinações regionais, ou, na ausência de tal determinação, o custo de construção é reajustada anualmente, e de forma independente, segundo as mudanças havidas nos custos de construção estabelecidas pelo Instituto Nacional de Estatística (Istat). A contribuição relativa à autorização de construção inclui uma parte deste custo, que varia de 5 por cento a 20 por cento, o que é determinado pelas regiões de acordo com as características e os tipos de edifícios e à sua localização e destino.
 10. No caso de intervenções em edifícios existentes, o custo de construção é determinado em relação ao custo da ação corretiva, como identificado pelo município, de acordo com os planos apresentados para o planejamento de permissão. A fim de incentivar a recuperação de edifícios existentes, para a construção de obras de renovação no artigo 3º, parágrafo 1, alínea d), os municípios têm o poder de decidir que os custos de construção relativos aos mesmos não deve exceder o valores determinados para a construção nova nos termos do parágrafo 6.

a construção, por conta própria, de equipamentos públicos que se destinarão ao patrimônio público.

Vislumbramos aqui a possibilidade de ampliarmos o instituto, de forma a permitir que recursos originalmente destinados ao caixa comum do Estado sejam, desde logo, direcionados aos fins a que se propõem.

Na norma italiana, esses fins são, desde já, mencionados pela norma em análise, sendo certo que os recursos se prestam para a construção de *infraestrutura primária* (ruas residenciais, espaços de parada ou de estacionamento, esgotos, adutoras, redes de distribuição de eletricidade e de gás, iluminação pública, áreas verdes, eixos e dutos multiserviço para a passagem de redes de telecomunicações) e de *infraestrutura secundária* (creches e pré-escolas, escolas primárias e instalações para o ensino superior, mercados de bairro, delegações municipais, igrejas e outros edifícios religiosos, instalações desportivas, parques de bairro, centros comunitários e centros culturais e de saúde, instalações para a eliminação, reciclagem ou eliminação de resíduos urbanos).

Digno de nota é o fato de a legislação italiana não excepcionar a *opere di urbanizzazione a scomputo* da aplicação das normas que disciplinam os contratos públicos. Em outras palavras, essa forma de realização de obra pública, realizada por sujeito privado, se submete normalmente à disciplina de contratação pública do Estado italiano.

Com efeito, essa é a determinação do artigo 32 do Decreto Legislativo n. 163, de 12 de abril de 2006, senão vejamos:

Art. 32

Amministrazioni aggiudicatrici e altri soggetti aggiudicatori (artt. 1 e 8, direttiva 2004/18; art. 2, legge n. 109/1994; art. 1, d.lgs. n. 358/1992; artt. 2 e 3, co. 5, d.lgs. n. 157/1995)

1. Salvo quanto dispongono il comma 2 e il comma 3, le norme del presente titolo, nonche' quelle della parte I, IV e V, si applicano in relazione ai seguenti contratti, di importo pari o superiore alle soglie di cui all'articolo 28:

[...]

g) *lavori pubblici da realizzarsi da parte dei soggetti privati, titolari di permesso di costruire*, che assumono in via diretta l'esecuzione delle opere di urbanizzazione a scomputo totale o parziale del contributo previsto per il rilascio del permesso, ai sensi dell'articolo 16, comma

2, decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 e dell'articolo 28, comma 5 della legge 17 agosto 1942, n. 1150. L'amministrazione che rilascia il permesso di costruire puo' prevedere che, in relazione alla realizzazione delle opere di urbanizzazione, il titolare del permesso di costruire assuma la veste di promotore, presentando all'amministrazione medesima, entro novanta giorni dal rilascio del permesso di costruire, la progettazione preliminare delle opere. All'esito della gara bandita ed effettuata dal promotore sulla base della progettazione presentata, il promotore puo' esercitare, purché espressamente previsto nel bando di gara, diritto di prelazione nei confronti dell'aggiudicatario, entro quindici giorni dalla aggiudicazione, corrispondendo all'aggiudicatario il 3% del valore dell'appalto aggiudicato; (grifo nosso)⁶

Na hipótese de se permitir ao contribuinte brasileiro a contratação de obras e serviços públicos, mediante a aplicação direta dos recursos tributários por ele devidos, como ora propomos, cremos ser necessária a adoção de solução similar.

Os valores⁷ que a nossa lei de licitação alberga nos são muito caros para serem olvidados. Além disso, receamos que nossa sociedade ainda não esteja no estágio em que tais princípios sejam voluntariamente observados no trato da coisa pública.

6 Em tradução livre:

Artigo 32

Entidades adjudicantes e outras partes contratantes (artigos 1º e 8º da Diretiva 2004/18, art. 2º da Lei n. 109/1994, art. 1, Decreto Legislativo n. 358/1992, arts. 2 e 3, alínea 5 Decreto Legislativo, n. 157/1995)

1. Salvo o disposto na alínea 2 e na alínea 3, as disposições do presente título, assim como os do título, I, IV e V são aplicáveis em relação aos seguintes contratos, cujo valor seja igual ou superior aos limites previstos no artigo 28:

[...]

g) de obras públicas a serem realizadas por particulares, que têm autorização para construir, que assumiram a execução direta de obras de infraestrutura mediante a dedução total ou parcial da contribuição prevista pela autorização, nos termos do artigo 16, parágrafo 2º, do Decreto do Presidente da República junho 6, 2001, n. 380 e no artigo 28, parágrafo 5º da Lei 17 agosto de 1942, n. 1150. A administração que emitiu a licença de construção pode prever que, em conexão com a implementação de obras de infra-estrutura, o titular da licença de construção assume o papel de facilitador, apresentando à mesma administração, no prazo de noventa dias a partir da emissão da licença de construção, o projeto preliminar dos trabalhos. O resultado do concurso lançado pelo promotor e realizada com base no projeto apresentado, o promotor pode "exercer, desde que" expressamente prevista no anúncio de contrato, direito de preferência em relação ao contratante, no prazo de quinze dias da adjudicação, cabendo ao empreiteiro 3% do valor do contrato adjudicado;

7 Seleção da proposta mais vantajosa para a administração, legalidade, impessoalidade, moralidade, igualdade, publicidade, probidade administrativa, etc.

3 ASPECTOS RELEVANTES DO ORDENAMENTO BRASILEIRO

A Constituição Federal de 1988, em seu Título VI, trata da tributação e do orçamento, traçando os contornos do sistema tributário nacional, com a atribuição de competências tributárias, enunciação das espécies tributárias existentes, limitações do poder de tributar, bem como da repartição das receitas auferidas com a atividade arrecadatória estatal.

Ocorre, porém, que escapa à previsão constitucional a eleição das políticas e dos serviços públicos em que tais recursos arrecadados serão utilizados. A eleição de prioridades na aplicação dos fartos recursos tributários fica a cargo da Administração. Em outras palavras, fica a cargo do Poder Executivo, responsável pela aplicação dos recursos disponíveis no orçamento, aprovado pelo Poder Legislativo, definir onde e como aplicar os recursos arrecadados.

Sem descermos a considerações ético-morais, é cediço que a eleição de prioridades, assim como a efetiva aplicação dos recursos tributários, há muito está dissociada da vontade dos cidadãos e contribuintes. Essa distorção gera descrédito por parte dos contribuintes que, a cada dia, veem a elevação da carga tributária, enquanto vivenciam a ineficácia Estatal em atender as necessidades básicas dos cidadãos.

A relação entre a tributação e a necessidade de fazer frente aos gastos da coletividade é ínsita à definição de tributo, senão vejamos:

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a *atender aos gastos públicos* e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança junto aos próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação. No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regrada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, *contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas* (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos)⁸. (grifo nosso)

8 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 16.

Neste sentido, não é visto com bons olhos, por parte dos contribuintes, o fato de serem significativamente tributados, enquanto o resultado desta tributação é desviado para outros fins, muitas vezes espúrios, dentro da burocrática estrutura estatal.

É por esta razão que os sistemas tributários tendem a eliminar ou, pelo menos, encurtar o caminho entre o contribuinte e a atividade cujo tributo pretende financiar. Corroborando nosso entendimento, vale a pena transcrever opinião do ilustre Ives Gandra da Silva Martins⁹ sobre o tema:

Uma das características da evolução dos sistemas tributários é de que, gradativamente, os tributos destinados à manutenção das estruturas burocráticas e atendimento de necessidades gerais do Estado (impostos) vão perdendo importância para os tributos vinculados a determinadas atividades (taxas e contribuições em geral, entre elas as sociais, ambientais e de intervenção no domínio econômico), em face da integração, cada vez maior, entre o Estado e a sociedade, na construção de um Estado Democrático equilibrado.

[...]

A importância crescente, no mundo inteiro, dos tributos vinculados decorre, em grande parte, da necessidade de o Estado não ficar na dependência de suas receitas tradicionais e utilizar imposições fiscais estimuladoras, reguladoras ou contraprestacionais, que permitem, à evidência, maior transparência em sua utilização e maior controle pela sociedade.

A observação da realidade demonstra ser prejudicial, embora necessário, o ingresso de recursos tributários nos cofres públicos *sem uma destinação pré-estabelecida*. Tributos desta espécie (impostos) costumam perder-se no ralo estatal da corrupção e da burocracia.

Há, portanto, necessidade de se pensarem alternativas e possibilidades a permitir que os recursos tributários arrecadados, ou uma boa fatia deles, cumpram seu papel histórico de efetivamente suportar os gastos coletivos, mas de uma forma que:

1. não represente aumento de carga tributária;

9 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Tributário Desfigurado. *Revista Jus Vigilantibus*, 2007. Disponível em: < <http://jusvi.com/artigos/23101>>. Acesso em: 25 set 2012.

2. respeite a vontade do contribuinte na aplicação de recursos que, em última análise, são dele próprio;
3. elimine ou reduza a participação estatal na *aplicação* dos recursos arrecadados.

O direcionamento de recursos, pelos contribuintes, para determinadas atividades que deveriam ser patrocinadas pelo Estado não é novidade no direito nacional. Podemos citar como exemplo a Lei de Incentivo à Cultura (Lei nº 8.313/91), que assim dispõe:

Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.874, de 1999)

§ 1º Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no § 3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de: (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

- a) doações; e (Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)
- b) patrocínios. (Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

[...]

Como se observa, trata-se de um incentivo fiscal deferido àqueles que fomentam a cultura nacional. Contudo, uma análise mais detida do texto legal demonstra que, em verdade, os recursos destinados a projetos culturais não têm caráter tributário. Tratam-se de recursos próprios do contribuinte que, uma vez aplicados em projetos pré-estabelecidos, podem ser deduzidos no cálculo do imposto, que ocorrerá em momento posterior.

Acreditamos ser possível utilizar esta mesma lógica, de eleição pelos contribuintes de prioridades no gasto público, também na aplicação de recursos verdadeiramente tributários.

No instituto italiano da *opere di urbanizzazione a scomputo*, a dedução do valor devido ocorre em momento posterior à definição do *quantum debeatur* a título de contribuição para construir. De forma diversa, no exemplo da Lei de Incentivo à Cultura, acima citada, quando o contribuinte realiza a destinação de valores a projetos culturais, ainda não está definido o valor dos seus tributos devidos.

O que estamos a propor, portanto, é a possibilidade de um contribuinte apurar um saldo a pagar de determinado tributo e, ao invés de recolher tal valor aos cofres públicos através de guias de recolhimento, aplicar diretamente o recurso em alguma atividade ou serviço público, como, por exemplo, a construção ou reforma de uma escola, aquisição de uma viatura policial, limpeza pública, etc.

Parece-nos claro que a participação do Estado nesta sistemática ora imaginada não poderia ser completamente excluída. No entanto, pensamos que a sua atuação deveria se limitar a funções como a seleção das atividades e serviços públicos a serem contemplados com os recursos, fiscalização do efetivo emprego dos recursos tributários, enfim, atividades de gerenciamento.

A proposta apresentada mostra-se operacionalmente viável nos dias atuais. Isso porque o processo de globalização proporcionou um acesso a tecnologias, sobretudo recursos de informática¹⁰, que propiciam uma reaproximação entre os financiadores do Estado (contribuintes) e os benefícios advindos destes recursos (serviços públicos). Vemos aqui a possibilidade, no campo orçamentário-fiscal, de exercício da democracia direta, em detrimento da democracia representativa.

Citem-se ainda, ao lado da informática, os recursos da biometria (já utilizados no âmbito da Justiça Eleitoral) como aliado nesta implementação de uma democracia direta fiscal, em que cada contribuinte pode ser confiavelmente identificado quando, por exemplo, for ingressar em sistema informatizado para a aplicação de seus recursos. Limita-se, com isso, a possibilidade de fraudes.

Ainda sob o enfoque do exercício da democracia de forma direta, o direito comparado também nos pode fornecer subsídios (*e.g.* a *Landsgemeind* Suíça¹¹), ao lado de experiências no direito pátrio, como a legislação do chamado orçamento participativo.

No mesmo sentido, os exemplos internacionais quanto à fiscalização popular dos gastos públicos nos pode ser útil na construção da proposta

10 DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 153.

11 *Ibidem*.

de aplicação direta de recursos tributários pelos contribuintes. Convém citar, a este respeito, a experiência norte-americana:

Em contrapartida, contribuintes fiscalizam gastos públicos, apelando para o judiciário. Ilustra-se essa última assertiva com o caso *Flast vs. Cohen* julgado em 1968. Um grupo de contribuintes ajuizou ação com o objetivo de obter declaração de inconstitucionalidade em relação a gastos com escolas religiosas. Em primeiro degrau decidiu-se que os interessados careciam de direito de ação. A decisão foi revertida na Suprema Corte que consagrou o direito de contribuintes fiscalizarem gastos públicos, realizados com dinheiro recolhido por meio da tributação. [...] ¹²

Como se observa, a viabilidade prática e jurídica de um novo modelo tributário, nos moldes ora delimitados, pode ser enriquecida pela busca, no direito comparado, de experiências próximas. Neste diapasão é que se apresenta como inspiração jurídica a *opere di urbanizzazione a scomputo*.

Decerto a legislação de outros países, mormente daqueles tidos por liberais, na acepção de possuírem uma reduzida interferência governamental (Estados Unidos, Chile, Inglaterra), podem oferecer outros exemplos práticos do modelo tributário que ora propomos. A importância do instituto italiano, contudo, repousa na proximidade entre nossos sistemas jurídicos, decorrência de origens remotas comuns.

4 CONCLUSÃO

A *opere di urbanizzazione a scomputo* italiana nos inspira ao desenvolvimento de técnicas e normas jurídicas que possibilitem, no Brasil, um sistema tributário que contemple a possibilidade de aplicação direta de recursos tributários por parte do contribuinte.

A maior proximidade entre o contribuinte e os benefícios (obras e serviços públicos) que seus tributos buscam financiar é exigência contemporânea da maior urgência.

Os avanços tecnológicos possibilitam o exercício da democracia direta, sob o enfoque orçamentário-fiscal, representada pela eleição direta por parte dos contribuintes das prioridades nos gastos públicos. Caberia ao Estado o papel secundário de eleição de prioridades, o gerenciamento e fiscalização do efetivo emprego dos recursos tributários.

12 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Procedimento Administrativo Fiscal Federal nos Estados Unidos*. Disponível em: < <http://www.arnaldogodoy.adv.br/artigos.html>>; Acesso em: 24 set 2012

A proposta aqui enunciada elimina intermediários no percurso do orçamento público, reduzido as perdas por entraves burocráticos e pela corrupção.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BURNHAM, William. *Introduction to the Law and legal system of the United States*. 4. ed. St. Paul, MN, West Group, 2006.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 6 GIUGNO 2001, N.380. Disponível em: <<http://www.altalex.com/index.php?idnot=34477#titolo2>>; Acesso em: 30 set 2012.
- DECRETO LEGISLATIVO n. 163/2006. Disponível em: <<http://www.parlamento.it/home>>; Acesso em: 28 set 2012.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Procedimento Administrativo Fiscal Federal nos Estados Unidos*. Disponível em: <<http://www.arnaldogodoy.adv.br/artigos.html>>; Acesso em: 24 set 2012.
- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. *Estudo sobre Carga Tributária/ PIB x IDH - Cálculo do IRBES*. Disponível em: <http://ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=14191&pagina=0>; Acesso em: 30 set 2012.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Tributário Desfigurado. *Revista Jus Vigilantibus*, 2007. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/23101>>. Acesso em: 25 set 2012.
- REINHART, Susan M. *Strategies for Legal Case Reading & Vocabulary Development*. Michigan: EAPP, 2010.
- UNGER, Roberto Mangabeira. *O Direito e o Futuro da Democracia*. São Paulo: Boitempo, 2004.