

O Direito Tributário como Indutor da Justiça Social

Adilson Rodrigues Pires

Advogado
Doutor em Direito Econômico e Sociedade pela UGF
Professor-Adjunto de Direito Financeiro da UERJ

1. Introdução

A participação do Estado na vida ativa dos cidadãos é uma característica visível na democracia moderna, tendo em vista o caráter interventivo das medidas legais e administrativas adotadas com vistas à convivência solidária entre os membros de uma dada sociedade organizada. Uma das formas de intervenção do Estado na sociedade se reflete, tanto na tributação quanto nas renúncias fiscais.

Em ambos os casos, a atuação do Estado tem em vista a arrecadação de tributos, o estímulo aos investimentos produtivos, o desestímulo às práticas nocivas à sociedade, entre outros objetivos. Cabe, no entanto, ponderar que os recursos orçamentários são limitados, uma vez que dependem da capacidade financeira dos contribuintes, responsáveis pela parcela mais significativa da arrecadação.

Infere-se, do exposto, que a função do Direito Tributário como indutor da política pública voltada para a promoção da justiça fiscal fica limitada à disponibilidade de recursos, o que leva a se considerar a cláusula da reserva do possível como um fator inibidor da igualdade social. Contudo, essa não é a realidade. Pelo contrário, o direcionamento dos gastos públicos, segundo prioridades previamente estabelecidas, permite a adoção de uma política desenvolvimentista, sem que se acuse prejuízo para o respeito aos direitos fundamentais do cidadão.

Conforme assertiva de Luiz Octávio Rabelo Neto¹,

a Carta Magna Brasileira de 1988 previu, já no preâmbulo, a instituição de um Estado Democrático, destinado a assegurar, entre outras coisas, o exercício dos direitos fundamentais, o bem-estar, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, albergando, em seu bojo, uma série de valores fundamentais, inclusive com o reconhecimento de direitos de caráter econômico e social, que devem nortear a ação estatal em todas as suas esferas, inclusive na política tributária, como objetivos a serem perseguidos.

¹ RABELO NETO, Luiz Octávio. *Direito Tributário como Instrumento de Inclusão Social: Ação Afirmativa Fiscal*. Disponível in <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-i/luiz.pdf>. Ac. em 04/10/2011.

Portanto, uma perfeita adequação dos recursos escassos aos objetivos de uma política visando à satisfação das necessidades básicas dos indivíduos, bem como da integração em um campo mais amplo, isto é, referido a uma “sociedade fraterna”, confere a necessária legitimidade ao corpo dirigente eleito democraticamente para a condução dos destinos de uma nação.

No entender do autor, a ação do Estado com vistas a atingir o estado de bem estar da população não decorre, apenas, de uma ação negativa, mas, isto sim, positiva e marcante nesse sentido.

2. Dos Fins do Estado Democrático de Direito

Preliminarmente, vale registrar que, em síntese, a palavra democracia expressa a noção de governo do povo. Por seu turno, a estrutura social baseada na democracia visa à concretização dos seus respectivos princípios. Daí se concluir que o Estado Democrático de Direito é aquele que tem por escopo a fixação dos princípios democráticos no âmago da sociedade que administra. Dalmo Dallari destaca três pontos fundamentais no Estado Democrático de Direito, a saber:

“A supremacia da vontade popular, que colocou o problema da participação popular no governo, (...)”, como o “poder de fazer tudo o que não incomodasse o próximo e como o poder de dispor de sua pessoa e de seus bens, sem qualquer interferência do Estado” e, por fim, como “a igualdade de direitos, entendida como a proibição de distinções de direitos, sobretudo por motivos econômicos ou de discriminação entre classes sociais”.²

Tendo em vista que a Constituição de 1988 inaugurou nova ordem jurídica pautada nos princípios da democracia participativa, conforme dispõe seu art. 1º, *caput*, resta salientar que a Carta Magna tratou da criação de um novo Estado com o fim de consolidar os princípios informadores dessa nova organização política e das garantias e dos direitos dos contribuintes.

Os direitos fundamentais, portanto, assegurados pelo constituinte de 88, só têm aplicação no mundo das relações jurídicas entre Estado e contribuinte em face das novas funções do Estado como garantidor da paz, da igualdade e da solidariedade social. Convém ressaltar que “a ideia de que todos os seres humanos

² DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*, 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 128.

devem ser tratados de forma igual ganhou força com o advento da lei escrita”, como se constata da leitura de Micaela Dutra.³

De fato, a formalização dos direitos humanos só se concretizou com a possibilidade de consagração, pela forma expressa, das garantias proporcionadas pela norma positivada em leis de conteúdo concreto e de cunho coercitivo.

O Estado Democrático de Direito exerce, entre outras funções, a de preservar a liberdade e a autonomia para o pleno exercício dos direitos humanos. Nesse sentido, é a afirmação de David Sánchez Rubio⁴, para quem o poder democrático não pode ser entregue a um grupo minoritário de pessoas sem um controle amplo e permanente. Diz o autor:

Democracia (é) entendida como prática plural de controle e exercício do poder pelos cidadãos soberanos e como estilo de vida, não apenas concebida como governabilidade.

Com essas palavras, David Sánchez Rubio destaca a relação intrínseca entre os valores democráticos e o exercício dos direitos humanos, o que inibe a absorção do poder por grupos desprovidos do senso de liberdade e dignidade. A democracia deve ser o resultado do exercício livre do direito político de forças sociais, que agem dentro de um cenário de disputas legítimas e baseadas na ordem constitucional vigente.

3. O Dirigismo Estatal e a Busca dos Fins Sociais

Com o fim de atingir seus objetivos, é mister considerar a intervenção do Estado nos principais alicerces da sociedade, ou seja, no Direito, na Política e na Economia. Para melhor compreender essa intervenção na vida individual ou coletiva, é válido citar a lição de J. M. Othon Sidou, para quem

“O intervencionismo não é um fenômeno desta ou daquela coletividade estatizada, nesta ou naquela época. Não decorre de tempo nem de sistemas políticos. A forma de que se possa revestir o Estado representa tão-só, neste aspecto, um mero enroupamento, mais ou menos requintado, mais ou menos

³ DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade Contributiva. Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 162.

⁴ RUBIO, David Sánchez. Uma Perspectiva Crítica sobre Democracia e Direitos Humanos. **In:** *Estado e Constituição. A Internalização do Direito a partir dos Direitos Humanos*. MORAIS, José Luís Boldan de e COPETTI NETO, Alfredo (org.). Ijuí: Unijuí, 2013, p. 299.

*sumário, porque, seja coletivista ou individualista – sistema em que exerce o papel de gendarme apenas – o Estado é visceralmente direcionista, e neste caráter sempre se entremostrou no curso da história”.*⁵

Qualquer que seja a forma assumida, é imprescindível que o Estado disponha de recursos suficientes para o cumprimento da sua função de assistência aos administrados. Segundo Baleeiro, o financiamento do Estado é possibilitado pelas seguintes ações empreendidas pelos governos:

- a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias;*
- b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado;*
- c) exigem coativamente tributos ou penalidades;*
- d) tomam ou forçam empréstimos;*
- e) fabricam dinheiro metálico ou de papel.*⁶

Tendo em vista os princípios democráticos vigentes numa sociedade como a nossa, não é possível prever-se a obtenção de receita como a descrita na alínea “a” da citação acima. Em todas, porém, verifica-se a possibilidade da previsão contida na alínea “c”, sem dúvida a principal fonte de ingressos públicos.

Aí reside a força motriz que viabiliza os fins perseguidos pela sociedade organizada. Embora não seja o único sustentáculo do Estado, a arrecadação de tributos assume, progressivamente, maior destaque dentre os meios de financiamento público.

O tributo é manifestação de poder e, ao mesmo tempo, resultado da força coercitiva pela qual o grupo organizado impõe um dever social aos indivíduos. Assim, intui-se que o tributo emana do dirigismo estatal no sentido da verificação da expressão de riqueza dos administrados, seja oriunda do trabalho, da propriedade ou da circulação de riquezas.

A história nos mostra, porém, que a intervenção na esfera econômica foi sempre marcada pelo arbítrio e pela discriminação, sem levar em conta o verdadeiro poder de contribuir do indivíduo. Como resultado, as relações fisco/contribuinte se deterioraram a ponto de não mais se coadunarem o recolhimento de tributos como o dever social de contribuir para o bem estar de todos.

Em que pese essa distorção, o tributo se coloca para os administrados como a força propulsora das atividades dos particulares desenvolvida pelo Estado. Em contrapartida, ao indivíduo cabe o dever de

⁵ DALLARI, Dalmo, *op. cit.*, p. 8.

antecipar ao Estado o suporte necessário ao alcance das finalidades públicas. Neste sentido, a lição de José Casalta Nabais, para quem

*“(...) qualquer comunidade organizada, mormente uma comunidade organizada na forma que mais êxito teve até o momento, na forma de estado moderno, está necessariamente ancorada em deveres fundamentais, que são justamente os custos lato sensu ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Comunidade cuja organização, justamente porque visa realizar uma cidadania de liberdade, isto é, um determinado nível de direitos fundamentais, sejam os clássicos direitos e liberdades, sejam os mais modernos direitos sociais, não pode deixar de ter custos compatíveis com essa liberdade”.*⁷

A análise, ainda que breve, da atividade estatal direcionada para a realização dos fins perseguidos pela sociedade revela a importância da tributação, o que permite refletir sobre a questão do próprio poder de tributar atribuído aos entes dotados de competência tributária, o que se fará a seguir.

4. O Dever Fundamental de pagar Tributos

A fim de suportar todos os encargos atribuídos ao ente estatal, o poder público não dispõe de tantos e variados mecanismos. Ives Gandra, no entanto, guarda sérias reservas quanto à eficácia da tributação como expressão da solidariedade dos indivíduos em face da responsabilidade social de cada um. Diz o mestre:

*O Tributo é norma de rejeição social. Assim deve ser estudado pela Economia, Finanças Públicas e Direito, ofertando os especialistas dessas áreas o modelo ideal para o político, a fim de que a norma indesejável tenha sua carga de rejeição reduzida à menor expressão possível.*⁸

⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 15. ed. (ver./atual. Dejalma de Campos). Rio de Janeiro: Forense, 1998, pág. 125.

⁷ NABAIS, José Casalta. Por um Estado Fiscal Suportável. In: *Estudos de Direito Fiscal*. Portugal: Coimbra: Almedina, 2005, p. 20.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*, v. 1, 2. ed. (org). Belém: CEJUP, 1993, p. 18.

Afirmar, contudo, que “o tributo é uma norma de rejeição social” é analisar somente parte do fenômeno tributário. De certa forma, pode-se dizer que se trata de uma visão restrita à ótica da sociologia tributária. Sobre o tema, registre-se o pensamento de Ricardo Lobo Torres, para quem

*Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.*⁹

Helena Tôres também compartilha desse ponto de vista:

*"Como é sabido, no Brasil, o dever de pagar tributos deriva da repartição constitucional de competência tributária, porquanto cabe o dever legislativo de cobrá-los, com o objetivo de cumprir suas funções constitucionais, ao cidadão vige o dever de contribuir ao sustento de tais gastos, em favor da coletividade."*¹⁰

Como se vê, os autores citados conferem ao tributo o caráter de contribuição destinada à satisfação do bem comum. No mesmo diapasão apresenta-se Casalta Nabais, que desenvolve em seus estudos a idéia de cidadania fiscal, que para o autor consiste

*"(...) no dever fundamental de pagar impostos, um dever que, (...), constitui o preço a pagar por termos uma comunidade organizada baseada na idéia de liberdade".*¹¹

Não se pode esquecer, todavia, que, ao mesmo tempo em que se torna de extrema importância a instituição de tributos como meio de dotar o Estado de suporte capaz de suprir os anseios sociais fundamentais, é de igual magnitude a necessidade de impor limites à arrecadação.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 371.

¹⁰ TÔRES, Helena Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: RT, 2003. p. 16.

¹¹ *Id.*, *ibid.*, p. 35.

Assim, passa-se adiante a uma ligeira análise dos limites que devem permear o exercício da competência tributária, de forma que a arrecadação atinja o montante suficiente ao atendimento das despesas públicas, sem o desprezo das garantias fundamentais da coletividade e, assim, contribuir para que desenvolva sua função precípua de promover o processo de inclusão e integração social.

Antes, porém, de analisar alguns dos fatores que interferem na incidência de tributos sobre os bens e serviços indispensáveis ao consumo dos cidadãos, é necessário que se faça breve digressão sobre o conceito e a classificação propriamente dita do vocábulo intervenção.

5. A Intervenção do Estado no Domínio Privado

A partir dos ensinamentos de Eros Roberto Grau, insta observar que não procede fazer-se distinção entre os conceitos de atuação estatal e intervenção estatal, podendo-se entender que a intervenção se contém na ideia de atuação, ou seja, toda atuação do Estado importa, necessariamente, uma intervenção no domínio privado.

Eros Grau¹² se vale das modalidades de intervenção expostas por Gerson Augusto da Silva, um dos autores da Emenda Constitucional nº 18/65, que estabeleceu as bases da Lei nº 5.172/66, mais tarde denominada de Código Tributário Nacional, para classificar a intervenção do Estado na economia em três modalidades distintas, a saber, “intervenção por absorção ou participação (a), intervenção por direção (b) e intervenção por indução (c).”

Prossegue o autor, afirmando que se compreende “a intervenção, pois, na medida em que o vocábulo expressa, na sua conotação mais vigorosa, precisamente atuação em área de outrem.” Significa dizer que só se concebe a intervenção estatal quando o Estado atua de forma estranha a sua qualidade de agente público, inferindo-se, daí, que não constitui intervenção a prestação de serviços que lhe são próprios por natureza ou por disposição constitucional.

Essa intervenção do Estado gerou uma série de consequências, que obrigaram a uma adaptação de todo o arcabouço jurídico normativo, com o fim de regular a atuação estatal, de forma a respeitar a liberdade de iniciativa do particular. Em outros termos, busca-se legitimar a atuação do Estado nas áreas em que não o agente privado não tem interesse, mesmo tempo em que se visa assegurar ao cidadão a disponibilidade dos serviços que lhe são essenciais a uma existência digna.

¹² GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 14. ed, rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 91.

É nesse sentido que se deve entender a intervenção, sendo lícito aduzir que a tributação das atividades desenvolvidas pelos cidadãos, visando o lucro com o qual possa a empresa sobreviver, é uma forma de intervenção estatal na atividade econômica.

Sem que se possa rigorosamente classificar em uma das três categorias expostas pelo autor, é de se concluir que a tributação é uma forma de intervenção do Estado na esfera privada. Isto porque a incidência de tributos sobre atividade estritamente privada, exercida com fundamento na liberdade constitucional de estabelecimento, constitui limitação ao exercício da sua atividade.

Conquanto não se trate de intervenção direta, a tributação demanda planejamento cuidadoso do titular do negócio, na medida em que, como exemplos, restringe a liberdade de fixação do lucro desejado em razão do seu ofício, onera a remuneração paga aos empregados. Isto sem contar que, qualquer alteração havida na legislação tributária, decorrente de ajuste na previsão de arrecadação ou da necessidade de reforço eventual do caixa do tesouro em face de fatores emergenciais, implica a revisão imediata das margens de lucro e dos preços praticados.

6. Limites à Tributação

Os instrumentos jurídicos e econômicos destinados a proporcionar o desenvolvimento e a satisfação das condições mínimas de existência dos cidadãos em uma sociedade que se possa considerar justa não estão disponíveis de forma igualitária para todos. Analisando a questão sob o ponto de vista jurídico-tributário, inúmeras são as causas que explicam a distribuição desigual da carga tributária sobre os contribuintes em um mesmo universo econômico.

Segue ligeira apreciação sobre alguns dos aspectos que envolvem a repartição injusta do ônus dos tributos sobre os contribuintes.

6.1 A Liberdade de Escolha do Bem ou do Serviço a ser adquirido

Em uma primeira abordagem analítica, é de se afirmar que o modelo neoliberal de produção, no qual, presumivelmente, as empresas gozam de plena liberdade para escolher o que produzir e onde se estabelecer, é hoje alvo de críticas, tendo em vista a carga tributária incidente distribuída de maneira desuniforme pelos contribuintes de direito, assim chamados aqueles a quem a lei impõe a obrigatoriedade de calcular e de recolher os tributos. É dizer, o benefício extraído da participação no conjunto da carga tributária a que estão submetidos os contribuintes não reflete a igualdade de contribuição de cada um para a arrecadação global.

Casalta Nabais¹³ discorre sobre a desigualdade na distribuição da carga tributária pelos diversos contribuintes e segundo a espécie de tributo considerada. No seu entender, a capacidade contributiva não pesa sobre a indústria, o comércio e os serviços de maneira justa, cabendo distinguir, em razão disso, os tributos chamados diretos e os nomeados pela doutrina de indiretos. Diz o mestre:

Pois bem, nos impostos sobre o rendimento ou sobre o patrimônio, a tributação é medida de acordo com a capacidade contributiva real e individualmente considerada de quem integra a relação jurídico-formal de imposto, nos impostos sobre o consumo, em que o onerado com o encargo fiscal é deixado no anonimato do mercado graças à repercussão do imposto nos preços dos bens e serviço, a tributação é medida através duma capacidade contributiva (ou capacidade de pagar) objectiva e típica, pois que assenta numa relação de normalidade lógica entre a capacidade de adquirir bens e serviços e a capacidade contributiva.”

Vale acrescentar que o princípio aludido não tem aplicação uniforme sobre todos os tributos, *rectius*, sobre todos os contribuintes, o que influi decisivamente na liberdade de opção, se é que esse fator é determinante, em face das inúmeras possibilidades de exercício de uma atividade econômica.

Por sua vez, a aquisição de um bem econômico pelo contribuinte, em princípio, não leva em consideração o *quantum* relativo ao tributo está contido no valor a ser suportado por ele. Tanto no que se refere aos impostos diretos, como nos que toca aos indiretos, o que move o consumidor a adquirir o produto ou se beneficiar do serviço prestado não é o valor dos tributos contidos no preço, mas sim o valor que irá dispendar para a sua aquisição ou, melhor dizendo, a intenção de compra resulta da avaliação sobre o custo/benefício do bem ou do serviço para a sua satisfação pessoal.

Dessa forma, é válido concluir que os bens ou serviços de primeira necessidade, isto é, os bens e serviços essenciais à subsistência do indivíduo são os primeiros a serem adquiridos, independentemente da carga tributária sobre eles incidente. Por outro lado, a aquisição de bens ou serviços, cujo uso ou consumo sejam dispensáveis, por serem considerados supérfluos ou por não atingirem o grau de prioridade segundo avaliação pessoal do consumidor, é postergada para uma futura oportunidade ou simplesmente é excluída das opções de compra.

As observações feitas acima conduzem à conclusão, óbvia, de que a capacidade contributiva encontra seus limites, não na carga tributária suportada pelo contribuinte, mas sim no preço a pagar pelo produto ou pelo serviço

¹³ CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 480/481.

adquirido. Em outras palavras, o destinatário da regra da capacidade contributiva deve ser obedecida pelo legislador e não, por impossibilidade material, pelo consumidor de bens e serviços.

6.2 Os Limites à Livre Iniciativa e a Capacidade Contributiva

As limitações à tributação têm seus contornos bem definidos, conforme expõe Ricardo Lobo Torres, a partir da dialética tributo *versus* liberdade. Neste ponto, valiosa é a lição do jurista ao tratar desta relação, como abaixo se expõe:

*Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantêm, absolutamente essenciais as relações entre liberdade e tributo: o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade.*¹⁴

Tendo em vista que as liberdades estão compreendidas no campo dos direitos naturais, é válido concluir que os tributos nascem a partir dos direitos fundamentais do homem, buscam a sua garantia, e são por estes limitados. Dessa forma se vislumbram as margens em que se contém a tributação, assecuratórias de direitos, positivados ou não, inerentes à própria natureza humana.

Complementarmente, Ricardo Lobo Torres refere-se à doutrina dominante, hoje, no que toca quanto aos direitos naturais, como adiante se transcreve:

“Os direitos naturais são sinônimos dos direitos humanos, ou direitos fundamentais, ou direitos individuais, ou direitos civis, ou liberdades públicas. A doutrina moderna a mais influente assim os compreende.

(...)

Assim é que os direitos humanos se aproximam do conceito de direito natural, posto que se referem aos direitos decorrentes da própria natureza dos homens

(...)

*São direitos preexistentes à ordem positiva, imprescritíveis, inalienáveis, dotados de eficácia erga omnes, absolutos e auto aplicáveis.”*¹⁵

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 3.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo, *op. cit.*, p. 8 / 9 e 13.

Por sua vez, os direitos humanos se expressam, sobretudo, através de princípios, admitindo-se concluir que o estudo desses princípios vai mostrar as fronteiras que limitam a tributação desenfreada e desproporcional à capacidade econômica dos contribuintes.

6.3 Princípio da Vedação ao Confisco

Como indica a temática do presente artigo, este se volta à proposição de que o princípio da vedação ao confisco, ou do não-confisco, pode ser utilizado como fator limitador da carga tributária.

O princípio, por óbvio, veda a utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da CR/88). Resta, então, definir o que seja confisco. Neste particular, pede-se vênua para transcrever os ensinamentos de Ives Gandra:

Não é fácil definir o que seja confisco, entendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou se desenvolver), estaremos diante do confisco.¹⁶

A carga tributária, como se viu, exerce notável influência sobre a dignidade humana. Uma carga sufocante, que atinge percentual significativo do Produto Interno Bruto (PIB), oprime o cidadão e chega a provocar reações por vezes violentas. A história das civilizações está repleta de exemplos dessa natureza¹⁷. Não é por outra razão que ao Estado cabe adotar medidas positivas e negativas, com vistas, ao mesmo tempo, a garantir a concretização dos direitos fundamentais encontrados na Constituição Federal e a prevenir ações que restrinjam direitos dos cidadãos.

Ela deve, portanto, ser equilibrada, a fim de evitar excessos, tanto para um lado quanto para o outro, evitando-se, assim, que os males causados pelo tributo superem os benefícios que a contribuição solidária pode trazer.

7. Diagnóstico da Exclusão Social em Função da Tributação no Brasil

Em uma sociedade organizada sob o signo de princípios democráticos, é desalentador verificar-se o crescimento do número dos excluídos, acentuando a heterogeneidade das classes sociais.

¹⁶ Martins, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988*, Saraiva, 1998, págs. 125 / 126.

São chamados excluídos aqueles que não estão incluídos em classe social alguma, que carecem das condições mínimas de sobrevivência por lhes faltar trabalho e que, por via de consequência, estão excluídos do mínimo necessário à própria subsistência, que não desfrutam de assistência social, de direitos políticos, do acesso à saúde pública e, muitas vezes, do registro civil, não sendo, por isso mesmo, reconhecidos como cidadãos em um Estado Democrático de Direito. Exclusão social, enfim, significa privação de direitos fundamentais.

Em face da exclusão social, os governantes assumem a pesada responsabilidade de repensarem as estratégias político-administrativas e econômicas para a efetiva aplicação do texto constitucional. Política econômica e política social não se conflitam, desde que esta seja o objetivo daquela. Em vista disso, a governabilidade pressupõe a busca da retomada do desenvolvimento e de nova dimensão social mediante a ampliação da oferta de emprego, a melhoria na distribuição da renda, a reabilitação do poder aquisitivo do salário mínimo, bem como o tratamento digno da criança, do idoso, das mulheres, dos deficientes e dos enfermos.

O processo de efetiva construção de uma nação socialmente justa é demasiadamente lento. Muitas das metas sobre inserção social previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ainda não foram atingidas e muitas outras sequer foram iniciadas.

O sistema tributário tem muito com que contribuir para a inclusão social e para políticas afirmativas dos cidadãos. Não se cogita, aqui, todavia, de substituir o esforço humano pelo Estado, como provedor das satisfações individuais. Ao Estado compete o poder-dever de criar as oportunidades de trabalho no mercado profissional, proteger o trabalhador e garantir a sua saúde e assistência social.

Ao Estado compete, ainda, a manutenção dos serviços públicos, o que é assegurado pelo exercício de atividades de natureza financeira e econômica. A primeira visa à captação de recursos, sejam tributários ou não. Contudo, transformar a obtenção desses recursos em castigo para toda a nação acaba criando mais e mais camadas de "excluídos".

A segunda, a atividade econômica, é realizada por entidades especialmente criadas pelo Estado, como as empresas públicas e as sociedades de economia mista, cuja finalidade consiste em produzir bens e serviços, em regime de concorrência com a iniciativa privada.

Veja-se como o sistema tributário pode contribuir para o atendimento de todas essas exigências.

8. Promoção da Justiça Social através da Tributação

O adiamento da reforma do sistema tributário vigente no Brasil tem agravado a situação dos menos favorecidos, desencadeando uma comoção social não desejável. Uma reforma justa deve ser equilibrada a ponto de garantir a isonomia de tratamento entre contribuintes que se encontrem em uma mesma situação financeira e econômica. É preciso abandonar a fórmula segundo a qual a lei é justa nas palavras e injusta na aplicação.

Uma medida eficaz consiste no incentivo à criação das micro e pequenas empresas, responsáveis pela criação de milhões de empregos formais. No campo e na cidade, o regime tributário diferenciado e livre da burocracia estatal incentiva o surgimento de novas empresas, que, no futuro, ocuparão espaço dentre as grandes e produtivas. Hoje, a abertura de uma empresa demanda o preenchimento de inúmeros documentos e meses de caminhada por repartições públicas.

Um sério obstáculo à transformação das micro e pequenas empresas reside na pesada carga tributária a que se sujeitam ao excederem o limite da tributação simplificada. A passagem do sistema Simples para a tributação normal impõe ao empresário um ônus que desestimula o crescimento. Há que ser examinada a possibilidade de adoção de um sistema progressivo, pelo qual se evite que o crescimento seja “punido” pela excessiva tributação.

Diga-se, ainda, que o setor enfrenta outros obstáculos, como, por exemplo, a própria dificuldade de conceituação. Não há critério real que permita definir o que são micro e pequenas empresas. Os limites de valores que estabelecem a fronteira entre as empresas desse segmento e as de médio e grande portes são puramente arbitrários e irrealistas. Não basta a elevação dos limites. Convém que a adoção dessa medida seja acompanhada de outras mais eficazes, nos planos federal, estadual e municipal, destinadas a estimular a transformação de empresas informais em contribuintes de verdade. Como se costuma dizer, o grande empresário é patrão, enquanto o pequeno é empregador.

Se o tributo não pode ser utilizado como incentivo ao desenvolvimento, por outro, se mal direcionado, pode significar um instrumento de desestímulo ao exercício de atividade produtiva. Embora existam tributos parafiscais e extrafiscais, o tributo, por natureza, deve ser neutro, ou seja, não lhe compete interferir na atividade econômica. Admite-se, no entanto, a destinação do tributo à acumulação de poupança, imprescindível à formação de capitais que deverão ser aplicados em regiões menos favorecidas.

O incentivo, sob a forma de isenção, redução ou qualquer que seja a sua formatação, acompanhado de subvenções, empréstimos ou investimentos diretos, não assegura o desenvolvimento pleno da região, mas promove a sua expansão econômica, gerando empregos.

8.1 O Princípio da Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva é um dos mais importantes princípios que regem a tributação. A capacidade contributiva está diretamente relacionada com a justiça e a igualdade de todos perante a lei e tem fundamento obrigatório nos conceitos da personalidade e da dignidade da pessoa humana, elevados, pode-se dizer, à categoria de valores universais inerentes ao ser humano. Insere-se no conceito de justiça “o respeito à propriedade privada, a liberdade de pensamento, a satisfação pessoal e a dignidade da pessoa, dentre outros,” conforme se lê em *Contradições no Direito Tributário*.¹⁸

Não é demais afirmar-se que o princípio da capacidade contributiva tem especial relevo tanto na distribuição da riqueza como na repartição da carga tributária sobre os indivíduos. No primeiro caso, o princípio relaciona-se com a justiça distributiva, de que falava Aristóteles. No segundo, a relação se coloca em face do postulado geral da justiça fiscal, segundo a qual todos devem contribuir com as necessidades públicas de recursos na medida em o permita a sua capacidade econômica.

Assim é que Lafayette Pozzoli e Wladimir Brega Filho¹⁹ aduzem que

Uma distribuição justa dos bens de produção e de consumo para a formação de uma sociedade equânime não deve se resumir apenas na igualdade econômica dos indivíduos, mas também no acesso a oportunidades iguais a bens como educação, informação, cultura e lazer, acesso esse que corroboraria com os objetivos da justiça social.

Importa assinalar a relação estabelecida por Micaela Dutra²⁰ entre a justiça e a igualdade, ao destacar que “a isonomia é um ideal que sempre motivou o homem na estipulação de suas regras sociais”. Para a autora, a igualdade inata é uma ideia inconcebível, uma vez que não existem no mundo duas pessoas absolutamente iguais em tudo, o que motivou Aristóteles e outros filósofos da antiguidade a considerarem a justiça partindo da desigualdade dos seres humanos.

Em nossa Constituição, o princípio é traduzido como capacidade econômica. A propósito, diz o art. 145, § 1º, da Carta Magna, *in verbis*:

¹⁸ PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário*, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 43.

¹⁹ BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça Distributiva, Capacidade Contributiva e a Incompatibilidade com o Estado Liberal. In: Matrizes dos Conceitos de Justiça*. POZZOLI, Lafayette e BREGA FILHO (org.). São Paulo: Letras Jurídicas, 2010, p. 111

²⁰ DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade Contributiva. Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 21.

Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

*§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica** do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir objetividade a esses objetivos, (...). (grifei).*

Tendo em vista a divergência doutrinária, hoje praticamente superada, a respeito do dispositivo constitucional transcrito, faz-se necessário traçar algumas considerações a respeito. Preliminarmente, a expressão capacidade econômica goza de maior expressão que a capacidade financeira ou contributiva.

A expressão está ligada ao aspecto patrimonial do contribuinte, ou seja, revela a possibilidade econômica de contribuir, o que é atestado pela quantidade de bens que possui, quer estejam imobilizados sob a forma de ativos, quer sejam representados por bens realizáveis, como, por exemplo, um imóvel. Embora nem sempre a liquidez de um imóvel, por sua extensa área útil ou *edificandi* ou, ainda, por outros fatores que dificultem a sua alienação, o imóvel consiste em patrimônio que se pode converter em recursos financeiros utilizáveis para o pagamento dos tributos.

Nessa hipótese, o proprietário de um imóvel revela a capacidade econômica, desde que a propriedade, como qualquer bem, é passível de alienação ou de terceirização. Todavia, há que se considerar a necessidade de conservação do patrimônio, motivo pelo qual a lei permite ao proprietário do imóvel deduzir de sua renda bruta, no caso de imóvel alugado, certas despesas destinadas à manutenção do bem, como quotas condominiais, despesas de administração e outras.

Ao se reduzirem esses valores, o proprietário atinge o patamar da capacidade financeira, ou seja, possui recursos suficientes para atender às necessidades de um padrão normal de vida, isto é, dispõe do mínimo previsto na Constituição para a satisfação dos direitos sociais, como o direito à educação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados, como preconiza o art. 6º da nossa Constituição.

Uma vez assegurados esses direitos, sagrados e consagrados pela Lei Maior, o contribuinte disporá da capacidade contributiva, proclamada pelos doutrinadores do Direito Tributário. Em vista disso, é possível entender o que prega a Constituição, segundo a qual, só após reservados todos os recursos que atendam à manutenção do patrimônio, assim como as despesas essenciais à uma vida humana digna, é que se poderá falar em capacidade contributiva.

Face ao exposto, é de se concluir que a capacidade contributiva decorre da capacidade financeira, que, por sua vez, deriva da capacidade econômica, tal como dispõe o art. 145, § 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil.

8.2 O Princípio da Seletividade do IPI e do ICMS

Importa frisar que a justiça fiscal está intimamente ligada à progressividade do Imposto de Renda e da seletividade do IPI e do ICMS, principalmente. Justifica-se a ressalva, tendo em vista que o Imposto de Importação se insere na categoria dos impostos seletivos, em que pese a motivação distinta da seletividade num e noutro casos.

Com efeito, os impostos que incidem sobre a produção, o IPI, e sobre a circulação de mercadorias e serviços, o ICMS, são seletivos em função da essencialidade dos produtos e serviços, por disposição constitucional. Por seu turno, o Imposto de Importação obedece a uma seletividade típica, qual seja, voltada para os interesses econômicos do país. Exatamente por se tratar de imposto que atende às diretrizes traçadas pelo governo central para a política econômica estatal vigente é que o imposto incide sobre produtos oriundos do exterior segundo à maior ou menor importância na produção nacional.

Assim, um bem importado, considerado supérfluo ou cuja produção é suficiente para atender à demanda da população é tributado pelo imposto com base em alíquota mais elevada, enquanto, pelo contrário, bens de produção ou de reposição, assim como os bens essenciais à saúde ou de primeira necessidade para o consumo, são tributados com alíquota menor ou, mesmo, gozam da isenção de tributos.

Por isso, mesmo, o Imposto sobre a Importação é batizado pela doutrina de imposto regulatório, em face da natureza dinâmica das alíquotas que incidem sobre os produtos importados.

Dispõe a Constituição Federal, nos artigos 153, § 3º, inc. I, e 155, § 1º, inc. III, referindo-se respectivamente ao IPI e ao ICMS, que os impostos serão seletivos na proporção da essencialidade dos produtos comercializados pelo industrial ou pelo comerciante.

Neste caso, quis o constituinte que os impostos fossem orientados para a satisfação das necessidades primárias dos consumidores. Assim, como se disse em relação ao Imposto de Importação, contudo com diferente referencial de seletividade, os produtos considerados supérfluos ou não essenciais serão tributados com alíquota menor, enquanto os produtos primários e semielaborados destinados à industrialização, os medicamentos, as peças básicas de vestuário e outros de idêntica natureza são objeto da incidência mediante a imposição de alíquota de menor expressão relativa.

A seletividade da tributação, “uma das técnicas de aplicação da capacidade contributiva”, no dizer de Fernando Lemme Weiss²¹, consiste, segundo o autor, em “característica que só pode estar direcionada aos componentes da dignidade da pessoa humana, mandamento central da Constituição”, refletindo, assim, “o grau de dependência humana do produto tributado.”

Tratando-se, porém, de impostos chamados indiretos, aqueles que atingem o verdadeiro consumidor apenas por repercussão, ou por reflexo, dos efeitos econômicos dos tributos, a incidência desses impostos se estrema dos preceitos da justiça fiscal aplicada aos impostos, visto que a mesma carga tributária incide por igual sobre consumidores (contribuintes) das mais diversas faixas de renda ou, melhor, que revelam as maiores disparidades no que tange à capacidade contributiva.

Vale destacar a dificuldade no estabelecimento de critérios para aferição da essencialidade dos produtos supra mencionados, uma vez que a carga tributária incidente sobre tais impostos tem em vista, em tese, a essencialidade do produto e não o ônus a ser suportado pelo contribuinte. Vale dizer, como se trata, em ambos os casos, de incidência de caráter objetivo, a fixação da alíquota ignora a figura do consumidor final. Visa, tão só, o bem objeto do tributo, tornando-se de extrema dificuldade a mensuração dos efeitos financeiros sobre o contribuinte.

Além disso, diga-se, a essencialidade é um aspecto dinâmico a influir na escolha da alíquota aplicável, tendo em vista que a maior ou menor produção, a escassez conjuntural ou eventual do produto, entre outros fatores, tornam, em certos casos, desatualizada a alíquota. Sabe-se que só um movimento indutor da alteração da alíquota é capaz de ensejar estudos, sempre demorados, de adequação do percentual de imposto a incidir sobre os bens em questão.

8.3 O Princípio da Progressividade do Imposto de Renda

O princípio da progressividade rege a tributação pelo Imposto de Renda, sendo mais apropriado ao imposto incidente sobre a pessoa física. Isto não quer dizer, contudo, que pode ser descartada a progressividade do Imposto de Renda incidente sobre a Pessoa Jurídica, uma vez que também essa forma de incidência mede a capacidade contributiva da empresa.

Consiste a progressividade na incidência da alíquota, que se eleva à medida que aumenta a base de cálculo do contribuinte. Pela primeira vez na história constitucional do país, a nossa Carta magna contempla

²¹ WEISS, Fernando Lemme. *Justiça Tributária. As Renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 52.

em seu texto a progressividade do Imposto sobre a Renda. Paradoxalmente, no ano em que foi promulgada a Constituição, a lei nº 7.713 reduziu as faixas de tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

Assim, o imposto, que incidia sobre faixas de renda superiores a 50% e admitia inúmeras deduções e abatimentos, viu-se reduzida a apenas três faixas, a de isenção, de 15% e de 25%, hoje aumentadas para quatro, além da faixa inicial de isenção. Todavia, as deduções e os abatimentos que aproximavam o imposto dos parâmetros de justiça fiscal mantiveram-se inalterados, o que leva a iniquidades, como, por exemplo, a vedação da dedução dos valores de alugueis para o cálculo da renda tributável. Trata-se de verdadeiro paradoxo para um país, que, apesar da política governamental de habitação, ainda se mostra carente de moradias.

Da mesma forma, há que destacar a injustiça causada pela limitação de descontos referentes às despesas com escolaridade, sejam as relativas às mensalidades pagas às instituições de ensino, sejam as que se referem à compra de material escolar. Essas medidas constituem lamentável retrocesso legislativo em um país que se esforça por estimular a participação das pessoas nas atividades educacionais.

9. Conclusões

A União e as demais unidades da federação estão sempre em busca de novos meios de aumentar sua receita tributária. Poucas vezes se extingue algum tributo ou se reduz o nível de incidência. É, por isso, salutar a preocupação com o estabelecimento de critérios para a fixação de um limite a partir do qual não possa mais sujeitar-se o contribuinte ao poder estatal.

O tema suscita uma série de considerações. Imagine-se, por exemplo, que este controle seja feito exclusivamente pelo Legislativo. Este controle pode falhar, como no caso, por exemplo, de um tributo que recaia sobre determinada espécie de contribuintes que, no cômputo geral, venha a comprometer, seja direta ou indiretamente, por hipótese, 80% (oitenta por cento) dos seus rendimentos. Seria legítima esta exação? Respeitou-se a relação entre a capacidade contributiva e o nível de contribuição individual? O poder público se deu conta da sincronia que deve existir entre o montante arrecadado e as verdadeiras necessidades sociais?

É preciso cogitar-se da criação de meios objetivos através dos quais se torne viável a proteção do contribuinte em face de situações dessa natureza, passíveis de ocorrerem na prática.

A efetiva aplicação do princípio da vedação ao confisco constitui instrumento hábil para barrar a excessiva carga tributária e, juntamente com uma reforma tributária justa e equilibrada, entendida esta no

sentido de atender à compatibilização de recursos orçamentários limitados com distribuição equitativa dos encargos sociais, promover a justiça fiscal no país.

Diante de tal constatação, é válido concluir que

a) O princípio da vedação ao confisco pode ser utilizado, não só para barrar a criação de novos tributos (considerados individualmente) e a majoração dos já existentes, como para limitar a carga tributária como um todo quando esta se mostrar excessiva;

b) A interferência do Poder Judiciário no sentido de limitar a carga tributária, além de não configurar uma agressão aos outros poderes da República, constitui-se um legítimo dever constitucional.

c) A vedação ao confisco, apesar da característica subjetivista de que se reveste, deve ser obedecida. Daí a conveniência do estabelecimento de parâmetros precisos para a investigação de possível violação do princípio;

d) Cabe ao Poder Judiciário assumir posição mais jurídica do que política quanto à apreciação das questões constitucionais-tributárias, posto que “necessidade econômica” ou “razões de Estado” não são argumentos suficientemente válidos para afastar as limitações impostas pela Carta Magna quando a norma imponha à sociedade um peso tributário desproporcional à capacidade contributiva;

e) É de todo conveniente para a economia e para a sociedade o desenvolvimento de estudos com vistas a integrar as empresas informais ao campo das empresas constituídas sob a forma legal; e

f) Entende-se, também, cabível a criação de políticas públicas que visem integrar o território nacional, procurando reduzir as distâncias econômicas que segregam regiões menos desenvolvidas desse imenso país.

Com base nas proposições e nas conclusões acima, é possível afirmar-se que uma política tributária justa é imprescindível à consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no art. 3º, da Carta Magna.

Para finalizar, acredita-se inevitável a constatação de que o tema comporta estudo científico, jurídico e econômico mais profundo. Não restam dúvidas de que ainda há muito por fazer até que a legislação tributária esteja efetivamente comprometida com os direitos e garantias individuais dos administrados.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 15. ed. (ver./atual. Dejalma de Campos). Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça Distributiva, Capacidade Contributiva e a Incompatibilidade com o Estado Liberal*. In: *Matrizes dos Conceitos de Justiça*. POZZOLI, Lafayette e BREGA FILHO (org.). São Paulo: Letras Jurídicas, 2010.

CASALTA NABAIS, José. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*, 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade Contributiva. Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 14. ed, rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988*. São Paulo, Saraiva, 1998.

_____. *Curso de Direito Tributário*, v. 1, 2. ed. (org). Belém: CEJUP, 1993.

CASALTA NABAIS, José. Por um Estado Fiscal Suportável. In: *Estudos de Direito Fiscal*. Portugal: Coimbra: Almedina, 2005.

_____. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998

PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário*, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

RUBIO, David Sánchez. Uma Perspectiva Crítica sobre Democracia e Direitos Humanos. In: *Estado e Constituição. A Internalização do Direito a partir dos Direitos Humanos*. **MORAIS**, José Luís Boldan de e **COPETTI NETO**, Alfredo (org.). Ijuí: Unijuí, 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: RT, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. *Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

WEISS, Fernando Lemme. *Justiça Tributária. As Renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.