

O TRIBUTO COMO FATOR DE GERAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL E DO BEM-ESTAR SOCIAL

THE HUMAN BEING DIGNITY AND RELATIONS FLEXIBILITY ON LABOR RIGHTS

Luiz Antonio Ramalho ZANOTI*
Maria de Fátima RIBEIRO**

RESUMO

O Estado não se constitui num mero gerenciador de recursos financeiros obtidos junto aos contribuintes, em forma de tributação. A função do Estado, vai muito além disso, pois, se é verdade que, na condição de sujeito ativo, tem o direito de lançar tributos, e os contribuintes o dever de recolhê-los segundo os ditames de leis positivadas, é imprescindível que se diga que tais postulados devem obrigatoriamente obedecer a princípios fundamentais de Direito, para que o ente estatal possa fazer justiça e fortalecer o bem-estar social.

Palavras-chave: Função social do tributo; justiça tributária; capacidade contributiva; desenvolvimento social e político.

ABSTRACT

The progress on globalization can break many customs barriers, many territory limits between States, improve people journeys, service and capital goods. It also inserts a new economical moment characterized by world economy which demands more flexibility on working relationships as a way of maintaining competitive in a situation of deep competition. The labor contracts flexibility thesis becomes the

* Mestre em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR, Advogado, Administrador e Economista. Professor na Faculdade Estácio de Sá, de Ourinhos; na FEMA - Fundação Educacional do Município de Assis- e no IEDA - Instituto Educacional de Assis-SP.

** Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora e Coordenadora do Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília-UNIMAR.

command voice of those who struggle for free economy offered as an alternative of minimizing increased unemployment rates. On the other hand, there are economical, social and cultural rights which have become part of Brazilian Constitution as an intentional way of not allowing human rights going backwards. **Key-words:** flexibility; human being dignity; labor relationships.

1. Introdução

O princípio da dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da organização nacional e passou a se constituir no vértice para o qual convergem todos os direitos individuais e coletivos, proclamados nas constituições democráticas de uma sociedade cada vez mais pluralista. Por analogia, a dignidade da pessoa humana não pode ser aviltada pelo Estado com a imposição tributária que exceda à capacidade contributiva do contribuinte.

Por outro lado, o Estado tem o dever de instituir e cobrar tributos para poder fazer frente às despesas necessárias para a sua manutenção, e também custear as necessidades imediatas e mediatas da população. Quando se tributa, observando-se os princípios gerais do Direito, promove-se a justiça social, porque somente deve contribuir quem tem capacidade contributiva, e na medida de sua capacidade de suportar o ônus tributário. O ideal é que a tributação contribua para otimizar a distribuição de renda da população, inibindo, pelo peso do tributo, a formação de grandes fortunas individuais, permitindo-se, em contrapartida, que uma maioria menos privilegiada possa desfrutar de melhores condições de vida, de forma que uns e outros possam desfrutar do bem-estar social.

Tais garantias protetoras da função social do tributo com relação aos contribuintes são dispostas, inicialmente, no texto constitucional.

O desdobramento da legislação infraconstitucional deverá acolher os direitos do contribuinte, garantidos constitucionalmente, tanto na instituição quanto na arrecadação dos tributos e aplicação da receita tributária.

2. Tributação e Direitos Fundamentais

A Constituição brasileira dispõe sobre os direitos e garantias individuais no artigo 5º, demonstrando que são direitos auto-aplicáveis, constituindo-se em cláusulas pétreas¹. Tais direitos e garantias estão embasadas na soberania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho, na livre iniciativa e no pluralismo político, sob o Estado Democrático de Direito (art. 1º - I a V da CF).

¹ O artigo 60, parágrafo 4º da Constituição Federal enaltece, entre outros dispositivos, que os direitos e garantias constitucionais não podem ser alterados por Emenda Constitucional.

Atualmente, não se pode negar que o respeito e a promoção dos direitos humanos constituem um padrão de conduta de natureza obrigatória. Dificilmente pode ser encontrado um sistema tributário que seja estatuído, levando em consideração plenamente os direitos humanos.

Mário Paiva² escreve que,

na medida em que a dinâmica da acumulação privada e a mobilidade dos capitais já não são controladas pelo Estado, através da tributação, os direitos humanos, numa visão jurídico-positiva, encontram-se sobrevivendo, em termos formais, aos processos de tributação. Mas não tem mais condições de ser, efetivamente implementados no plano real (se é que o foram, integralmente, um dia). E quando isso efetivamente ocorre, sua aplicação tende a ser seletiva.

Assim, qualquer discriminação injustificável que implique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não odioso, constituirá ofensa aos direitos humanos, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no artigo 5º da Constituição brasileira³.

Da mesma forma, a proibição da utilização do tributo com efeito de confisco, que, ao teor do inciso IV do art. 150 da Carta Política brasileira, é considerado uma limitação constitucional ao poder de tributar.⁴

Com isso, verifica-se que há confisco sempre que houver afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho ou profissão, quando ocorrer absorção, pelo Estado, de valor equivalente ao da propriedade imóvel ou quando o tributo acarretar a impossibilidade de exploração de atividades econômicas.⁵

A razoabilidade da imposição se deve estabelecer em cada caso concreto, segundo as exigências de tempo e lugar, os fins econômicos e sociais de cada tributo.

Nessa trilha, ressalva Villegas que há confisco quando se está “ante exigência tributária que exceda a razoável possibilidade de colaborar para os gastos públicos, isto é, que vão além do que permite a capacidade contributiva do particular afetado.”⁶

² PAIVA, Mario Antonio Lobato de. *Direitos Humanos e Tributação*, disponível em <http://www.geocities.com/eureka/4990/direito/trabalhos/trab9.txt>, acesso em 09/mar/1999.

³ Citado por Mário Antonio Lobato de Paiva, *Direitos Humanos e Tributação*, pesquisado na home page <http://www.jus.com.br/doutrina/dirtrib.html>, em 09.03.1999.

⁴ Escreveu Villegas que há confisco, quando se está ante a exigência tributária que exceda a razoável possibilidade de colaborar para os gastos públicos, isto é, que vão além do que permite a capacidade contributiva do particular afetado. (Hector Villegas, *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 56). Anota Villegas que a Constituição argentina assegura a inviolabilidade da propriedade privada, seu livre uso e disposição e proíbe o confisco (art. 14 e 17). Segundo ele, a Corte Constitucional argentina tem sustentado que os tributos são confiscatórios quando absorvem uma parte bastante substancial da propriedade ou da renda. A dificuldade surge para determinar concretamente o que se deve entender por – parte substancial.

⁵ Barreto, Ayres Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 108.

⁶ Villegas, Hector. *Curso de Direito Tributário*, trad. Roque Antonio Carrazza, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 89.

Outro ponto que merece relevo é o atendimento ao princípio da capacidade contributiva, disposta no §1º do art. 145, da Constituição Federal, que exige que o imposto seja graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Deve ser observado que o legislador deverá graduar a exigência do imposto segundo a capacidade contributiva do contribuinte. Essa norma está dirigida ao legislador, confirmando tal posicionamento, quando destaca que a graduação deverá ser feita com base na lei. Portanto, somente a lei poderá estabelecer essa graduação cujo limite legal se encontra na necessidade de respeitar os direitos individuais previstos no artigo 5º da Constituição Federal brasileira (Direitos e Garantias Individuais).

Toda vez que ocorrer o confisco através da tributação elevada, haverá ofensa aos direitos fundamentais do contribuinte.

Para Villegas, a capacidade contributiva é o limite material quanto ao conteúdo da norma tributária, garantindo sua justiça e razoabilidade. É também um princípio distributivo da carga tributária, integrando ainda a caracterização jurídica do tributo.⁷

A capacidade contributiva é a base fundamental de onde partem as garantias materiais, diretas ou indiretas, que as Constituições outorgam aos particulares, tais como a generalidade, a igualdade, a proporcionalidade e a vedação de confisco.

Destacando o princípio da igualdade como um dos mais importantes princípios fundamentais, como característica do primado dessa igualdade, com referência à posição dos legisladores, tem-se que: “Os poderes que de todos recebe, devem, traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos. De nada valeria a legalidade, se não fosse marcada pela igualdade”.⁸

Dois vetores — os direitos fundamentais do contribuinte e a busca da justiça fiscal — passam a vincular o direito hodierno, no plano nacional e no internacional. No âmbito internacional, pode ser observada a Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica - 1969), dispõe sobre os direitos básicos dos contribuintes, entre outros.

Além das disposições constitucionais sobre os Direitos Fundamentais, é importante mencionar alguns destaques da Exposição de Motivos do projeto do *Código de Defesa do Contribuinte*⁹. Com a aprovação do Projeto, o *cidadão-contribuinte* passa a ter uma relação de igualdade jurídica com o Fisco para, mediante co-responsabilidade cívica, tratarem juntos, e com transparência democrática, da origem e da aplicação da arrecadação pública. Os deveres e os direitos são mútuos; nada se presume negativamente contra um ou outro; o quanto se decidir, a favor

⁷ VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 56.

⁸ Cf. Geraldo Ataliba. *Instituições de Direito Público e República*, 1984, p. 175-176, mono.

⁹ Projeto de Lei Complementar nº 646 de 1999.

de um ou outro, será mediante expressa indicação dos fatos e motivada declinação do direito.

O projeto implica, substancialmente, uma revolução cultural na compreensão da Constituição, para nela se ler o quanto em outras sociedades democráticas, mais sólidas e corajosas no reconhecer e tornar eficazes os direitos da cidadania, já o fizeram há séculos ou décadas.

Enaltece o Projeto que há um fortalecimento dos direitos fundamentais, seja no plano das legislações internas e dos tratados internacionais, seja no campo da reflexão jurídica e da busca da sua justificativa ética. Nessa perspectiva, os direitos fundamentais do contribuinte passam a ter nova relevância. A Constituição Federal dedica todo um capítulo (art. 150 a 152) às *limitações ao poder de tributar*, que consubstanciam os direitos básicos do cidadão frente ao poder fiscal do Estado, e que se colocam como contraponto tributário do elenco dos direitos e garantias proclamados e assegurados pelo art. 5º. Pretende, assim, tornar eficaz a relação do cidadão-contribuinte com o Fisco, a ordem de valores normatizados no Sistema Constitucional brasileiro e, para tornar substantivamente eficazes, os dispositivos constitucionais sobre a declaração de direitos fundamentais do contribuinte e sobre os princípios de justiça fiscal condicionadores da tributação, põe a sociedade civil em igualdade legal com a administração pública, que deve buscar a consecução dos grandes ideais de justiça social e redistribuição da riqueza, mediante a tributação.

As normas constitucionais, contudo, por sua generalidade e abertura, necessitam de complementação na via legislativa, a fim de harmonizar os direitos humanos e o ordenamento tributário positivo.

Por outro lado, na Proposta do Projeto do Código de Defesa do Contribuinte, reafirma-se a preocupação com a justiça fiscal. Sendo esta, especial emanção da idéia de justiça social, necessita de princípios positivados que a instrumentalizem.¹⁰

Quanto à segurança jurídica, é necessário mencionar o princípio da legalidade tributária, na Constituição Brasileira disposto no artigo 150-I. O princípio da legalidade destaca-se para garantir os demais princípios constitucionais.

Ricardo Lobo Torres escreve que o tributo nasce no espaço aberto pela auto-limitação da liberdade, o que equivale a dizer que vive permanentemente

¹⁰ Nos Estados Unidos, foi aprovada, em 30 de julho de 1996, a Declaração de Direitos do Contribuinte II (*Taxpayer Bill of Rights II*), que alterou o Código de Rendias Internas de 1986 (*Internal Revenue Code*), para fortalecer a proteção aos contribuintes. Na Espanha, publicou-se a Ley de Derechos y Garantias de los Contribuyentes -LDGC (nº 1/1998, de 26 de fevereiro), que regula os direitos e garantias básicas dos contribuintes em suas relações com as Administrações tributárias e que, segundo sua Exposição de Motivos, constituiu um marco de inegável transcendência no processo de reforço do princípio da segurança jurídica característico das sociedades democráticas mais avançadas, permitindo, ademais, aprofundar a idéia de equilíbrio das situações jurídicas da Administração tributária e dos contribuintes, com a finalidade de favorecer a estes o melhor cumprimento voluntário das obrigações. Exposição de Motivos do Projeto de Lei sobre o Código de Defesa do Contribuinte.

limitado pela liberdade individual, que lhe é existente. Assevera, também, que as idéias de liberdade e tributo, e, de direitos humanos e poder de tributar, ligam-se essencialmente na mesma equação de valores e se encontram em permanente interação; sendo a legitimidade do poder de tributar, fundada na liberdade absoluta, sendo as imunidades tributárias tão indefiníveis, como os próprios direitos da liberdade, as discriminações fiscais são desigualdades infundadas que prejudicam a liberdade do contribuinte. Qualquer discriminação injustificável que implique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não odioso constituirá ofensa aos direitos humanos, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no artigo 5º da Constituição Federal Brasil.¹¹

Assim, estará garantindo a segurança e a justiça tributária, e enaltecendo os direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito.¹²

O art. 3º da Constituição Federal dispõe que um dos objetivos da República brasileira consiste em construir uma sociedade, livre, justa e solidária. As limitações à indiscriminada instituição e cobrança de tributos estão, em última análise, concentradas na idéia de justiça tributária, sendo esta consequência direta do objetivo fundamental da República de construção de uma sociedade justa.¹³

A necessidade de justiça tributária está presente na quase totalidade das Constituições, sob a forma de um princípio, seja implícito, seja explícito. No direito brasileiro, por mais que se afirme que esse princípio não é explícito, pois entendido como uma consequência do ideal de construção de uma sociedade justa, estaria ele resguardado nas diversas formas através das quais se manifesta, quais sejam a capacidade contributiva, a progressividade, a não-confiscatoriedade, além de outras já mencionadas.

A anterioridade tributária deve refletir um lapso temporal razoável para que o cidadão possa antecipar a forma e os meios com os quais vai contribuir para o custeio coletivo das despesas da sociedade e não apenas para que o governo possa exercer o seu poder arrecadador. É preciso o adequado planejamento à economia do país, para que os cidadãos vivam com segurança e previsibilidade.

¹¹ Citado por Mário Antonio Lobato de Paiva, *Direitos Humanos e Tributação*, pesquisado na home page <http://www.jus.com.br/doutrina/dirtrib.html>, em 09.03.1999,

¹² Nakayama, Juliana N. e Ribeiro, Maria de Fátima, O Impostos sobre o Valor Agregado (IVA) no MERCOSUL e os Direitos Fundamentais, in *Anais das XX Jornadas do IDADT*, ano 2000, Salvador, Temas Direitos Humanos e Tributação, p. 705.

¹³ Rodrigo S. Muzzi escreve: "Para o cidadão, a característica essencial do Estado de Direito está na limitação aos poderes dos governantes, assegurando-se duas ordens de direitos individuais: aqueles que poderíamos chamar de políticos (integridade física, inviolabilidade do lar, direito à opinião, direito ao voto, etc.); e aqueles de conteúdo econômico (direito ao patrimônio, ao exercício de atividades produtivas, à vedação ao confisco, dentre outros). São, portanto, as Constituições, cartas de direitos do cidadão contra o Estado. Permita-me o leitor lembrar que os processos históricos de independência política, quando envolveram ruptura institucional, resultaram, quase sempre, de revolta de natureza tributária. A Reforma Tributária e os Contribuintes", *Disponível em* <http://www.neofito.com.br/front.htm>. Acesso m 12.6.2000.

A incidência de impostos indiretos, existentes no Brasil, tem pesadas conseqüências sobre o preço final dos produtos, sobrecarregando o usuário final. O Brasil destaca-se internacionalmente pela alta carga tributária sobre os contribuintes, incluindo os encargos sociais obrigatórios para as empresas.

Os países, da mesma forma que as empresas, devem competir para produzir o máximo com o custo mínimo. Os impostos são parte importante dos custos de produção e do custo de vida. O sistema tributário da maioria dos países, que penaliza, por exemplo, os aumentos de renda, penalizam ao mesmo tempo os aumentos de produção.

Para a população de maneira geral, não é importante saber se a tributação é direta ou indireta, se recai sobre empresas ou pessoas. O país em que há perda do seu capital (fuga de capitais) e do seu capital humano (emigração de profissionais)¹⁴ apresenta dificuldade em seu desenvolvimento, quanto à qualidade de vida de seus habitantes.

No Estado de Direito, o tributo exigido por meio da relação jurídica, que significa – em virtude de lei – na medida por esta, está prevista e fixada.

O princípio da igualdade jurídica abrange o Direito como um todo. Trata-se de princípio essencial entre os direitos fundamentais previstos na Constituição brasileira.

Vêm a calhar as orientações passadas por Geraldo Ataliba, quando disserta sobre o tema enfocado, de que não teria sentido que os cidadãos se reunissem em República, erigissem um Estado, outorgassem a si mesmos uma Constituição, em termos republicanos, para consagrar instituições que tolerassem ou permitissem, seja de modo direto, seja de modo indireto, a violação da igualdade fundamental, que foi o próprio postulado básico, condicional da ereção do regime. *A res publica* é de todos e para todos. Os poderes, que de todos recebe, devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos. De nada valeria a legalidade, se não fosse marcada pela igualdade.¹⁵

De outra parte, há que se ter presente que vive hoje o mundo a *era dos direitos legislados*. A cidadania não se satisfaz mais com meras declarações de direitos - *todo direito é*-. Assim, a Constituição Federal tornou expresso que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata” (art. 5º, §1º). Longe está o tempo de ter o cidadão seus direitos fundamentais subordinados à discricionariedade do Estado mediante cláusulas de eficácia contida ou não auto-aplicáveis.

As pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária, sem obstáculo algum, diante dos contribuintes. Nas relações com eles, submetem-se a um rígido regime jurídico. Assim, “regem suas condutas de acordo

¹⁴ Alan Reynolds, citado por Cretella Junior, José. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 12.

¹⁵ Geraldo Ataliba. *Instituições de Direito Público e República*, mono, 1984, p. 175-176.

com as regras que veiculam os direitos fundamentais e que colimam, também, limitar o exercício da competência tributária, subordinando-o à ordem jurídica”.¹⁶

Conforme foi observado, os direitos fundamentais do contribuinte, devem merecer destaque não só no âmbito constitucional ou da legislação ordinária, e sim, a administração tributária deve fazer valer esses direitos, efetivamente em suas ações fiscalizadoras e aplicadoras das regras tributárias.

3. A função tributária do Estado

Tributo constitui-se em uma contribuição pecuniária e compulsória, com amparo em lei, exigida pelo Estado, calculada com base na renda do contribuinte, ou pelo fato de este possuir uma propriedade ou, ainda, a partir de seu consumo de produtos ou serviços, devendo guardar respeito à sua capacidade contributiva, a fim de que o ente estatal reúna recursos financeiros necessários para proporcionar o bem-estar social a todos os que vivem sob aquela jurisdição. O Estado tem natureza eminentemente social e solidária, vez que todas as pessoas que vivem naquela comunidade são niveladas no momento de auferir os benefícios proporcionados pela receita decorrente da arrecadação, pois os recebem, na mesma intensidade, os que contribuíram com maiores quantias, os que contribuíram com menores valores e, igualmente, aqueles declarados por lei como isentos.

O Estado tomou para si a função de pugnar pela prosperidade material e moral das pessoas que vivem sob a sua jurisdição, bem como a responsabilidade de proporcionar-lhes bem-estar social, razão pela qual arrecada o tributo, porque nele vê o seu sustentáculo financeiro para fazer frente às necessidades de investimento e de manutenção das necessidades de uma sociedade organizada e de sua máquina administrativa.

Com efeito, o Estado existe porque tem um aparato político, que lhe dá o respaldo administrativo, uma base econômica que lhe dá sustentação material e fundamentos legais que se constituem no seu ordenamento jurídico. Dessa forma, o comando da economia pertence ao Estado, com respaldo constitucional, todavia poderá desempenhar tal mister com uma atuação política mais social, com maior intervenção na economia, ou mais liberalizante, assumindo a postura de um Estado-mínimo, concedendo, nesse caso, prerrogativas para que os particulares encontrem um denominador comum para os seus conflitos, segundo as leis de mercado. Sidou explica que o dirigismo econômico por parte do Estado sempre se fez presente na história da humanidade:

¹⁶ Carrazza, Roque Antonio. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 140.

[...] Nos fragmentos do Código de Hammurabi, vigente na Babilônia pelo menos vinte e três séculos antes de Cristo; nos regimes faraônicos, e de tal é exemplo a lição bíblica de José para vencer a depressão oniricamente representada pelas vacas magras; em Roma, por efeito das leis Sempronia (133 a.C.), visando a incentivar o retorno aos campos da plebe urbana; nos Estados modernos, inclusive na Norte-América, cuja independência é uma resultante do dirigismo estatal relacionado com os tecidos de lã [...].¹⁷

Para tanto, o Estado deve utilizar o produto da arrecadação do tributo como instrumento para realizar uma justa *distribuição de riquezas* e para promover a *paz social*. Esse objetivo é perpetrado mediante o emprego de uma ação econômica, porém de cunho eminentemente social, vez que tem por escopo compensar as desigualdades sociais, por meio da taxa evolutiva do tributo, visando a inibir o crescimento vertiginoso das riquezas individuais de uma classe minoritária, para que ocorra o fortalecimento econômico de uma grande maioria desfavorecida. O Estado deve empregar a receita originária da arrecadação do tributo para *regular a produção*, como medida econômica para atingir benefícios sociais, para preservar a livre concorrência interna, garantir o direito da livre iniciativa e impedir ataques eminentemente especulativos de economias externas que objetivem, tão somente, debelar a economia interna. O Estado deve, ainda, empregar os recursos arrecadados da receita tributária para agilizar a *circulação econômica*, atuando como agente alavancador da economia em situações pontuais em que se detectam esmorecimentos ou mesmo estagnação dos meios circulantes, concedendo, para tanto, subsídios fiscais ou financeiros, isenções ou até mesmo imunidades tributárias (estas últimas, mediante emendas constitucionais); ou, em sentido oposto, diminuindo o dinheiro em circulação, com objetivo de inibir o consumo das pessoas e, com isso, atingir metas inflacionárias tidas como satisfatórias, estratégia esta empregada pelas equipes econômicas principalmente após a implantação do Plano Real.

4. Justificativas éticas e políticas para a imposição tributária

Deve ser salientado quão arduos são os indivíduos diante de imposições tributárias. A história de todos os tempos, é repleta de manifestações de contrariedade quanto à iniciativa do Estado de efetuar lançamentos de tributos. São até compreensíveis tais protestos, principalmente porque, em termos puramente aritméticos, o pagamento de tributos produz o empobrecimento do

¹⁷ SIDOU, J.M. Othon. *A Natureza Social do Tributo*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 8.

contribuinte. Por outro lado, esse mesmo contribuinte nem sempre fica satisfeito com a forma com o que o Estado gerencia os recursos financeiros auferidos. O Brasil, infelizmente, é uma economia de fraca tradição tributária. A sonegação e a evasão não são reprimidas com a mesma intensidade observada em outros países de tradição tributária mais sólida. A sonegação e o planejamento tributário não são considerados atitudes anti-sociais. Pelo contrário, são vistos como atos de saudável oportunismo empresarial.¹⁸

Todavia, há algumas teorias acerca das justificativas éticas e políticas para o lançamento tributário. Há teóricos — dentre os quais Paul Leroy-Beaulieu — que sustentam a tese de que o Estado é um prestador de serviços para a coletividade e que, por isso, precisa ser reembolsado pelas despesas diretas e indiretas que for obrigado a realizar para atingir esse mister. Para Montesquieu e Bodin, o tributo se assemelha a um prêmio de seguro que o contribuinte paga, para o Estado, como contraprestação pela segurança que este oferece às pessoas e à garantia de gozo de seus bens.¹⁹ Laferrière e Waline têm uma visão mais socializante acerca da concepção do tributo, pois defendem a tese de que ele se constitui no “ônus decorrente da solidariedade social que atinge a todos os membros de uma determinada comunidade”, na medida da capacidade contributiva de cada um, ausente a expectativa do contribuinte de receber obrigatoriamente do Estado, como retorno, a mesma proporção de benefício²⁰. Para Ferreiro Lapatza, notável defensor da ideologia econômica liberal, “cada um deverá contribuir tributariamente com uma quantidade proporcional à utilidade das prestações que recebe do Estado”. Há, ainda, a “teoria do sacrifício igual e do sacrifício proporcional”, segundo a qual, em síntese, propõe “a idéia geral de igualdade como algo justo e desejável [e, portanto] todos os indivíduos de uma comunidade devem ser iguais na hora de suportar o peso dos tributos”.²¹

Percebe-se, com efeito, que as diferentes concepções éticas e jurídicas sobre tributo variam de conformidade com a visão que cada teórico tem a respeito da intervenção do Estado no domínio econômico, delas fluindo ora um enfoque social, ora um enfoque liberal.

¹⁸ CINTRA, Marcos. O Brasil e os modelos europeu e americano de tributação. São Paulo: *Folha de S. Paulo*, 08 mar. 2004..

¹⁹ MARINS, James. *Justiça Tributária e Processo Tributário (ensaios)*. Curitiba: Universitária Champagnat, 1998, p. 22-26.

²⁰ MARINS, James. *Justiça Tributária e Processo Tributário (ensaios)*. Curitiba: Universitária Champagnat, 1998, p. 24.

²¹ MARINS, James. *Justiça Tributária e Processo Tributário (ensaios)*. Curitiba: Universitária Champagnat, 1998, p. 22-26.

5. Política Tributária e a Função Social do Tributo

A política econômica que compreende toda a atividade produtiva cedeu lugar à política financeira, que se ocupa do direito público e esta, por sua vez, já deu origem à política tributária, que passou a se ocupar exclusivamente das atividades estatais relativas aos tributos.²² A política fiscal discrimina diferentes espécies econômicas de renda e de capital, para sofrerem diferentes incidências econômicas de tributação, no intuito de alcançar seus objetivos econômicos e sociais.²³

A relação entre o Estado e o contribuinte foi caracterizada durante muito tempo como relação de poder e de coerção.

Em termos constitucionais, destacam-se os princípios que visam a delimitar a atuação estatal. Essa atuação insere-se no contexto da política tributária. Tem-se então que a política tributária é o processo que deve anteceder a imposição tributária. É, portanto a verificação da finalidade pela qual será efetivada ou não a imposição tributária.

Deve ser ressaltado que a política tributária, embora consista em instrumento de arrecadação tributária, necessariamente não precisa resultar em imposição. O governo pode fazer política tributária utilizando-se de mecanismos fiscais através de incentivos fiscais, de isenções entre outros mecanismos que devem ser considerados com o objetivo de conter o aumento ou estabilidade da arrecadação de tributos.²⁴

A política tributária poderá ter caráter fiscal e extrafiscal. Entende-se como política fiscal, a atividade de tributação desenvolvida com a finalidade de arrecadar, ou seja, transferir o dinheiro do setor privado para os cofres públicos. O Estado quer apenas obter recursos financeiros.

Através da política extrafiscal o legislador fiscal poderá estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade, por meio de uma tributação regressiva ou progressiva, ou quanto à concessão de incentivos fiscais. Pode-se dizer que, por meio dessa política, a atividade de tributação tem a finalidade de interferir na economia, ou seja, nas relações de produção e de circulação de riquezas.²⁵

²² RODRIGUES, Rafael Moreno. *Intributabilidade dos Gêneros Alimentícios Básicos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 7.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 458. Neste mesmo sentido, merecem destaque os escritos de Aliomar Baleeiro, quando ressalta que são duas as acepções de política fiscal: a primeira como sendo um conjunto de medidas financeiras, empregado pelo Governo para comando da conjuntura econômica, e a segunda como sendo o estudo, quer axiológico, quer técnico dessas medidas à luz da teoria econômica e financeira. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 42.

²⁴ Gustavo Miguez de Mello assevera que a política tributária deve ser analisada pelos seus fins, pela sua causa última, pela sua essência, na medida em que o poder impositivo deve questionar: Por que tributar? O que tributar? Qual o grau de tributação? Atendendo às perspectivas e finalidades do Estado, estar-se-á executando política tributária. MELLO, Gustavo Miguez de. *Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária in Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. Rio de Janeiro: Mapa Fiscal Editora, Sup. Esp. I Congresso Bras. de Direito Financeiro, 1978, p. 5.

²⁵ VINHA, Thiago Degelo e Ribeiro, Maria de Fátima. *Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais*. In *Tributação, Justiça e Liberdade*, coord. Marcelo Magalhães Peixoto e Edison C. Fernandes, Curitiba: Juruá, 2005, p. 659.

Misabel Derzi ensina que não é fácil distinguir as finalidades fiscais e extrafiscais da tributação. Seus limites são imprecisos. Entende a professora que a extrafiscalidade somente deverá ser reconhecida para justificar carga fiscal muito elevada, quando se ajustar ao planejamento, definido em lei, fixadora das metas de política econômica e social.²⁶

A política fiscal poderá ser dirigida no sentido de propiciar a evolução do país para objetivos puramente econômicos, como seu desenvolvimento e industrialização, ou também para alvos políticos e sociais, como maior intervenção do Estado no setor privado. A determinação do objeto da política fiscal integra as políticas governamentais.

A Constituição Federal estabelece quais as espécies e as competências tributárias de cada ente político. Assim, os tributos estabelecidos na carta política devem ser instrumentos indicados para alcançar a arrecadação preconizada pela política financeira, sem contrariar os objetivos maiores da política econômica e social que orientam o destino do país.²⁷

Em 1982, o prof. José Carlos Graça Wagner escreveu que o clamor da sociedade, tanto quanto à excessiva presença do Estado na Economia e o conseqüente nível da carga tributária, como quanto à indagação de qual deve ser o segmento da sociedade que deve pagar a maior parte dos tributos, leva à discussão da própria filosofia do sistema tributário.²⁸

É no campo tributário que as implicações atingem toda a sociedade e definem a estrutura econômica da nação. A política tributária é o ponto crucial de definição da estrutura da sociedade. Por isso, deve-se examinar o fenômeno da tributação em harmonia com dimensão social do homem, sem a qual ele não se realiza integralmente, considerando as dimensões individual e familiar. Devem ser pesquisados os próprios fundamentos da tributação, para que ela atenda, já na sua origem, as razões de justiça em relação à oneração do tributo.

De igual modo o Estado poderá atender a suas finalidades através da distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, de políticas de investimentos, entre outras, que podem ser alcançadas por meio de uma política tributária e não necessariamente pela imposição tributária. Por isso, é necessário repensar o papel do Estado, na função arrecadatória e na prestação de serviços aos jurisdicionados.

²⁶ DERZI, Misabel. Família e Tributação. A vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco In *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, v. 32, p. 153, 1989.

²⁷ VINHA, Thiago Degelo e Ribeiro, Maria de Fátima. *Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais*. In Tributação, Justiça e Liberdade, coord. Marcelo Magalhães Peixoto e Edison C. Fernandes, Curitiba: Juruá, 2005, p. 659.

²⁸ WAGNER, José Carlos Graça. *Tributação Social do Trabalho e do Capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 5-6.

A dificuldade de se estabelecer a justa medida, e as razões particularistas, tanto dos indivíduos como do Estado e de seus manipuladores, é que estão na raiz dos conflitos tributários e dos descompassos na justa distribuição dos encargos sobre os diversos segmentos da sociedade.²⁹

No que consiste a tributação social? Não se trata apenas em atender às necessidades mais elementares da população, é mais do que isso. A tributação deve respeitar a dimensão individual e familiar, considerando a capacidade contributiva, entre outros princípios constitucionais de proteção ao contribuinte.³⁰

Sempre que a tributação impedir ou dificultar a realização do essencial em relação à sociedade ou parte dela e até mesmo a uma pessoa, será desmedida e poderá ter caráter confiscatório. Será desmedida também a tributação se os governos pretenderem arrecadar tributos, ultrapassando a soma necessária de dinheiro para o atendimento das necessidades sociais. Tal tributação provoca a transferência de valores dos contribuintes para o fisco, sem finalidade social. Enfim, é tributação social aquela que respeita o que é inerente à sociedade, no contexto social dos ditames constitucionais.³¹

Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência, entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser efetivadas através de leis isentivas ou com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social, introduz-se na tributação o fim político-social. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas.

O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, trata, de maneira igual todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica, e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico, favorecendo a política de estabilização da economia, o combate do desemprego, a inflação, entre outros aspectos.

A reforma constitucional tributária deverá promover, prioritariamente, a função social do tributo, redistribuindo riquezas, promovendo a justiça social. Uma reforma tributária, além de guardar respeito à Constituição Federal, deve representar os anseios da sociedade brasileira, observando como objetivos a

²⁹ Ib.idem, p. 19.

³⁰ VINHA, Thiago Degelo e Ribeiro, Maria de Fátima. *Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais*. In Tributação, Justiça e Liberdade, coord. Marcelo Magalhães Peixoto e Edison C. Fernandes, Curitiba: Juruá, 2005, p. 661.

³¹ WAGNER, José Carlos Graça. *Penalidades e Acréscimos na Legislação Tributária*. São Paulo:Resenha Tributária, 1979, p. 310. Escreve o autor: “A tributação social se atende ao que cumpre ao Estado, por força de sua própria razão de ser, não podendo este, sob a alegação de ser o anseio da sociedade, transcender ao seu fim natural, para ingressar na esfera das demais dimensões humanas. A própria lei tem um limite, que transcende. Esse limite é a natureza humana”.

promoção da justiça tributária, valendo-se da função social do tributo, que se presta a redistribuir a renda e diminuir as desigualdades sociais e regionais; a desoneração da carga tributária, sobretudo das incidências sobre a produção e a atividade econômica; a simplificação e a busca da eficiência do sistema tributário; a preservação do pacto federativo e a salvaguarda do estatuto do contribuinte, com respeito aos princípios constitucionais e aos direitos fundamentais. Em síntese, a proposta de reforma constitucional desejável é aquela formatadora de um Sistema Tributário Nacional justo e eficiente.³²

Além da fundamental importância dos ditames das políticas tributária e social, deve ser destacado que o sistema tributário justo é aquele que contempla a sua implementação com base nos princípios constitucionais tributários, norteadores da conduta pública, estudo este que será abordado a seguir.

6. A Justiça Tributária e o princípio da capacidade contributiva

“Kelsen considera a justiça como a qualidade de uma conduta humana relativa ao tratamento de um indivíduo por outro, especialmente o tratamento dos indivíduos de uma comunidade por parte do legislador ou do magistrado. Confrontada tal conduta (ordem do ser) com o conteúdo de uma norma de justiça (ordem do dever ser), obtém-se um juízo segundo o qual a conduta é justa (valiosa) ou injusta (desvaliosa)”.³³ Em resumo, Kelsen entende que a conduta humana concreta pode ser classificada como justa ou injusta. O mesmo não se pode dizer da norma ou do próprio ordenamento jurídico que servem de parâmetros. Com efeito, Kelsen leva em conta *juízos de fato* e não *juízos de valor*, quando pretende avaliar se uma conduta é justa ou injusta.

A justa distribuição da carga tributária entre os cidadãos, por intermédio de leis fiscais éticas, é princípio fundamental de um Estado Democrático de Direito. Se não existir política fiscal justa, não há espaço para política justa. Tipke & Yamashita ensinam, a propósito: “A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira. [...] Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou, melhor, um tumulto tributário”.³⁴

³² MORAES, Germana de Oliveira. Palestra ministrada no Seminário sobre Reforma Tributária, promovida pelo Conselho da Justiça Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, em março de 2003, Fortaleza – CE, mimeo.

³³ KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 4. – Apud: GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 11.

³⁴ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 28.

Dentre os princípios que compõem uma estrutura tributária justa, o *princípio da capacidade tributária* é a pedra angular de um sistema no qual deve prevalecer a igualdade, a justiça e a equidade, conforme já destacado anteriormente. Dele decorre o espírito de que somente é atingido pela obrigação tributária quem tem capacidade contributiva e, dentre estes, o ônus é maior à medida que aumenta a capacidade do contribuinte suportá-lo. Ou seja, o impacto do *sacrifício* da tributação deve ser igualmente suportado por todos.

Para São Tomás de Aquino, cada um deveria pagar os tributos *secundum facultatem* ou *secundum equalitem proportionis*, para que a tributação fosse considerada justa.³⁵

Smith pregava que “os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades.”³⁶

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, estabelece, em seu Art. 13, que, “para a manutenção do poder público e para o custeio da administração é absolutamente necessário uma contribuição de todos: esta contribuição deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos do Estado na proporção de seu patrimônio.”³⁷

As Constituições Federais brasileiras também albergaram o princípio da capacidade contributiva: na de 1824, consta, no Art. 179, parágrafo 15: “Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.”

³⁵ TABOADA, Carlos P. Isonomia e Capacidade Contributiva. In: *Revista de Direito Tributário* 4. São Paulo: RT, p. 126.

³⁶ SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. Trad. de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1985, p. 247. Apud: CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 37. v. II (Coleção Os Economistas)

³⁷ É comum a introdução do princípio da capacidade contributiva nos textos constitucionais: na República de Bolonha (1796). Art. XVI da Declaração de Direitos: “O objeto de qualquer imposição é o bem público. A distribuição entre os contribuintes deve regular-se em proporção de suas possibilidades”. Na República Romana (1798). Art. 16 da Declaração de Direitos: “Todas as contribuições são estabelecidas por utilidade geral; elas devem ser repartidas entre os contribuintes em proporção às suas aptidões”. Art. 299: “As contribuições de qualquer natureza são repartidas entre todos os contribuintes em proporção às suas aptidões”. No Reino das Duas Sicílias (1820). Art. 326: “As contribuições serão repartidas proporcionalmente às aptidões de cada um sem exceções nem privilégios de qualquer tipo”. A de Piemonte (1821): Proclamação da Constituição espanhola. Art. 339: “Os tributos serão repartidos dentre todos os espanhóis em proporção das suas aptidões, sem qualquer exceção ou privilégio”. A Constituição da Venezuela prevê, em seu Art. 223: “O sistema tributário procurará a justa distribuição das cargas públicas segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. A Constituição da Suíça estabelece, no Art. 41: “As pessoas jurídicas, qualquer que seja a sua forma jurídica, devem ser tributadas segundo a sua capacidade econômica [...]”. A Constituição do Chile estatui, no Art. 20, 2ª parte: “Em nenhum caso a lei poderá estabelecer tributos manifestamente desproporcionados ou injustos”. A Constituição de Portugal pontua, no Art. 13, n. 2: “Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado [...] em razão de ascendência, sexo, [...] situação econômica ou social”. A Constituição do México frisa, no Art. 31: “São obrigações dos mexicanos: IV – Contribuir para os gastos públicos, tanto da Federação como do Estado e Municípios em que residem, de maneira proporcional e equitativa que disponham as leis.

Na de 1946, estava previsto, no Art. 202: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. O princípio da capacidade contributiva foi abolido da Constituição de 1969, todavia ele poderia ser notado dentro de uma interpretação sistêmica da Carta Magna. A atual Constituição Federal preceitua, em seu Art. 145, parágrafo “1º: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade contributiva do contribuinte [...]”.³⁸

A propósito, mister se faz ressaltar que a despeito de tantas interpretações contraditórias já suscitadas pela expressão *sempre que possível*, contida no parágrafo 1º, do Art. 145, da Constituição Federal, dúvida parece não mais restar de que se trata de abertura de perspectivas para exceções em que não será exigido o respeito ao princípio da capacidade contributiva, no caso, por exemplo, de tributação extrafiscal, a qual tem por escopo o direcionamento das atividades dos agentes econômicos, e não a arrecadação propriamente dita. Vale frisar, também, que a expressão - *caráter pessoal* - contida no mesmo dispositivo legal, já foi alvo de intensas e controvertidas discussões, contudo hoje parece não haver mais dúvida de que o constituinte induziu a criação de impostos com caráter pessoal, preferencialmente.

Sidou ensina que “[...] a capacidade econômica do contribuinte passou a ser elemento impartível na exigibilidade do imposto.”³⁹ Dessa forma, a busca da justiça social, que é própria de um Estado Democrático de Direito, como é o caso brasileiro, impõe um tratamento tributário que se ampara no fundamento de que os contribuintes devem receber, por parte do Estado, “um tratamento desigual, para os desiguais, na medida de suas desigualdades”. Essa discriminação constitui-se na capacidade econômica, que resulta na capacidade contributiva.

O respeito ao princípio da capacidade contributiva enseja a possibilidade de diminuição patrimonial do contribuinte, em virtude do recolhimento do tributo, todavia em nível tal que não impeça ou dificulte sobremaneira a geração de novos bens econômicos e, conseqüentemente, novos tributos, por parte desse mesmo contribuinte. Assim, é marcada pela inconstitucionalidade a iniciativa de se tributar com tal intensidade, a ponto de prejudicar a sobrevivência do contribuinte. Isto é, o contribuinte deve ter um mínimo filosófico, ou seja, um mínimo necessário para se manter com dignidade. E esse mínimo não revela capacidade contributiva, mas tão somente revela a capacidade econômica mínima que não pode ser atingida pelo Estado, até mesmo por uma questão de justiça fiscal. Nesse sentido, o parágrafo 1º., do Art. 15, da Constituição Federal de 1946, previa: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar

³⁸ Op. cit., p. 38-41.

³⁹ Op. cit., p. 44.

como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

A não-observância do princípio da capacidade contributiva pode ensejar a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade, nos termos do Art. 103, da Constituição Federal, visando a anular a eficácia da lei imperfeita.

O mandado de segurança é um outro remédio jurídico de que pode se valer o contribuinte para rebater abuso de poder perpetrado por autoridade pública ou por agente de pessoa jurídica, no exercício de atribuições do Poder Público, que viole o princípio constitucional da capacidade contributiva, de conformidade com o que dispõe o Art. 5º., LXIX e LXX.⁴⁰

7. O tributo como fator de geração do bem-estar social

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

Com efeito, busca-se o desenvolvimento social com o intuito de se atingir a plena felicidade de todos, “[...] visto com ênfase ao aspecto da equidade, vale dizer, da justa distribuição da riqueza.”⁴¹ Quando se argumenta nesse sentido, claro está que não se vislumbra uma sociedade onde todos sejam iguais, pois se assim fosse estaríamos elaborando uma tese pueril e romântica, eis que a desigualdade faz parte da própria natureza do ser humano, mesmo porque os sonhos, as expectativas e a tábua de valores variam, em muito, de pessoa para pessoa, até mesmo no âmbito das famílias, numa mesma época e dentro de faixas etárias muito próximas.

Todavia, pode-se afirmar que a tributação somente encontra foro de legalidade quando o produto de sua arrecadação (o tributo) é aplicado com o objetivo de se promover o desenvolvimento social e político de todos. Em outras palavras, tributo que não exerce a sua função social não é tributo legítimo, ainda

⁴⁰ Poderão ser também interpostas ações ordinárias de conhecimento, que poderão ser utilizadas com o mesmo objetivo, dentre as quais podemos destacar: ‘Ação Anulatória de Débito Fiscal’, ‘Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica’ e ‘Embargos de Devedor’, em execução fiscal.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política. Fortaleza: *Revista da Faculdade de Direito de Fortaleza* n. 28, p. 23, jul/dez 1987.

que para o seu lançamento tenham sido rigorosamente respeitados os postulados do direito positivado.

Não fosse isso, o ato de tributar consistiria num mero *ato arrecadatário*, eminentemente mecânico, calcado em singelos cálculos aritméticos de *continhas que se fazem de trás para frente*, orçando previamente as despesas e os investimentos, para se chegar ao montante a ser arrecadado. Essa seqüência de atos simplistas, na maioria das vezes, não leva em consideração a capacidade contributiva dos contribuintes, o que invariavelmente gera uma carga tributária, insuportável, sem que aquela coletividade seja beneficiada com um atendimento social compatível com o seu sacrifício financeiro, como é o caso típico da política tributária há muito instaurada no País.

Essa prática traz o ranço da irresponsabilidade e da falta de humanismo, tendo sido a causa de transtornos e descontentamentos. A carga tributária onerosa não é aquela que sangra parte significativa dos recursos financeiros do contribuinte, mas, principalmente, a que não tem a capacidade de promover o desenvolvimento social e político de todos, que não resulta em pleno bem-estar de uma coletividade, que não se constitui em perfeito instrumento para se atingir uma justa distribuição de rendas. A propósito, por menor que seja uma carga tributária, esta nunca irá ser considerada justa pelo contribuinte, se gerida sem sabedoria, despida dos princípios humanitários mais elementares. Não há, com efeito, tributação justa se ela for utilizada para agravar ainda mais as desigualdades sociais. Logo, “o sistema tributário diz-se proporcional quando esse encargo é proporcional à renda de cada um, e, finalmente, progressivo é o sistema tributário quando o conjunto de tributos que o compõem representa um encargo percentualmente maior na medida em que é maior a renda individual, conforme acentua Machado.”⁴²

Parece lógico que a potente intervenção do Estado, no processo econômico, é fator preponderante e indispensável para que o tributo seja utilizado como ferramenta para se promover maior equidade na distribuição de rendas, especialmente no caso dos países periféricos. Através da racional tributação é que podem ser diminuídas as distâncias que separam a minoria de pessoas que detém grande concentração de riqueza individual, e a maioria dos que não têm praticamente nenhuma riqueza particular, dos quais 1/3 vive na mais profunda miséria. Aqui vale sopesar o alerta dos ultraliberais, com o destaque de Friedman:

Uma sociedade que coloca a igualdade — no sentido de igualdade de renda — à frente da liberdade terminará sem igualdade e liberdade. O emprego da força para implantar a igualdade destruirá a liberdade, e a força para implantar a igualdade

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política. Fortaleza: Revista da Faculdade de Direito de Fortaleza n. 28, p. 25, jul/dez 1987.

destruirá a liberdade, e a força, adotada para as boas finalidades, acabará nas mãos de pessoas que a usarão para promover seus próprios interesses.⁴³

Não se pretende aqui defender a tese de que a economia de uma nação deve ser engessada pela presença maciça e estatizante do Estado, assumindo papéis da cadeia produtiva naturalmente reservados à iniciativa privada; contudo, esse mesmo Estado não deve se posicionar como um *Estado mínimo*, como pretendem os defensores de uma política ultraliberalizante. A primeira hipótese é condenada, porque inibe a liberdade econômica, e a segunda também o é, porque está escudada na falsa premissa de que as forças diametralmente opostas encontram-se no mesmo patamar de potencialidades, a ponto de disporem de torque e têmpera suficientes para negociarem, em nível de igualdade, num mercado nervoso e altamente competitivo.

Cabe ao Estado, portanto, a tarefa de indutor da economia, de forma a sinalizar os objetivos maiores de natureza sociais, econômicos e políticos a serem atingidos, e corrigir as distorções de conduta, à medida que elas porventura ocorrerem. Ser Estado mínimo é tão pernicioso ao desenvolvimento econômico, social e político, como ser Estado empresário único.

Sob essa óptica, é imprescindível observar o notável papel fomentador da economia realizado pelas sociedades anônimas, como sói acontecer num sistema capitalista, pois revolucionam a expansão das atividades empresariais, geram riquezas, abrem imensos campos de trabalho, contribuem para com a elevação da receita tributária do Estado e buscam divisas estrangeiras; tudo isso mediante a pulverização de seu capital social, que permite a participação até mesmo dos menores poupadores, com responsabilidade econômica limitada, para estes, ao valor de sua participação acionária, num clássico exemplo de *democratização de capital*. Ainda sob esta óptica, e apenas a título exemplificativo, o Estado tem condição plena de fortalecer esse segmento empresarial representado pelas sociedades por ações, por meio de renúncia fiscal que permita ao contribuinte pessoa física canalizar parte de seu imposto de renda devido, à aquisição de ações de empresas que atuem em regiões menos desenvolvidas, ressuscitando e modernizando o antigo Decreto-Lei 157 (10-02-67). À primeira vista, tal iniciativa colidiria com os postulados fixados na Lei de Responsabilidade Fiscal, todavia desnecessário se torna dizer que a óbvia *renúncia de arrecadação* seria compensada pela conseqüente geração de novas receitas tributárias decorrentes da ativação da economia de uma região e, conseqüentemente, do País, sem contar com os inestimáveis benefícios de natureza social que seriam contabilizados.

⁴³ FRIEDMAN, Milton e FRIEDMAN, Rose. *Liberdade de Escolher*. Rio de Janeiro: Record, s.d., p. 152 – Apud: MACHADO, Hugo de Brito. A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política. Fortaleza: *Revista da Faculdade de Direito de Fortaleza* n. 28, p. 28, jul/dez 1987.

A legislação que resultou na criação de micro e pequenas empresas também precisa ser revista, especialmente no plano tributário, para incentivar e fortalecer esse importante segmento da economia do País, que é representativo na geração de empregos.

Entende-se que a busca do bem-estar social passa também pelo fortalecimento da economia do país, e que essa meta pode ser alcançada por meio da utilização do tributo como elemento que produza o perene fortalecimento da poupança interna, e instrumento que viabilize uma saudável distribuição de rendas.

8. Conclusão

O Estado não se constitui num simples caixa “recedor de tributos” e “pagador de despesas”. A função do Estado é muito mais nobre, qual seja a de se constituir num agente cuja função é fazer a correta leitura das necessidades sociais imediatas, antever, mediante rigoroso planejamento, as necessidades mediatas, hierarquizar o cronograma físico do atendimento de tais expectativas, sempre em obediência à vontade coletiva, e fixar uma carga tributária, para os contribuintes, respeitando o princípio da capacidade contributiva, da legalidade, da razoabilidade e demais princípios constitucionais, considerados como direitos fundamentais do contribuinte.

O tributo deve ser lançado não apenas para financiar as despesas que a máquina estatal é obrigada a realizar para se manter, mas também como forma de contribuir para com a efetivação de uma justa distribuição de riquezas, para que o progresso econômico não seja uma prerrogativa de poucos, e para que a paz, o bem-estar social e o fortalecimento do Estado Democrático de Direito sejam uma garantia de todos.

Dessa forma, pode ser identificada, no Brasil, a ausência de uma distribuição mais equitativa de rendas, gerando crescentes bolsões de pobreza. Se a carga tributária brasileira tem padrões escandinavos, enquanto que o atendimento das necessidades sociais mantém-se em níveis abaixo do mínimo, é sinal evidente de que a arrecadação tributária não está norteada para o objetivo de que o tributo deve atender a sua função social, conforme estatuído na Constituição Federal, quer na instituição, quer na arrecadação e na aplicação da receita tributária.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. *Instituições de Direito Público e República*, mono, 1984.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1969.
- BARRETO, Ayres Fernandino. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1960.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios Constitucionais e Competência Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CINTRA, Marcos. O Brasil e os modelos europeu e americano de tributação. São Paulo: *Folha de S. Paulo*, 08 mar. 2004.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

CRETILLA JUNIOR, José. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

DERZI, Mizabel. Família e Tributação. A vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco in *Revista da Fac. de Direito da UFMG*, 1989, v.32.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social*. RJ, Forense, 1981.

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

KELSEN, Hans. *O Problema da Justiça*. SP: Martins Fontes, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política. Fortaleza: *Revista da Faculdade de Direito de Fortaleza* n. 28, jul/dez 1987.

MARINS, James. *Justiça Tributária e Processo Tributário (ensaios)*. Curitiba: Universitária Champagnat, 1998.

MELLO, Gustavo Miguez. *Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. Rio de Janeiro: Mapa Fiscal Editora, 1978 (I Congresso Bras. De Direito Financeiro) Supl. especial.

MORAES, Germana de Oliveira. *Seminário sobre Reforma Tributária no Conselho da Justiça Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça*, março de 2003, Fortaleza – CE, mimeo.

MUZZI, Rodrigo S. *A Reforma Tributária e os Contribuintes*, Disponível em <http://www.neofito.com.br/front.htm>

NAKAYAMA, Juliana N.; Ribeiro, Maria de Fátima *O Impostos sobre o Valor Agregado (IVA) no MERCOSUL e os Direitos Fundamentais*, in Anais das XX Jornadas do IDADT – ano 2000, Salvador, Temas Direitos Humanos e Tributação.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

PAIVA, Mario Antonio Lobato de. *Direitos Humanos e Tributação*, disponível em <http://www.geocities.com/eureka/4990/direito/trabalhos/trab9.txt> acesso em 09 mar. 1999.

RIBEIRO, Maria de Fátima Ribeiro e Vinha, Thiago Degelo. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: *Tributação, Justiça e Liberdade*, (coord.) Peixoto, Marcelo Magalhães e Fernandes, Edison Carlos, em homenagem a Ives Gandra da Silva Martins, Curitiba: Juruá, 2005.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Direitos Humanos e Tributação: Um enfoque sobre o MERCOSUL com ênfase ao Sistema Tributário Brasileiro, in *Anais das XX Jornadas do IDADT*, 2000, Salvador, Tema: Direitos Humanos e Tributação.

RODRIGO, Rafael Moreno. *Intributabilidade dos Gêneros Alimentícios Básicos*. SP: Resenha Tributária, 1981.

SEABRA, Godoi Marciano de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

SIDOU, J.M. Othon. *A Natureza Social do Tributo*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

TABOADA, Carlos P. Isonomia e Capacidade Contributiva. In: *Revista de Direito Tributário* 4. São Paulo: RT.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

VINHA, Thiago Degelo e Ribeiro, Maria de Fátima. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In *Tributação, Justiça e Liberdade*. (coord.) Peixoto, Marcelo Magalhães e Fernandes, Edison Carlos, em homenagem a Ives Gandra da Silva Martins, Curitiba: Juruá, 2005.

VILLEGAS, Hector, *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

WAGNER, José Carlos Graça. *Tributação Social do Trabalho e do Capital*. SP: Resenha Tributária, 1982.

WAGNER, José Carlos Graça. *Penalidades e Acréscimos na Legislação Tributária*. Resenha Tributária, SP: 1979.