

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO

VICTOR HUGO CABRAL DE MORAIS JUNIOR

ASPECTO SOCIAL DA TRIBUTAÇÃO

FORTALEZA - CE
2006

VICTOR HUGO CABRAL DE MORAIS JUNIOR

ASPECTO SOCIAL DA TRIBUTAÇÃO

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará – UFC, como parte dos requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Fco. de Araújo Macedo Filho

FORTALEZA – CE

2006

Dedico esta monografia a Deus porque
Ele é e basta.

RESUMO

Relata a idéia de consecução da justiça social e fiscal através dos tributos. Descreve a tributação como um dos mais valiosos meios de redução das desigualdades sociais, enfatizando a importância do cumprimento da capacidade contributiva, do critério da progressividade e da função extrafiscal dos tributos, isto é, o aspecto social da tributação. Apresenta as conclusões obtidas em relação aos objetivos propostos, para finalizar afirmando que não se pode conceber a tributação com fins meramente arrecadatórios.

Palavras-chave: Tributação, capacidade contributiva, progressividade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	05
1. SISTEMA TRIBUTÁRIO E REGIME BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO	07
1.1 Origem, Conceito, Espécies e Funções do Tributo.....	07
1.1.1 Origem e histórico da tributação.....	07
1.1.2 Conceito e espécies de tributo.....	08
1.1.3 Função dos tributos.....	12
1.2 Aspectos Constitucionais.....	12
1.2.1 Competência Tributária.....	12
1.2.2 Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.....	14
1.2.2.1 Princípio da Legalidade.....	15
1.2.2.2 Princípio da Anterioridade.....	15
1.2.2.3 Princípio da Irretroatividade Tributária.....	16
1.2.2.4 Princípio da Igualdade.....	16
1.2.2.5 Princípio da Capacidade Contributiva.....	17
1.2.2.6 Princípio da Vedação de Tributo com Efeito Confiscatório.....	17
1.2.2.7 Princípio da Liberdade de Tráfego.....	18
1.2.2.8 Princípio da Uniformidade Tributária.....	18
1.2.2.9 Princípio da Não-cumulatividade.....	19
1.2.2.10 Imunidades Tributárias.....	19
1.2.3 Repartição das Receitas Tributárias.....	21
2. O PROBLEMA DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: EFEITOS DELETÉRIOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO	22
3. A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONSECUÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL E JUSTIÇA FISCAL	27
3.1 Capacidade contributiva e Justiça Fiscal.....	29
3.2 Progressividade, extrafiscalidade e Justiça Social.....	37
CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	

INTRODUÇÃO

É sabido de todos que o Brasil, apesar de uma das maiores economias do globo, possui uma concentração de renda somente comparável com os países mais pobres da África. A desigualdade social é tamanha que há quem diga que chega a ferir o princípio da dignidade da pessoa humana, insculpido no art. 1º, III, da Carta Política de 1988.

Contudo, pouco (ou quase nada) se discute que, por aqui, a tributação vem sendo utilizada como instrumento de concentração de renda, agravando o ônus fiscal dos mais pobres, bem como fazendo incidir tantos tributos sobre a classe assalariada (classe média, servidores públicos) que se chega a pensar em confisco. Além disso, trata-se a tributação, simplesmente, na sua finalidade arrecadatória, qual seja, obter receita para prestação de serviços públicos, como educação, saúde, infra-estrutura. Por sua vez, tais atividades estatais são insuficientes, ineficazes e de baixa qualidade, visto que grande parte do arrecadado se destina ao pagamento da dívida pública.

O presente trabalho tem como tema o aspecto social da tributação, configurando-se uma busca de se pensar o problema por uma óptica inversa: é a tributação um dos mais valiosos instrumentos de erradicação da pobreza e de redução de desigualdades sociais. Ou seja, é exatamente pensar no seu tão esperado efeito de melhorar a distribuição de renda.

Dessa forma, propõe-se o estudo em referência a analisar os malefícios de uma tributação sobre o consumo, principalmente, no tocante aos impostos indiretos sobre bens, produtos e serviços, passando por um exame da carga tributária, para, enfim, debater a idéia de uma justiça social e fiscal através dos tributos à luz dos princípios constitucionais.

Traz, como principais objetivos: 1) Despertar o interesse da comunidade, em especial a acadêmico-jurídica, para a função da tributação como instrumento de erradicação da pobreza e de redução das desigualdades sociais; 2) Alertar a

sociedade sobre a situação atual da carga tributária brasileira, com particular referência aos malefícios de uma tributação sobre o consumo que sobrecarrega o contribuinte de fato, sem a devida observância à capacidade contributiva; 3) debater a possibilidade de se melhorar a distribuição de renda a partir dos tributos à luz dos princípios constitucionais, principalmente, o da capacidade contributiva, bem como através do critério da progressividade.

A presente pesquisa utiliza, com a finalidade de atender aos objetivos propostos, como principal fonte de pesquisa, fontes bibliográficas, a considerar: Compêndios de Direito Tributário de leitura corrente, publicações periódicas, artigos jurídicos, localizados em bibliotecas convencionais e na Internet.

Encontra-se o presente trabalho dividido em três capítulos. Inicialmente, o capítulo um, visando subsidiar o restante do estudo, realiza uma análise acerca do sistema tributário. Comenta a origem da tributação; desenvolve o conceito de tributo, arrolando as suas várias espécies; faz referência às suas funções; em segundo momento, enfrenta a questão da competência tributária; explana as limitações ao poder de tributar; e debate o tema das repartições das receitas tributárias.

O capítulo dois trata do problema da carga tributária no Brasil, realizando uma crítica aos efeitos danosos da tributação sobre o consumo que sobrecarrega o contribuinte.

O capítulo três traça um perfil acerca da tributação como meio de se conseguir a realização da justiça fiscal e justiça social, desde que sejam observados o princípio da capacidade contributiva, o critério da progressividade e a função extrafiscal dos tributos.

Por fim, segue a conclusão sobre os resultados alcançados, tendo em vista os objetivos propostos.

1. SISTEMA TRIBUTÁRIO E REGIME BRASILEIRO DE TRIBUTAÇÃO

Que o bem estar do povo seja a lei suprema.

Cícero

1.1. Origem, Conceito, Espécies e Funções do Tributo

1.1.1. Origem e Histórico da Tributação¹

A doutrina diverge quanto à origem precisa dos tributos. É sabido, porém, que Tributo é uma idéia que se perde no tempo, possivelmente, existente em todas as formas de agrupamentos humanos, havendo, assim, desde as primitivas sociedades, uma prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo “Estado” ou por seu chefe, objetivando realizar seus fins sociais, seus gastos e despesas oriundas da vida em sociedade. Assim, as contribuições, em sentido lato, abrangeram desde os pagamentos, em dinheiro ou bens (produtos ou serviços prestados à comunidade), exigidos pelos vencedores das guerras aos povos vencidos até a cobrança entre os próprios integrantes da comunidade, ora como donativos e ajudas, ora como um dever.

No Brasil, o sistema tributário apenas toma forma com o advento do período pós-Império, visto que, durante anos, o Brasil, sendo uma colônia portuguesa sujeita ao regime político e administrativo da Metrópole, desenvolvia, como atividade econômica, basicamente, apenas o extrativismo, sendo restringida a instalação de fábricas, salvo alguns engenhos para o beneficiamento de cana-de-açúcar, arrecadando, pois, apenas os quintos e os dízimos sobre o resultado da atividade extrativa. Somente com a instalação da família real no Brasil, a abertura dos portos às nações amigas e, conseqüentemente, o surgimento da alfândega, passa-se a cobrar as seguintes “taxas”: 15% (quinze por cento) sobre os produtos portugueses, 16% (dezesesseis por cento) sobre os de origem inglesa e 24% (vinte e quatro por cento) sobre os produtos dos demais países.

¹ LUIZ JUNIOR, José; CAFEZEIRO, Márcio Salles. Limitações no poder de tributar. DireitoNet, São Paulo, 13 mar. 2005. Disponível em: <www.direitonet.com.br/artigos/x/19/35/1935/> Acesso em 07 dez. 2005.

Com a Independência, o Brasil, agora, Império dividido em províncias, tinha toda a sua atividade tributária centralizada pela Corte – todos os tributos eram de sua competência – uma vez que as províncias não possuíam qualquer autonomia política ou financeira e não tinham qualquer fonte de receitas.

Em 1834, com a reforma da Constituição Imperial, as províncias ganharam autonomia e surge, então, no Brasil, o típico problema das Federações, a discriminação de rendas, passando-se a procurar definir as fontes de receitas de cada unidade política. Devido a isso, em 1835, foi editada a Lei nº 99 que regulamentou as competências tributárias de cada unidade política. Por essa lei, o Governo Central tinha competência privativa para alguns tributos, as Províncias podiam criar quaisquer tributos e ainda definiam quais eram de competência dos Municípios.

Com a proclamação da República, em 1889, as Províncias foram transformadas em Estados, mas a Constituição de 1891 em nada aprimorou o sistema tributário existente, fazendo com que continuassem em vigor dois pontos falhos, a saber: tributos iguais podiam ser instituídos pela União, Estados e Municípios; e os tributos municipais ficavam ao inteiro arbítrio dos Estados.

Com a Constituição Federal de 1934, os problemas do sistema tributário começam a desaparecer. A competência tributária municipal é definida, bem como é inserido, no Ordenamento Jurídico, o conceito de tributo, eliminando-se a duplicidade de impostos cobrados pelos Estados e União.

A Constituição de 1937 manteve as bases do sistema tributário “natimorto”, implementando modificações apenas no campo das atribuições de competência tributária das entidades políticas. Nas demais Constituições (1946, 1967 e a atual), o legislador tende a manter as idéias centrais da Carta de 1937, modificando algumas competências tributárias dos entes políticos e limitando, cada vez mais, o poder de tributar com a fixação de princípios e direitos do contribuinte.

1.1.2. Conceito e Espécies de Tributo

Antes de qualquer coisa, vale dizer, que o tributo é uma prestação que; a par de nos primórdios da história fiscal, decorrer da vontade do soberano; deve ser hoje exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo, dessa forma, os indivíduos para o custeio das despesas coletivas – atualmente, não apenas as do próprio Estado, mas também as das entidades de fins públicos. Assim, são os tributos receitas derivadas (em contrapartida às receitas originárias, geradas pelo patrimônio público), arrecadadas pelo Estado para arcar com a despesa pública, continuando vivo o sentido de partilha dos ônus estatais entre os contribuintes.

Atualmente, no Brasil, o conceito de tributo se encontra determinado legalmente. O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) define tributo em seu art. 3º que assim dispõe, *in verbis*:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.²

Passemos, pois, a analisar, brevemente, o conceito legal, examinando seus vários elementos, destacando-se:

a) Prestação pecuniária. A pecúnia representa o dinheiro (meios financeiros) de que necessita o Estado para a consecução de seus fins. Esclareça-se, de logo, não mais existir, nos sistemas tributários modernos, o tributo *in natura* – aquele estabelecido sem referência a moeda –, tampouco o tributo *in labore* – pago em serviços ou sobre a atividade profissional. Destaque-se, também, a redundância da expressão “prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, visto que, se a prestação é pecuniária, seu valor só há de poder se expressar em moeda.

b) Prestação Compulsória. O dever de pagar o tributo independe do elemento vontade, sendo assim obrigatório. Não há que se optar pelo pagamento do tributo, mas a ele se submeter.

² BRASIL. **Código tributário nacional e legislação complementar**. Editado por Arnaldo Oliveira Junior. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

c) Prestação Diversa de Sanção. Tributo não é penalidade. Dessa se diferencia por ser a hipótese de incidência do tributo sempre algo lícito. Porém, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, como no caso do rendimento auferido em atividade ilícita que, apesar disso, será tributado, em obediência ao princípio da interpretação objetiva do fato gerador (art. 126, do CTN).

d) Prestação Instituída por lei. Nenhum tributo pode ser exigido sem que a lei o estabeleça, deixando-se claro que a lei instituidora do tributo é, *a priori*, a lei ordinária, salvo nos expressos casos previstos na Carta Magna em que se exige lei complementar. Urge, ainda, ressaltar que o art. 3º do CTN foi modificado parcialmente, pelo advento da Emenda Constitucional nº 32/2001 que previu a possibilidade de instituição e majoração de imposto (espécie de tributo) por meio de Medida Provisória.

e) Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A autoridade administrativa está obrigada ao estrito cumprimento da lei, em relação aos atos que lhe caiba praticar, ou seja, os atos que a autoridade tiver que praticar são vinculados ou regradados, e não discricionários (aqueles praticados pelo administrador público segundo o seu alvedrio, quanto aos critérios de conveniência e oportunidade).

Resumindo, tem-se que, como bem afirma Luciano Amaro³: “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Como fez a Constituição Federal e para não fugir do objetivo do presente trabalho, limita-se aqui a arrolar as espécies de tributo ora existentes no País, a saber:

a) impostos, criáveis pela União, Estados e Municípios, de acordo com a partilha de competência constante dos artigos 153 a 156 da Constituição Federal;

³ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 10ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004; p. 25.

b) taxas, instituíveis pelos mesmos entes citados, em razão de exercício do poder de polícia (fiscalização) ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição;

c) contribuições de melhoria, decorrente de obra pública, também criável pelas mesmas pessoas políticas citadas;

d) empréstimos compulsórios, instituíveis pela União para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública ou guerra externa iminente ou deflagrada, ou para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, mediante lei complementar, segundo o princípio da reserva legal, gravado no art. 154, I, da Carta Magna de 1988;

e) contribuições de intervenção no domínio econômico, também instituíveis pela União e caracterizadas pela finalidade interventiva. É o caso da CIDE sobre combustíveis.

f) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, que visam prover de recursos os órgãos fiscalizadores das profissões no sentido de executar atividade controladora dos profissionais a eles vinculados. Caso das contribuições para OAB, CRC, CREA, etc.

g) contribuições social-previdenciárias ou sociais, que são aquelas que servem para o custeio da seguridade social, por exemplo, PIS/PASEP, COFINS, CSLL.

h) contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, instituível pelos Municípios e pelo Distrito Federal, nos termos vaticinados pelo art. 149-A da Constituição Federal de 1988.

Achou-se por bem não incluir o pedágio – cobrado em razão da utilização de vias conservadas pelos entes políticos – no rol acima, devido à sua natureza controvertida, em que pese a jurisprudência do STF vir decidindo que o mesmo possui natureza jurídica de taxa.

1.1.3. Função dos Tributos

Não se poderia deixar, no presente estudo, de fazer referência às funções dos tributos.

Assim, quando seu principal objetivo é a obtenção de receitas para custear os gastos públicos, diz-se estar aí presente a função fiscal, ou seja, por fiscalidade se entende o tráfego de recursos financeiros dos particulares contribuintes para os cofres públicos, estampando-se, com isso, um nítido papel arrecadatário.

Contudo, no estágio atual, raramente, um tributo (seja ele um imposto ou uma contribuição) é instituído somente como instrumento de carreamento de recursos financeiros para o Estado, podendo até ser esse o seu principal objetivo, mas não o único, uma vez que o tributo é hoje utilizado com o objetivo de estimular certas atividades e setores da economia, desestimular o consumo de alguns bens e produzir as mais diversas conseqüências econômicas. É essa a função extrafiscal dos tributos, buscando-se um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros com interferência no domínio econômico.

Ressalte-se, ainda, que os tributos são também utilizados como fonte de recursos aplicados ao custeio de atividades que, em princípio, não são próprias do Estado, mas este as desenvolve por intermédio de entidades específicas – geralmente, são autarquias – quando o objetivo é esse, fala-se em função parafiscal.

1.2. Aspectos Constitucionais

Passa-se, agora, a estudar o sistema tributário, que se encontra na Constituição Federal, por partes, enfrentando primeiro a questão da competência tributária, para, em seguida, comentar as limitações ao poder de tributar e, por fim, debater o tema da repartição do produto da arrecadação (distribuição de receitas).

1.2.1. Competência Tributária

Sendo o Brasil uma Federação em que, inclusive, os Municípios possuem sua própria esfera de atuação exercida com autonomia, preocupa-se a Carta Magna com dotar de recursos os vários entes políticos para que, assim, cada qual possa atender aos seus relativos gastos, delimitando entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios o poder de tributar.

Assim, tem-se a competência tributária como sendo a aptidão para criar tributos. Todas as pessoas jurídicas de Direito Público têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estipulados pela Constituição. A competência tributária compreende um amplo poder político, no que respeita a criação do tributo e sua amplitude de incidência, englobando, para tanto, a competência legislativa plena. Assim, o ente detentor de competência para instituir um tributo também legisla sobre o mesmo gravame, apesar de se submeter a várias limitações constitucionais.

Ressalte-se, por pertinente, que a competência tributária é indelegável, intransferível e irrenunciável, uma vez que não se pode admitir alterações na Constituição por norma infra-constitucional. Aceita-se, porém, a delegação de capacidade tributária ativa, ou seja, as atividades de arrecadação e fiscalização dos tributos podem ser transferidas a outra pessoa jurídica de Direito Público, consoante se depreende da leitura do art. 7º, do CTN.

A Competência Tributária pode, ainda, ser classificada. Assim, designa-se competência privativa o poder que têm os entes políticos da Federação para instituírem os impostos exaustivamente enumerados na Constituição Federal. Diz-se privativa, uma vez que a própria Carta Magna determina o rol dos impostos relativos a cada ente tributante. Há exclusividade para a União, no tocante aos empréstimos compulsórios e contribuições especiais; para os Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, no pertinente às contribuições previdenciárias cobradas de seus servidores; e para os Municípios e Distrito Federal quanto à Contribuição de Iluminação Pública.

A competência comum é aquela que têm a União, Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituição de taxas e contribuições de melhoria.

Fala-se em competência cumulativa, quando, nos Territórios não divididos em Municípios, à União compete, cumulativamente, os impostos federais, estaduais e municipais. Se o território for dividido em Municípios, só compete à União os impostos federais e estaduais. Também competem ao Distrito Federal, cumulativamente, os impostos municipais e estaduais.

Por sua vez, competência residual é a atribuída à União para instituir impostos diferentes, i.e., sobre situações não previstas, com fato gerador novo e base de cálculo nova, conforme prevê o art. 154, II, da Carta Magna de 1988.

Por fim, há a competência extraordinária, prevista no art. 154, II do Texto de 1988, podendo a União estabelecer, em caso de guerra externa ou em sua iminência, impostos com ampla liberdade de escolha do fato gerador, independentemente, de serem ou não já previstos como de competência de outros entes políticos.

1.2.2. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

Conforme exposto acima, os tributos são criados conforme a competência tributária de cada ente federativo. Contudo, esse exercício do poder de tributar não é irrestrito. A própria Constituição Federal, além de partilhar a competência, fixa várias fronteiras, ora com atenção para os direitos do cidadão, ora no interesse das próprias entidades tributantes.

Assim, as limitações do poder de tributar – como chama a Carta Magna – demarcam os limites ao exercício do poder tributar e, desdobrando-se em princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias, definem a competência tributária dos entes políticos, fixando forma e conteúdo do que pode ser tributado.

Vale dizer que os limites do poder de tributar não se exaurem no acima enunciado, podendo ser encontrados outros requisitos formais e materiais, limites quantitativos e características peculiares de determinados tributos em normas

esparsas de outros capítulos da Constituição, bem como em normas infraconstitucionais, como lei complementar, resoluções do Senado e convênios.

Como dito, tais limitações estão consagradas, essencialmente, nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias, que passa-se a detalhar, de forma sucinta, para não se distanciar do tema do presente estudo.

1.2.2.1. Princípio da Legalidade

Pelo presente princípio é defeso exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça (segundo o entendimento do art. 150, I, da Constituição de 1988 c/c art. 97 do CTN), numa clara relação com os ideais de justiça e de segurança jurídica. Contudo, o conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização legislativa para que o Estado cobre o tributo. É necessário, portanto, que a lei preveja, geral e abstrativamente, os elementos imprescindíveis à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, e, ainda, a sanção, para o caso de descumprimento. Essa definição taxativa das situações tributáveis leva a uma outra expressão da legalidade, que é o princípio da tipicidade tributária.

Saliente-se que a lei apta a instituir tributo é a lei ordinária, salvo o caso de alguns tributos federais (Imposto sobre Grandes Fortunas, Empréstimos Compulsórios e Impostos Residuais) que devem ser criados por lei complementar.

Ressalte-se, por fim, haver exceções para alguns impostos (Imposto de Impostação, Imposto de Exportação, IPI, IOF) e para a contribuição de intervenção no domínio econômico, quanto à observação à regra da reserva de lei formal, devido ao caráter extrafiscal dessas exações, devendo o Executivo definir, em ato administrativo seu, as alíquotas que serão aplicadas, respeitados os limites previamente dispostos.

1.2.2.2. Princípio da Anterioridade

O postulado acima referido determina que nenhum tributo será cobrado no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, nos termos do art. 150, III, “b”, da Constituição Federal de 1988.

O objetivo do princípio é possibilitar um planejamento anual das atividades econômicas, fazendo com que o contribuinte não seja “pego de surpresa”, ou seja, é a preservação do postulado da Segurança Jurídica.

Ressalte-se que o Princípio da Anterioridade foi robustecido pelo legislador constituinte derivado reformador por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, que, ao acrescentar a alínea “c” ao inciso III do art. 150 da Carta Magna, vedou a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que instituiu ou majorou tributo. Tal princípio vem recebendo a denominação de “anterioridade nonagesimal”.

Por fim, é importante salientar que tal princípio não se aplica aos impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações financeiras, extraordinário de guerra, nem aos empréstimos compulsórios para calamidade pública. No caso do período de noventa dias, a exceção também contempla o Imposto de Renda, em vez do IPI.

1.2.2.3. Princípio da Irretroatividade Tributária

A Constituição pretende, com o presente princípio, proibir a aplicação da lei nova, que instituiu ou majorou tributo, a fatos passados, ou seja, manda que a lei deva abranger fatos geradores posteriores à sua edição, nos exatos termos do art. 150, III, “a”, da Carta de 1988.

Assim, a lei tributária que eleja fatos pretéritos, como suporte fático da incidência tributária antes não exigível, está eivada de inconstitucionalidade, por ferir, exatamente, o princípio da irretroatividade.

1.2.2.4. Princípio da Igualdade

Este princípio se apresenta como garantia de tratamento igualitário, pelos entes tributantes, de quantos se encontrem em situações iguais, ou seja, é a vedação da desigualdade entre os análogos e da distinção com base na ocupação ou função do contribuinte, segundo o disposto no art. 150, II, da Constituição. Pretende-se, portanto, evitar, na atualidade, as antes não raras desigualdades discriminatórias de concessão de privilégios a destinatários predeterminados, conforme o cargo ou função ocupada.

Corolário do presente princípio é o da Interpretação Objetiva do Fato Gerador ou Princípio da Cláusula *Non Olet*, pelo qual se deve interpretar o fato gerador com base em aspectos objetivos, não tendo importância elementos ligados à pessoa destinatária da cobrança, ou seja, uma vez realizado o fato gerador, deve-se pagar o tributo. É o caso de renda advinda do jogo do bicho que, apesar da ilicitude da atividade, será tributada.

1.2.2.5. Princípio da Capacidade Contributiva

Como adiante melhor se analisará este princípio, limita-se, no momento, a traçar suas linhas gerais.

Corolário do Princípio da Igualdade, a Capacidade Contributiva; pregando uma graduação de incidência, no concernente à fixação de alíquotas diferenciadas, com o objetivo de promover a justiça fiscal; busca um nível de tributação que permita ao Estado cumprir suas necessidades econômicas, mas sem comprometer o contribuinte com uma tributação excessiva. Em outras palavras, limita o poder de tributar de instituir exações confiscatórias, bem como de onerar rendas mínimas.

1.2.2.6. Princípio da Vedação de Tributos com Efeito Confiscatório

A Constituição Federal estabelece que é defeso aos entes políticos criar tributos de caráter confiscatório, nos termos do seu art. 150, IV. Apesar das dificuldades de se entender o que vem a ser confisco, devido à falta de parâmetros objetivos que delimitem o que vem a ser uma tributação excessiva, há quem (entre

estes, Hugo de Brito Machado⁴) entenda que este caráter tem de ser avaliado em função do sistema, ou seja, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto, cabendo, ainda, ao Judiciário dizer quando um tributo está ferindo o presente postulado.

Certo é que o princípio objetiva evitar que, por meio de tributo, venha o Estado a anular a riqueza privada, em atuação conjunta do princípio em comento com a capacidade contributiva.

1.2.2.7. Princípio da Liberdade de Tráfego

Proíbe-se com este princípio, estabelecido no art. 150, V, da Carta de 1988, que as diversas entidades tributantes estabeleçam, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, limitações ao tráfego de pessoas ou bens, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

O postulado em estudo casa-se com outros princípios constitucionais. Primeiramente, encontra-se em consonância com a liberdade de locomoção admitida no art. 5º, inc. LXVIII. Além de conjugar-se com o princípio da igualdade, uma vez que veda a discriminação de pessoas ou bens, bem como com o princípio da uniformidade, já que veda a União de tributar, de forma discriminatória, os Estados, Distrito Federal e Municípios.

1.2.2.8. Princípio da Uniformidade Tributária

Por tal postulado, deve a União criar tributos federais de forma uniforme em todo o País, ou seja, um tributo federal deve conter a mesma alíquota em todo o território nacional.

Com a defesa da identidade de alíquotas e conseqüente proteção do postulado em questão, estar-se confirmando o Princípio Federativo, uma vez que se

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003; p. 53.

corroborar o entendimento de tratamento paritário dos entes políticos componentes da Federação, proibindo-se uma hierarquização entre eles.

1.2.2.9. Princípio da Não-cumulatividade

Apesar de ser o Princípio ora em estudo demasiado teórico e de difícil compreensão, entende-se relevante conceituá-lo, sucintamente, como sendo aquele que obriga, nos casos de tributo incidente em sucessivas operações, que seja realizada uma espécie de compensação, através de um creditamento contábil dos valores referentes às operações de entrada (crédito) e saída (débito) de produtos. Assim, só há incidência sobre o que for acrescido em cada operação.

Vale ressaltar, ser o princípio da não-cumulatividade de observação obrigatória para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e para os impostos residuais da União.

1.2.2.10. Imunidades Tributárias

A Constituição Federal, além de definir a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conferindo a cada um desses entes poder de tributar, exclui, do campo tributável, certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações sobre as quais se entende não dever incidir determinada exação, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas.

Para esclarecer, traz-se a seguinte definição de Luciano Amaro:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.⁵

⁵ AMARO, Luciano. ob. cit.; p. 148 e 149.

Como se percebe, a imunidade é a exclusão do campo de atuação tributária de situação tributável, através de norma constitucional.

As imunidades encontram fundamento na proteção de certos ideais que a Constituição julga importantes – como a liberdade religiosa e de expressão – fazendo com que eventual capacidade econômica da pessoa a ser tributada seja abstraída, anunciando-se a não-tributabilidade (ou intributabilidade⁶, no dizer do Prof. Eduardo de Moraes Sabbag) das pessoas ou situações imunes.

Por oportuno, é de bom alvitre lembrar que imunidade não se confunde com isenção. A primeira atua no nível da definição de competência, que, ao ser definida pela Constituição, já traz situações excepcionadas. Já a isenção atua no plano de exercício do poder de tributar, consistindo em técnica pela qual a lei tributária, ao descrever o gênero de situações tributáveis, prevê algumas e as revela isentas, ou seja, excepcionadas da norma de incidência.

Passa-se, agora, a analisar as espécies de imunidades, arroladas na Constituição Federal nas alíneas do inc. VI do art. 150.

Na alínea “a”, encontra-se, em razão de os entes tributantes não poderem cobrar impostos uns dos outros, a imunidade recíproca, que visa assegurar e corroborar o equilíbrio federativo do País.

Na alínea “b”, contempla-se a imunidade para templos de qualquer culto. O legislador constituinte, sabedor da condição ser o Brasil um Estado laico, protege a liberdade religiosa, tornando imunes todas as religiões.

Já na alínea “c”, compreende-se as imunidades para Partidos Políticos, Entidades Sindicais de Trabalhadores, Instituições de Educação e Entidades de Assistência Social. As razões dessas imunidades estão ligadas as atividades desempenhadas por cada uma dessas entidades, assim, busca-se difundir a

⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito tributário. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004; p. 43.

liberdade política, proteger os empregados, disseminar ensino e cultura e promover os trabalhos de benemerência, respectivamente.

Por fim, visando a difusão da cultura, da livre manifestação do pensamento e o acesso à informação, tem-se as imunidades, dispostas no art. 150, VI, “d” da Carta de 1988, para livros, periódicos, jornais e papel destinado a sua impressão.

Ressalte-se que as imunidades elencadas nas três primeiras alíneas, por se ligarem às pessoas jurídicas destinatárias, possuem natureza subjetiva. Por sua vez, a arrolada na alínea “d” supracitada, ao atingir bens, tem natureza objetiva.

1.2.3. Repartição das receitas tributárias

Pela distribuição de receitas (dessa matéria cuidam os arts. 157 a 162 da vigente Constituição), divide-se, ou melhor, transfere-se o produto da arrecadação tributária entre as entidades tributantes, ocorrendo tais transferências sempre do governo de maior nível para os de menores níveis, assim, da União para os Estados e Município e dos Estados para os Municípios.

Vale ressaltar que os Estados e Municípios; apesar de participarem do produto da arrecadação dos impostos federais, uma vez que à União foi destinada uma parcela maior de competência tributária; acabam por ficar na dependência do governo central, a quem cabe partilhar as receitas mais expressivas.

Salienta-se, ainda, que as transferências podem ser classificadas em diretas – quando há o repasse direto de parte do arrecadado para determinado governo – ou indiretas – ocorrem mediante a formação de fundos especiais.

2. O PROBLEMA DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: EFEITOS DELETÉRIOS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

Muitas vezes, a legalidade não é justa.

João Eduardo de Souza Varella

Antes de adentrarmos no ponto em que se debaterá a idéia de ser a tributação um dos melhores meios de redução das desigualdades sociais, faz-se mister uma análise da realidade com o fim de se examinar a carga tributária brasileira.

É cediço que o Estado brasileiro, para sobreviver, tem se utilizado da tributação, sem a qual não alcançaria os seus fins sociais. Contudo, deve-se sempre lembrar da sábia lição do Professor Hugo de Brito Machado que afirma:

É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada a ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas.⁷

Ocorre, também, que os meios de consecução de recursos do Estado não são muitos, fato que, frente aos rumos econômicos tomados pelos últimos governos, faz com que cada vez mais ganhe importância a arrecadação de tributos como fonte fundamental para a manutenção do País.

No entanto, se por um lado necessita o ente estatal de recursos para prover segurança, saúde, educação, atualmente, pagar a questionável dívida pública, entre outras despesas, por outro, não pode o sistema tributário querer sufocar o contribuinte, sendo, em não raras vezes iníquo, principalmente, quando se compara a carga fiscal com os serviços prestados à comunidade.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*; p. 36.

Ressalte-se que, conforme a definição de Igor Tenório e José Motta Maia, por carga tributária se entende "...a totalidade de tributos que incidem sobre a comunidade dos contribuintes e que corresponde a uma parcela da renda nacional".⁸

Atentos a isso, hodiernamente, em diversos setores da sociedade, aumentam o sentimento e as reclamações de que o peso e as distorções do sistema tributário são os principais entraves à retomada do crescimento econômico sustentado.

É de se notar o significativo crescimento da arrecadação tributária nos últimos anos, tanto em termos reais, quanto proporcionalmente ao Produto Interno Bruto (PIB). Porém, grande parte desse aumento acaba sendo utilizado para o pagamento da dívida pública, em vez de retornar à sociedade em forma de serviços públicos e investimentos setoriais.

A crescente carga tributária se deve, em grande parte, ao programa de ajuste fiscal, instituído pelos últimos governos, tendo, para tanto, sido criadas contribuições, que nem ao menos são repartidas com Estados e Municípios. É de se ressaltar que as contribuições para custeio da seguridade social, em não raras vezes, não são destinadas ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), órgão incumbido da saúde, previdência social e assistência social, podendo as receitas delas advindas serem desviadas, como já aconteceu quando da compensação da perda de receita do Imposto de Renda Pessoa Física com o aumento de Contribuição sobre Lucro Líquido. Tal entendimento é corroborado pelo Supremo Tribunal Federal que, ao decidir o RE 138.224/CE, entendeu ser bastante que a lei instituidora respeite a vinculação ao fim estatuído na Constituição Federal de 1988 (custeio da Seguridade Social), não havendo necessária vinculação ao órgão.

Além das inúmeras contribuições, o aumento das receitas tributárias se deveu ao aumento das alíquotas e da base de cálculo de tributos já existentes, ocorrendo inclusive aumentos implícitos, como o que ocorreu com a não revisão da tabela do Imposto de Renda, durante anos.

⁸ TENÓRIO, Igor e MAIA, José Motta. Dicionário de Direito Tributário, Forense, 1996.

Nesse diapasão, a carga tributária, em relação ao Produto Interno Bruto, vem experimentando, desde 1986, fortes aumentos, conforme se percebe na tabela abaixo.

TABELA - 1

ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA GERAL: EM US\$ MILHÕES (1986 A 1991)/ R\$ MILHÕES (1992 EM DIANTE)							
ANO	PIB	TRIBUTOS FEDERAIS	TRIBUTOS ESTADUAIS	TRIBUTOS MUNICIPAIS	TOTAL ARRECADAÇÃO	% S/ PIB	CRESCIM. C. TRIBUT. ANO ANT.
1986	337.832	56.386	17.160	2.095	75.641	22,39%	
1987	360.810	55.048	16.015	2.093	73.156	20,28%	-2,11 PONTO PERCENTUAL
1988	371.999	55.542	16.656	2.232	74.430	20,01%	-0,27 P.P.
1989	399.647	58.544	27.613	2.398	88.555	22,16%	2,15 P.P.
1990	398.747	79.352	36.219	3.684	119.255	29,91%	7,75 P.P.
1991	405.679	65.386	29.686	4.781	99.853	24,61%	-5,3 P.P.
1992	355.453	60.437	26.297	3.480	90.214	25,38%	0,77 P.P.
1993	429.968	79.510	25.398	2.971	107.879	25,09%	-0,29 P.P.
1994	477.920	98.199	34.334	4.200	136.733	28,61%	3,52 P.P.
1995	646.192	124.695	53.139	9.024	186.858	28,92%	0,31 P.P.
1996	778.887	139.484	62.980	10.116	212.581	27,29%	-1,63 P.P.
1997	870.743	158.566	69.320	11.305	239.191	27,47%	0,18 P.P.
1998	914.188	181.828	72.070	14.219	268.117	29,33%	1,86 P.P.
1999	973.846	210.691	79.154	15.096	304.941	31,64%	1,98 P.P.
2000	1.101.255	250.302	95.383	16.011	361.696	32,84%	1,53 P.P.
2001	1.198.736	278.599	108.262	16.884	403.745	33,68%	0,84 P.P.
2002	1.346.028	341.007	115.810	19.754	482.361	35,84%	2,16 P.P.
2003	1.556.182	391.052	139.137	22.990	553.179	35,54%	-0,30 P.P.
2004	1.778.193	451.423	168.821	29.905	650.149	36,56%*	1,02 P.P.

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)⁹

Como se percebe, a despeito de algumas quedas, a carga tributária mostra uma tendência ascendente ao longo dos últimos anos, inclusive com mudanças rápidas para patamares elevados, possivelmente, decorrentes da política de ajuste fiscal e da estabilização da economia.

Ademais, segundo estudo, também, do IBPT, a carga tributária, em relação ao PIB, no primeiro semestre de 2005 atingiu os avultantes 39,34%. Para melhor se demonstrar os ditos aumentos, traz-se à luz posicionamento consignado no mencionado trabalho:

⁹ AMARAL, Gilberto Luiz do, OLENIKE, João Eloi e SMIJTINK, Maurício Fernando Cunha. Carga Tributária sobre o mercado interno. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em 30 jan. 2006.

Comparando o primeiro semestre de 2005, com o mesmo período do ano anterior, houve crescimento nominal da arrecadação tributária de 14,92% (ou R\$ 46,92 bilhões) e variação real de 7,36% (IPCA, correspondendo a R\$ 24,78 bilhões).¹⁰

Sem dúvidas com o crescimento real da arrecadação na ordem de R\$ 24,78 bilhões, percebe-se a enorme vontade arrecadatória do Estado brasileiro. A título de nota, em outro estudo, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário traz a informação que o contribuinte trabalhou, no ano passado, até o dia 20 de maio somente para pagar tributos exigidos pelos entes políticos, destinando, aproximadamente, 38,35% do seu rendimento bruto aos cofres públicos.¹¹

Tal carga tributária, se comparada com a de outros países, pode não ser considerada tão alta, mas acaba por ser demasiadamente elevada, visto que, no Brasil, a tributação recai em grande parte sobre as classes sociais menos favorecidas, bem como porque pouco se investe nos serviços públicos essenciais.

Assim, além da elevada carga fiscal, em face da deficiência dos serviços públicos, os contribuintes ainda têm que gastar cada vez mais com serviços privados semelhantes àqueles que deveriam ser prestados pelo poder público.

Por outro lado, não se pode deixar de falar que, no Brasil, aproximadamente, dois terços dos tributos cobrados incidem sobre o consumo – tributação essa já inclusa no preço dos produtos e serviços (PIS, COFINS, ICMS, IPI, ISS e CPMF) – e apenas um terço sobre a renda e o patrimônio.

Ademais, embora exista determinação constitucional – art. 150, § 5º, da Constituição Federal de 1988 – no sentido de que sejam determinadas medidas para o esclarecimento acerca dos tributos incidentes sobre mercadorias e serviços, a população, desconhecendo o peso da tributação sobre o consumo, acaba pagando

¹⁰ AMARAL, Gilberto Luiz do e OLENIKE, João Eloi. Carga Tributária Brasileira – Primeiro Semestre de 2005. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em 30 jan. 2006.

¹¹ AMARAL, Gilberto Luiz do. OLENIKE, João Eloi. Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em 30 jan. 2006.

todos os ditos tributos “indiretos”, uma vez que muitos impostos e contribuições se encontram embutidos nos preços finais dos bens consumidos.

Ora, tributar mais fortemente o consumo gera um sistema completamente injusto, uma vez que pobres e ricos pagam o mesmo valor ao comprar um pacote de biscoitos, por exemplo. Contudo, quem ganha até dois salários mínimos gasta, aproximadamente, 27% do que percebe em impostos sobre o consumo, contra os apenas 7,34% das pessoas que recebem mais de 30 salários mínimos, segundo dados do IPEA – POF/IBGE (1996).

Ocorre, ainda, que essa carga incidente sobre o consumo dá ensejo ao surgimento do fenômeno de transferência de encargos, existente entre os impostos indiretos, como ICMS e IPI, em que o gravame acaba por incidir no contribuinte de fato e não sobre quem, realmente, realizou o fato gerador – contribuinte de direito.

Diante do exposto, percebe-se que a tributação sobre o consumo sobrecarrega o produto, comprimindo, assim, a sua procura, dificultando a produção, diminuindo a oferta de emprego e prejudicando o crescimento econômico.

Por fim, lesa o mercado interno e a produção ao reduzir a capacidade de consumo das famílias das classes média e baixa.

3. A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONSECUÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL E JUSTIÇA FISCAL

Justiça é o propósito constante e contínuo de dar a cada um o que é seu.

Justiniano

Passadas as necessárias digressões acima, busca-se agora demonstrar que a tributação é um dos melhores instrumentos para se conseguir chegar a uma melhor distribuição da renda nacional, realizando-se, assim, as tão esperadas justiça fiscal e justiça social.

Para tanto, faz-se mister, desde logo, alguns esclarecimentos conceituais.

Por justiça social se entende a forma de se conferir a cada membro da sociedade os direitos sociais do homem e do cidadão, sujeitando o Estado a realizar tais direitos, conforme preceituam as Constituições. A justiça social traduz, assim, um ideal de igualdade social, exigindo-se, para isso, uma maior intervenção estatal na efetivação de direitos do cidadão previstos na Constituição. Essa necessária intervenção do Estado com realização de direitos é devida à falta de distribuição de renda decorrente do liberalismo, fazendo com que se defenda a tese intervencionista a fim de que o Estado redistribua a riqueza através da tributação progressiva e extrafiscal.

Para Ricardo Lobo Torres, como meios de consecução da justiça social estão: a distribuição de renda e a garantia do mínimo existencial como direito subjetivo¹². Assim, pretende-se retirar riqueza daqueles que detêm posses para redistribuí-las aos cidadãos menos afortunados através do fornecimento de direitos sociais, como saúde, moradia, educação, etc.

¹² TORRES, Ricardo Lobo, *Justiça Distributiva: Social, política e Fiscal*, in RDT nº 70, p. 28 apud ZILVETI, Fernando Aurelio, *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 122.

A justiça social, na tributação, se traduz por meio da extrafiscalidade, tendo ainda como aliada o critério da progressividade, para garantir receitas ao Estado para execução das políticas sociais.

Na Constituição Federal de 1988, a justiça social se encontra estampada na busca pela promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, por meio da concessão de incentivos fiscais, nos termos de seu art, 151, I; nas contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas (art. 149); na possibilidade de tributação das grandes fortunas (art. 153, VII), infelizmente ainda não regulamentada; na progressividade do imposto de renda e do imposto predial e territorial urbano (artigo 153, III, § 2º, I e artigo 156, I, § 1º c/c 182, § 4º, II); e nas contribuições para o custeio da seguridade social (art. 195).

Dessa forma, a justiça social sugere a utilização dos tributos com fins de redistribuição da riqueza, numa busca de realização da igualdade por meio de normas de cunho essencialmente social.

Não obstante, considera-se justiça fiscal um dos meios mais eficazes de se concretizar os direitos fundamentais positivados, sendo sua melhor expressão a capacidade contributiva. Ressalte-se que, para existir igualdade e justiça na tributação, a capacidade contributiva deve estar associada a outros preceitos da Constituição, que exijam da administração tributária o respeito ao mínimo existencial do contribuinte.

No art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, encontra-se firmado o princípio da capacidade contributiva, que estabelece a justiça fiscal por meio de uma legislação tributária que distribua a carga fiscal de modo igualitário, poupando aquele que possui menos, na medida de suas necessidades básicas. É, pois, princípio dos mais importantes porque limita o poder de tributar com a reunião de direitos humanos fundamentais.

É de bom alvitre que se diga que a igualdade na tributação deve ainda ser entendida como universalidade da tributação, ou seja, todos os indivíduos com

capacidade de contribuir devem ser tributados sem consideração de sua pessoa; devem também sofrer tributação as unidades econômicas sejam quais forem suas formas jurídicas; como também não deve haver nenhum privilégio para determinados grupos.

A igualdade pressupõe, ainda, comparação, devendo, dessa forma, existir normas, em sentido lato, com a adoção de critérios valorativos para identificação da capacidade contributiva e, conseqüentemente, para uma realização plena da justiça fiscal.

A aplicação da igualdade na tributação guarda, como fundamento, o respeito à igualdade individual e a proteção do contribuinte de uma tributação excessiva (confiscatória).

Vale trazer à tona a lição de Fernando Aurélio Zilveti, que afirma:

A igualdade no direito tributário situa-se na pessoa do cidadão, na igualdade material dos tributos individualizados. A correta aplicação da igualdade é feita, então, da seguinte forma: toma-se, primeiramente, um determinado tributo, utiliza-se da igualdade com a função de proteção do cidadão e, verificada no fato gerador, determinado por lei, a efetiva capacidade contributiva do cidadão, constata-se a realização da justiça fiscal.¹³

Dessa forma, a justiça fiscal ocorre com a efetivação da capacidade contributiva, que, por sua vez, deve ser entendida como princípio central, pelo qual deve-se nortear a construção de um sistema tributário justo, manifestando-se por meio dos princípios da igualdade e da progressividade.

Com a finalidade apenas de se melhor demonstrar a consecução da justiça social e da justiça fiscal, apesar de não se acreditar em divisões estanques nem entre elas, tampouco entre seus critérios e princípios norteadores – há autores, contudo, que entendem não haver ligação entre a capacidade contributiva e a progressividade –, passa-se, agora, a analisar cada qual mais detalhadamente.

3.1. Capacidade Contributiva e Justiça Fiscal

¹³ ZILVETI, Fernando Aurelio, *op. cit.*, p. 126.

O princípio da capacidade contributiva traz a idéia de que cada cidadão deve contribuir para os gastos estatais na adequada proporção de suas posses. Isso significa dizer que os gastos públicos devem ser divididos, proporcionalmente, entre os contribuintes, na medida em que tenham usufruído riqueza.

Entende-se, ainda, como o rateio eqüitativo das despesas estatais na razão da capacidade individual de suportar o encargo fiscal. É, pois, instrumento de realização da igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, conforme a capacidade individual para arcar com o gravame tributário, razão pela qual considera-se o princípio da capacidade contributiva um corolário do princípio da igualdade.

Ponto fundamental para a consecução da justiça fiscal através da capacidade contributiva é o fato de que esta se traduz, também, na necessidade de se isolar a porção necessária à sobrevivência do cidadão-contribuinte, da porção sujeita à incidência da tributação, que será utilizada no custeio dos gastos públicos.

Essa porção necessária à sobrevivência já pode ser entendida como ensaio de mínimo existencial, que vem, realmente, a ser a menor quantia de renda necessária para que o contribuinte sobreviva com dignidade. É preciso, pois, que a tributação não fira direitos fundamentais, como o direito à alimentação, educação, saúde, habitação, entre outros que deveriam ser atendidos com a fixação do salário mínimo, estabelecido no art. 7º, IV, da Constituição Federal de 1988.

Assim, somente o excedente ao mínimo existencial ou vital estaria passível de tributação. Assim, como afirma Roque Antonio Carrazza, “A tributação por via de imposto de renda deve, pois, deixar intocado o *mínimo vital* do contribuinte, isto é, aquela porção de riqueza que lhe garante, e a seus dependentes, uma existência digna de cidadão.¹⁴”

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18ª ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 104.

Logo, como o mínimo existencial não está disponível para o pagamento de tributos, não possui capacidade contributiva aquele que somente ganha o mínimo existencial ou menos.

Além da garantia do mínimo existencial do cidadão com o fornecimento de direitos sociais pelo Estado, é ainda de se considerar, na tributação, as despesas pessoais e familiares com as necessidades básicas, em alimentação, vestuário, habitação, educação e saúde. Somente após a satisfação dessas necessidades elementares, pode o excedente da renda ser tributado pelos entes políticos.

Historicamente, quando as preocupações sociais, nos países europeus, tomam forma mais intervencionista a partir da segunda metade do século XIX, passou-se a buscar uma atenuação das desigualdades sociais, mediante a estipulação do mínimo existencial. Dessa forma, ficou estipulado que quem não possuísse condições mínimas de prover seu sustento com dignidade, estaria isento da obrigação de pagar tributos, e ainda receberia do Estado a garantia do direito a um auxílio social e econômico. Tal prescrição se desenvolveu, em especial, na Alemanha, onde encontrou preceptores, como Klaus Tipke.

Vejamos, pois, o pensamento de Tipke que se encontra consagrado no excelente estudo de Fernando Aurelio Zilveti:

Tipke propõe, também, que o mínimo existencial pessoal esteja integrado numa tarifa, que opere diretamente na redução da base de cálculo. Para ele, tecnicamente, a aplicação dessa tarifa seria a forma mais adequada para atender ao princípio da capacidade contributiva. Com efeito, tanto uma pessoa de posses como aquela sem elas, têm necessidades básicas comuns, como alimentação, vestuário, moradia, etc., porém disponibilidades diferentes. Assim, a simples aplicação do que chamamos de tabela mínima de isenção (*Nullzone*) permite que o imposto atinja, também, a renda indisponível de determinados contribuintes, ao passo que, segundo a sugestão de Tipke, a fixação de um mínimo existencial, aplicado diretamente à base de cálculo do imposto, variável de acordo com a renda e os gastos pessoais e familiares, atenderia adequadamente a capacidade contributiva.¹⁵

Percebe-se, pois, a perfeita sintonia entre a aplicação do mínimo existencial e a obediência ao princípio da capacidade contributiva.

¹⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio, *op. cit.*, p. 207.

No Brasil, um dos primeiros a mencionar a doutrina do mínimo existencial foi Rui Barbosa, que lembrava a necessidade de excluí-lo da incidência da tributação, isentando as classes menos favorecidas da obrigação de pagar tributos. Assim afirmou Rui Barbosa:

Nesse ponto já toquei em outro lugar, declarando que considero absoluta a necessidade de não submeter à ação do imposto direto o mínimo necessário à existência (*Existenzminimum*) nas classes mais desfavorecidas. Certamente esse mínimo, se o quisermos determinar precisamente, é uma incógnita muito variável. Mas há possibilidade de apreciações aproximativas, que financeiros e legisladores têm considerado suficientes, para dar satisfação, ao menos relativa, às exigências de equidade.¹⁶

Ainda entre os juristas brasileiros, Ricardo Lobo Torres se esforça em favor da justiça fiscal, contudo apesar disso, o mínimo existencial não se encontra expresso na Constituição Federal de 1988, necessitando de uma interpretação conjunta com outros princípios constitucionais, como a liberdade, a igualdade, a livre iniciativa e os direitos fundamentais do homem.

Dada, como visto, a importância do mínimo existencial como meio indispensável para o cômputo da capacidade contributiva do membro da sociedade, é preciso definir o que é indispensável para um indivíduo para a sua sobrevivência e de sua família. São necessários mecanismos de quantificação e avaliação das necessidades básicas dos contribuintes, com redução da base de cálculo e deduções com gastos específicos.

Tarefa política, para determinados doutrinadores, a determinação do mínimo existencial, no Brasil, é garantida pela Carta Magna, principalmente, nos artigos que dispõem acerca dos direitos fundamentais, do trabalho e dos direitos sociais. Assim, deveria sua aplicação propiciar boa educação, saúde, bem como uma política de investimentos que erradicasse a pobreza.

Contudo, ao invés de se concretizar o mínimo vital, atendendo a capacidade contributiva dos cidadãos e evitando a tributação de quem não possui

¹⁶ BARBOSA, Rui, *Obras Completas de Rui Barbosa*, Relatório do Ministro da Fazenda, v. XVIII, 1891, tomo III, Rio de Janeiro, MEC, 1949, p. 62 *apud* ZILVETI, Fernando Aurelio, *op. cit.*, p. 213.

condições suficientes para o próprio sustento, em países como o Brasil a tributação tende a agravar a desigualdade com aumento da pobreza, uma vez que nem ao menos os direitos sociais básicos são atendidos.

Dessa forma, embora a Constituição de 1988 preveja, ainda que de modo indireto, o mínimo existencial, quando determina a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica, ao não se obedecer o preceito em sua integralidade, faz-se com que as classes baixa e média não adquiram condições de participar da mobilidade social, o que feriu a utilização da tributação como instrumento de redistribuição de renda.

A par do exposto, tem-se que o mínimo existencial informa o princípio da capacidade contributiva, garantindo ao cidadão o direito de apenas sofrer tributação da parcela líquida de sua renda, o que representa praticar justiça fiscal, quando se respeita a capacidade contributiva.

Vale ressaltar que a tributação, consoante o mínimo existencial, está em pleno acordo com o disposto no art. 145, § 1º, da Constituição de 1988, que adiante se detalhará.

A capacidade contributiva foi cada vez mais se afirmando como princípio jurídico de grande valor, especialmente, quando se trata de igualdade tributária. Passa, então, a se encontrar positivada na vigente Constituição Federal, artigo 145, § 1º, servindo para orientar o legislador, mas não só esse, a graduar os tributos segundo a aptidão de quem os deve pagar.

Antes disso, contudo, o princípio da capacidade contributiva esteve previsto já na Constituição do Império, que em seu art. 179, inciso XV, dispunha:

Art. 179 – A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte:
(...)

XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.¹⁷

Percebe-se, pois, que não se podia exigir contribuições que excedessem as possibilidades do povo, nem que fossem desproporcionais com as riquezas do contribuinte, exercendo, assim, a justiça e a igualdade.

O mesmo princípio foi também positivado na Constituição de 1946, prevendo seu art. 202:

Art. 202 – Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.¹⁸

O claro dispositivo prescinde de explicações, cabendo apenas salientar que há quem entenda que o mesmo não se dirigia apenas ao legislador, mas também ao juiz, devendo, pois, o intérprete da norma checar a obediência à capacidade contributiva, tanto por parte do legislador, quanto por parte da administração.

Apesar do silêncio da Constituição de 1967, alguns doutrinadores entendiam que o princípio em questão era previsto como uma garantia individual respaldada pelo art. 150, § 35, que previa:

Art. 150 – A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade de direitos concernentes à vida, à liberdade e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
§ 35. A especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos decorrentes do regime e dos princípios que ela adota.¹⁹

Com o sentido de que nenhum cidadão pode sofrer uma tributação acima de sua capacidade contributiva, essa volta à condição de princípio constitucional positivado com a Carta Magna de 1988, que prevê em seu art. 145, § 1º:

¹⁷ BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Imperio do Brazil**. Rio de Janeiro, 1824.

¹⁸ BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1946.

¹⁹ BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, 1967.

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

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultados à administração tributária, especialmente para conferir a esses objetivos, identificados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.²⁰

O princípio inserto no parágrafo primeiro do artigo 145 há de ser interpretado de forma que não deixe dúvida nenhuma acerca de sua aplicação no direito pátrio, como instrumento de limitação do poder de tributar e de efetivação da justiça fiscal. Ressalte-se, contudo, ter sido o constituinte infeliz na redação do dispositivo em comento, uma vez que, ao tentar regular várias formas de aplicação do princípio, tornou o texto confuso e de aplicação complicada. Não obstante, passa-se a analisá-lo.

A expressão “capacidade econômica”, utilizada pelo constituinte no intuito de indicar que os impostos devem ser graduados em sua observância, gerou grande polêmica, na época da promulgação da Carta de 1988, havendo doutrinadores que diferenciavam capacidade econômica de capacidade contributiva.

Ocorre que a Constituição de 1988 se limita a alegar a capacidade econômica como princípio a ser empregado quando da criação ou graduação dos impostos.

Tal discussão, contudo, parece não merecer mais muita atenção, uma vez que, a priori, a utilização da dita expressão parece ser apenas uma imperfeição lingüística do constituinte, mas, a bem da verdade, é mero emprego de sinonímia. Nesse sentido já se manifestou Roque Antonio Carrazza, que afirma:

Estamos percebendo que, no Brasil, *capacidade contributiva* é o mesmo que *capacidade econômica*. Conquista do Estado Moderno, ajuda a realizar a justiça fiscal, porque tem por escopo fazer com que cada pessoa colabore com as despesas públicas na medida de suas possibilidades.²¹

²⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 89.

Conclui-se, dessa forma, que capacidade econômica do contribuinte é análoga à capacidade contributiva, englobando, assim as condições pessoais e a riqueza do contribuinte para que se verifique a obediência ao princípio em comento.

A não menos polêmica cláusula “sempre que possível” parece, *prima facie*, referir-se tanto ao caráter pessoal como à graduação dos impostos. Contudo o que pretende o constituinte, de certa forma, é que seja dada preferência aos impostos diretos sobre os indiretos.

Para os que questionam o uso da expressão como faculdade do destinatário de respeitar ou não a capacidade, não se vislumbra é como não entender que a norma que determina o respeito ao princípio da capacidade contributiva não seja auto-aplicável e imperativa, visto que não há ressalvas ao princípio da igualdade. Ou seja, é o respeito ao princípio imperativo, pois a norma constitucional é auto-aplicável, não havendo margem para discricionariedade.

A cláusula “sempre que possível” indica que nem sempre os impostos poderão ser diretos e pessoais. Assim, a graduação de acordo com a capacidade contributiva deve sempre existir, salvo quando a impossibilidade decorre diretamente da natureza do imposto, visto que nos impostos indiretos não se pode falar em pessoalidade – quem paga é o contribuinte de fato –, ficando a identificação da capacidade contributiva prejudicada.

A expressão “caráter pessoal” direciona o legislador para, quando a natureza da tributação permitir, que dê preferência à instituição de imposto pessoal, que tem como destinatário a pessoa e a riqueza por ela adquirida. Nesse caso, é mais fácil a identificação da capacidade contributiva, devendo o Estado se limitar a tributar somente o excedente ao mínimo existencial. Dá-se, então, por ordem constitucional, preferência aos impostos diretos, mais apropriados à graduação, segundo a capacidade contributiva.

Por sua vez, “graduados” significa a formação de uma escala que permita que se tribute mais alguém e menos outrem, observando-se a capacidade

contributiva de cada um. Infere-se, também, daí, uma íntima ligação entre a progressividade e a capacidade contributiva.

Ressalte-se, por oportuno, que a graduação, de acordo com a definição de alíquotas únicas ou variáveis, progressivas conforme a riqueza de cada contribuinte, pode indubitavelmente contribuir para uma redistribuição de renda, desde que, é óbvio, observe-se a capacidade do contribuinte e que não seja a tão ponto elevada que gere confisco.

A frase “...facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” ordena a administração fazendária, naquilo que for possível realizar, nos termos da lei e respeitados os direitos do cidadão, por meio de seus atos diretos ou através de agentes, avaliar o caráter pessoal, gradual, e a capacidade do contribuinte, buscando o bom emprego da igualdade na tributação.

Diante do exposto acerca da capacidade contributiva, pode-se concluir que essa realiza a justiça fiscal, que deve ser buscada sempre que o Estado distribua a carga de suas despesas, na medida em que se dá mais efetividade para conceitos informadores do próprio princípio em questão, como o mínimo existencial, garantindo, assim, ao cidadão o direito de somente contribuir para as despesas públicas na proporção de sua capacidade.

3.2. Progressividade, Extrafiscalidade e Justiça Social

A progressividade, como critério de fixação de alíquotas em que essas são variáveis dependendo do tributo, já vem há muito sendo utilizado.

Segundo Rubens Gomes de Sousa, a progressividade pode ser classificada em simples e graduada. O autor assim dispõe:

Progressão simples é aquela em que cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda matéria tributária. Progressão graduada é aquela em que cada

alíquota maior calcula-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois somar todos esse resultados parciais para obter o imposto total a pagar.²²

É mister também que se diferencie progressividade de proporcionalidade. Distinguindo de maneira ímpar, afirmou Carrazza:

Lembramos, de passagem, que a *progressividade* não se confunde com a *proporcionalidade*. Esta atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. É claro que, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais forte for maior do que a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais fraco, o *quantum debeatur* do primeiro será maior. Mas isto desatende ao princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, *em proporção*, o mesmo imposto. Não se está levando em conta a capacidade econômica de cada qual. Na tentativa de nos fazermos entender melhor, figuremos o seguinte exemplo: se alguém ganha 10 e paga 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de cálculo). Apenas, o sacrifício econômico do primeiro é incontavelmente maior. De fato, para quem ganha 10, dispor de 1 encerra muito maiores ônus econômicos do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100 pague 25.²³

Percebe-se, então, que a progressividade é o melhor meio de se afastarem da tributação as injustiças, vedadas pela própria Constituição de 1988. Logo, para se atingir a igualdade tributária, faz-se necessário que o sistema tributário brasileiro seja informado pelo critério da progressividade.

Historicamente, parecer ter a progressividade sido utilizada primeiramente, ainda nas colônias dos Estados Unidos, como acessório dos impostos sobre o patrimônio.

No século XIX, a teoria foi desenvolvida no sentido de graduar a obrigação de arrecadação, sendo criticada por poder levar a exação a ter efeito confiscatório. Já no final do século, começa a ser entendida como arma capaz de distribuir a riqueza entre a classe operária.

²² SOUSA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo, 1975, p. 171. *apud* ZILVETI, Fernando Aurelio, *op. cit.*, o. 168.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p.

A progressividade passa, então, a ser largamente utilizada como instrumento de política social arrecadatória. Na Europa e no Brasil, utiliza-se a progressividade para impostos pessoais, sujeitos à igualdade e à limitação ao confisco.

Nas Constituições brasileiras, a progressividade já se fazia presente na Carta de 1934, que previa que o imposto sobre herança e legado fosse progressivo. Dizia o texto constitucional, em seu art. 128:

Art. 128. Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado.²⁴

Na Constituição Federal, em vigência, a progressividade é prevista, expressamente, sendo facultado ao legislador graduar determinados impostos conforme o critério da progressividade, como ocorre com o imposto de renda e com o imposto predial e territorial urbano. Dispõe a Constituição:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III – renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

.....
Art. 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbano;

(...)

§ 1º. Sem prejuízo da progressividade no tempo que se refere o artigo 182,

§ 4º, II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.²⁵

Citado pelo art. 156, o art. 182 da Carta Magna trata da progressividade do imposto predial e territorial urbano, como ferramenta de política urbana, para pressionar o proprietário de solo urbano não utilizado, ou subutilizado, a promover o adequado aproveitamento, evitando-se, assim, a especulação imobiliária. Diz o dispositivo:

²⁴ BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1934.

²⁵ BRASIL. Constituição (1988). *op. cit.*

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, ter por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 4º. É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

(...)

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;²⁶

Percebe-se dos artigos 156 e 182 o escopo do constituinte de instigar o cumprimento da função social da propriedade, mediante a aplicação da progressividade extrafiscal, além da progressividade fiscal, auferida essa em função do próprio imóvel, obediente ao princípio da capacidade contributiva.

A progressividade extrafiscal do imposto predial e territorial urbano, atingindo seu objetivo de exercitar a função social da propriedade, considerando que o plano diretor leva em consideração os vários aproveitamentos da propriedade, segundo critérios de racionalização do uso do solo, pode e deve ser instrumento de extrafiscalidade.

A progressividade é, ainda, meio para se chegar a uma tributação justa, visto que impostos com alíquotas crescentes em função do aumento da sua base de cálculo (alíquotas progressivas) levam em consideração que o sacrifício suportado pelos contribuintes de menor renda é maior do que o daqueles que detém maior renda (motivo pelo qual deve-se tributar mais quem ganha mais). Ademais, a progressividade permite uma diminuição da desigualdade econômica existente entre as pessoas, à medida que ajuda os pobres a ingressarem no plano social e, assim, passarem a ser cidadãos com plenos direitos.

A progressividade, ao redistribuir riqueza, é meio de consecução da justiça social, visto que esse critério ajuda na redução das desigualdades sociais e econômicas, defendendo a democracia.

²⁶ Idem, *Ibidem*.

O compromisso da progressividade com a redistribuição de renda decorre do incontestável agravamento da tributação sobre determinadas fontes de riqueza.

Vale ressaltar, também, que a progressividade atinge ainda um objetivo regulatório extrafiscal, através da pressão sobre determinadas atividades em certas circunstâncias econômicas, como quando se verifica que a progressividade sobre o imposto predial e territorial urbano estimula investimentos no setor de construção civil e desestimula a especulação imobiliária, ou quando tributos progressivos possibilitam uma menor concentração de bens de raiz. O objetivo principal dessa tributação sobre o patrimônio é, realmente, o de evitar a especulação imobiliária nas cidades carentes de moradias para as populações de baixa renda. Interessante dizer também que essa progressividade não onera a renda ganha, mas a renda acumulada – já anteriormente tributada por outros encargos fiscais – o que, em si, já faz com que se redistribua renda.

Exerce, assim, o Estado função, por meio de normas com objetivo social, de redistribuir a renda ou o patrimônio, como no imposto de renda progressivo, no imposto sobre patrimônio ou sobre heranças.

Percebe-se, ainda, a existência de vínculo entre a progressividade e a capacidade contributiva, por sinal ligadas em boa parte das Constituições atuais, existindo quem entenda que não há como respeitar a capacidade contributiva sem a progressividade, sua decorrente lógica.

Ora, a progressividade é utilizada para gravar mais aqueles que detém mais, ajudando a remover os obstáculos de ordem econômica e social, fazendo com que se alcance a igualdade na tributação por meio da redistribuição de riquezas. Ou seja, objetiva a progressividade alcançar a igualdade social, através da redistribuição de renda, em sistemas constitucionais de cunho nitidamente social com Estados intervencionistas, que realizam a chamada justiça social.

Progressividade é, portanto, um critério que aplica a maior alíquota àquele que tem melhores condições econômicas para concorrer com as despesas do

Estado. Este, por sua vez, redistribui a riqueza para atender aos direitos sociais de todos, em especial, das pessoas mais desfavorecidas.

A progressividade, assim, não contraria o princípio da igualdade, tampouco o da capacidade contributiva. É, na verdade, importante instrumento de redistribuição de riquezas, contribuindo em muito no exercício da Justiça Social. É de bom alvitre, no entanto, alertar que esta redistribuição de riqueza deve sempre obedecer critérios bem delimitados de arrecadação e aplicação dos recursos em políticas sociais (investimentos em serviços públicos essenciais e em infraestrutura), não se podendo cogitar da sua aplicação com fins meramente arrecadatários.

Por fim, aceita-se a progressividade como forma de redistribuição de renda, desde que seja usada para fins de política social e se respeite o mínimo existencial – a tributação somente deve incidir após satisfeitas, com a renda do contribuinte, suas necessidades básicas com alimentação, saúde, educação, moradia, vestuário, etc, isto é, somente o excedente deve sofrer tributação. Ademais, a progressividade não pode assumir caráter confiscatório, sob pena de inconstitucionalidade.

Visto como a progressividade pode realizar a tão esperada justiça social e quão ligada está ao conceito de extrafiscalidade, passa-se a discorrer sobre esta e como através dela se realiza a justiça social.

É sabido que o Estado impõe aos seus cidadãos o dever de contribuir para o custeio de seus gastos, no entanto, este poder de tributar está, como visto, condicionado à capacidade contributiva e à igualdade.

Entretanto, é também por meio da extrafiscalidade que o Estado pratica justiça social. O Estado, assim, proporciona justiça, não raras vezes, através da extrafiscalidade, exigindo-se a intervenção do poder público para incentivar ou desincentivar atividades econômicas. Ou seja, há extrafiscalidade, quando, em nome do interesse coletivo, ocorre aumento ou diminuição de alíquotas e/ou de bases de

cálculo, com principal escopo de levar os contribuintes a fazer ou deixar de fazer algo.

A extrafiscalidade é ainda uma forma de classificação dos tributos, segundo a sua finalidade, de instrumento destinado ao desenvolvimento de determinada política social intervencionista.

Essa função da extrafiscalidade de indução do cidadão a determinadas práticas, conforme a política estatal, pode ser verificada desde o império.

Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza, em nota de rodapé, afirma:

[...] extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos).

Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (p. ex., instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais manifestam-se sob a forma quer de *imunidade* (v.g., imunidade de ICMS às exportações de produtos industrializados), quer de *isenções tributárias* (p. ex., isenção de IPI sobre as vendas de óculos).

.....

Já que aqui estamos, a extrafiscalidade também se manifesta por meio de *desestímulos fiscais*, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob o aspecto político, econômico ou social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitado, evidentemente, o *estatuto do contribuinte* [...]. Exemplificando, a fixação de alíquotas altíssimas para o imposto de importação quando incide sobre produtos voluptuários (e.g., perfumes), mais do que aumentar a receita tributária, visa a inibir a aquisição destes produtos e, não raro, proteger a indústria nacional.²⁷

Como se percebe do trecho transcrito, a extrafiscalidade é utilizada, assim, para estimular ou desestimular condutas, buscando-se finalidades de política econômica ou social.

A extrafiscalidade, visando o desestímulo, ocorre, por exemplo, na área da saúde, com a pesada tributação sobre produtos considerados nocivos, como a

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio, *ob. cit.*, pp. 741 e 742.

bebida alcoólica e o cigarro, desestimula-se, dessa forma, o consumo com pesadas alíquotas. Há também indiscutível extrafiscalidade no caso já citado do IPTU progressivo, que desestimula a especulação imobiliária.

Em sentido contrário, o Estado estimula determinados comportamentos ou atividades econômicas que julga conveniente do ponto de vista social ou econômico. Assim, isenta produtos básicos (isenção de gêneros alimentícios constantes da cesta básica), ou isenta de impostos, por interesse geográfico, determinadas regiões, presentes aí o caráter social da extrafiscalidade.

Não existe, portanto, na extrafiscalidade, o interesse único de arrecadação, podendo nem ao menos ser perseguido tal objetivo, o objetivo é sim eminentemente social, ou seja, a prática de justiça social.

A extrafiscalidade, portanto, a ser utilizada sempre com critérios econômicos e sociais que observem o princípio da razoabilidade, serve, sim, para a consecução da justiça social, bem como para realizar políticas estatais de intervenção no domínio privado.

Vale ressaltar que a extrafiscalidade deve respeitar a capacidade contributiva, evitando-se sempre o confisco, além de dever obediência à igualdade tributária, quando de sua utilização na atividade arrecadatória.

Registre-se, por oportuno, que, no Brasil, perde-se, em parte, aplicação da extrafiscalidade com a suspeita não regulamentação do imposto sobre grandes fortunas, que deixa de ser mais um instrumento viável para a consecução de justiça social.

Por fim, apesar da nobre função da extrafiscalidade, não se pode deixar que ela assuma feições de confisco, devendo-se limitá-la através da razoabilidade e proporcionalidade, corolários do princípio da igualdade, e elementos imprescindíveis para sopesar a finalidade dos tributos extrafiscais.

CONCLUSÃO

A partir do que foi estudado é possível chegarmos a algumas conclusões concernentes aos objetivos desta monografia.

O objetivo, referente ao alerta sobre a situação atual da carga tributária brasileira, com particular referência aos malefícios de uma tributação sobre o consumo, sem a devida observância à capacidade contributiva, foi atingido através de uma análise que propiciou uma discussão sobre a questão do aumento da arrecadação tributária, passando-se pela constatação de que dois terços dos tributos cobrados incidem sobre o consumo, o que sobrecarrega o produto, comprimindo sua procura, dificultando a oferta de emprego, prejudicando o crescimento econômico e gerando um sistema tributário injusto. Essa análise se configurou no capítulo dois do presente trabalho.

A conclusão dos objetivos de se debater a possibilidade de se melhorar a distribuição de renda a partir dos tributos à luz dos princípios constitucionais, principalmente, o da capacidade contributiva, bem como através do critério da progressividade e de se buscar despertar o interesse da comunidade, para a função da tributação como instrumento de erradicação da pobreza e de redução das desigualdades sociais foi delineada no decorrer do capítulo três.

Assim, percebeu-se que a capacidade contributiva realiza a justiça fiscal, a ser buscada sempre que o Estado distribua a carga de suas despesas, na medida em que se dá mais efetividade para conceitos informadores do próprio princípio em questão, como o mínimo existencial, garantindo, assim, ao cidadão o direito de somente contribuir para as despesas do Estado de acordo com suas posses.

Concluiu-se, também, que a progressividade, utilizada para gravar mais aqueles que detêm mais, não contraria o princípio da igualdade, sendo um importante instrumento de redistribuição de riqueza, contribuindo em muito no exercício da justiça social, bem como que a extrafiscalidade não tem objetivo único de arrecadação, mas sim escopo de cunho eminentemente social, servindo, assim,

para a consecução da justiça social, bem como para realizar políticas estatais de intervenção no domínio privado.

Diante de todo o exposto, passou-se a crer que, nos dias atuais, não se pode mais conceber uma tributação com fins meramente arrecadatórios, visto as tão variáveis funções do Estado, bem como a situação de desigualdade social vivida que precisa, urgentemente, ser revertida, ou, ao menos, atenuada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Gilberto Luiz do, OLENIKE, João Eloi e SMIJTINK, Maurício Fernando Cunha. **Carga Tributária sobre o mercado interno. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.** Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em 30 jan. 2006.

AMARAL, Gilberto Luiz do e OLENIKE, João Eloi. **Carga Tributária Brasileira – Primeiro Semestre de 2005.** Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em 30 jan. 2006.

AMARAL, Gilberto Luiz do. OLENIKE, João Eloi. **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos.** Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em 30 jan. 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. **Código tributário nacional e legislação complementar.** Editado por Arnaldo Oliveira Junior. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Imperio do Brazil.** Rio de Janeiro, 1824.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.** Rio de Janeiro, 1934.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.** Rio de Janeiro, 1946.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967.** Brasília, 1967.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, 1988.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social.** Rio de Janeiro: Forense, 1981.

LUIZ JUNIOR, José; CAFEZEIRO, Márcio Salles. **Limitações no poder de tributar**. DireitoNet, São Paulo, 13 mar. 2005. Disponível em: <www.direitonet.com.br/artigos/x/19/35/1935/> Acesso em 07 dez. 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MICHAELIS: Moderno dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004.

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

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.