



UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

LÍVIA PONTES PERAZZO BARBOZA

TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA FISCAL

CAMPINA GRANDE

2011

LÍVIA PONTES PERAZZO BARBOZA

TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA FISCAL

Trabalho Acadêmico Orientado apresentado à
Universidade Estadual da Paraíba, em cumprimento
às exigências para obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientador: Prof. Alexandre Henrique Salema Ferreira

CAMPINA GRANDE

2011

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL – UEPB

B238t Barboza, Lívia Pontes Perazzo
Tributação e Justiça Fiscal [manuscrito] / Lívia Pontes Perazzo Barboza.– 2011.
64 f. il. Color.
Digitado.
Trabalho Acadêmico Orientado (Graduação em Direito)
– Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2011.
“Orientação: Prof. Me. Alexandre Henrique Salema Ferreira, Departamento de Direito Público”.
1. Direito tributário I. Título.

21. ed. CDD 343.04

LÍVIA PONTES PERAZZO BARBOZA

TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA FISCAL

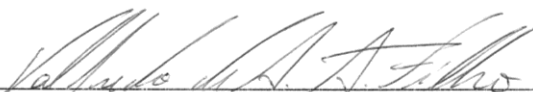
BANCA EXAMINADORA



Prof. Alexandre Henrique Salema Ferreira
Centro de Ciências Jurídicas da UEPB
Orientador



Prof. Renata Maria Brasileiro Sobral
Centro de Ciências Jurídicas da UEPB
Examinador



Prof. Valfredo de Andrade Aguiar Filho
Centro de Ciências Jurídicas da UEPB
Examinador

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo amor e presença fortemente perceptíveis.

Aos meus pais e irmãos, tão amados, pelo apoio e compreensão nas horas de dedicação a este trabalho, bem como pela torcida incondicional.

Aos colegas da Receita Federal do Brasil, que incitaram a empolgação inicial a respeito do tema abordado.

Ao meu orientador, Alexandre Henrique Salema Ferreira, por ter despertado em mim um grande interesse pela área tributária.

Ao primo Flávio Perazzo, por estar sempre disposto a transmitir parte de seu vasto conhecimento.

A todos aqueles que torcem pelo meu sucesso e vibram com as minhas vitórias.

“Nada mostra mais claramente o caráter de uma sociedade e de uma civilização do que a política fiscal que o seu setor público adota”.

Alois Schumpeter

RESUMO

Os fins mais gerais do Estado se traduzem, basicamente, na satisfação das necessidades do todo social. Para alcançar seus objetivos, é de fundamental importância que o ente soberano disponha de mecanismos capazes de gerar recursos financeiros. A tributação surge, então, como atividade instrumental pela qual se busca a arrecadação de receitas que possam financiar as finalidades estatais. Como se perfaz por meio da retirada de parcela da riqueza individual, a imposição dos tributos deve estar revestida de princípios que a afastem de qualquer caráter arbitrário. Além disso, deve buscar a repartição da carga tributária de forma equivalente entre os contribuintes, permitindo, assim, que seja alcançada a tão almejada Justiça Fiscal. Tal fenômeno só pode ser concretizado quando a política tributária é arquitetada de maneira a efetivar os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Se a tributação destina tratamento desigual aos contribuintes que estão na mesma situação econômica, acaba desrespeitando o valor básico constitucional que proíbe distinções injustificadas. Por outro lado, se há imposição de tributos sem que seja analisada a situação particular de cada indivíduo, haverá injusta distribuição do ônus tributário, uma vez que os mais pobres arcarão com uma carga proporcionalmente maior. A atual política tributária nacional tem se revelado como fator determinante para um panorama de injustiças fiscais, porque sobrecarrega a pessoa física, na medida em que desonera a pessoa jurídica e admite uma grande representatividade de impostos indiretos na formação da carga tributária do país. O trabalho desenvolveu-se por meio de uma pesquisa teórico-empírica baseada na revisão da bibliografia pertinente e na pesquisa documental, com acesso a dados secundários disponíveis em fontes oficiais.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação. Justiça Fiscal. Capacidade Contributiva. Impostos Indiretos.

ABSTRACT

The general purposes of the State translate, basically, in satisfaction of social necessities. In order to reach these objectives, it is of fundamental importance that the sovereign entity possesses mechanisms able to generate financial resources. The taxation emerges, then, as an instrumental activity that aims the receipt increasing in order to finance State purposes. Since it is done by the withdrawal of part of individual's wealth, the tax imposition must be aggregated of principles depart from any arbitrary character. Besides, it must search for sharing the tax duties in an equivalent way among the taxpayers, allowing, therefore, that the so desired Social Justice be reached. Such phenomenon may only be concretized when the tax politic is architected in order to effective the equality and contributive capacity principles. If the tax intends uneven treatment to taxpayers that are in the same economic situation, it disrespects the basic constitutional value that forbids unjustified distinctions. On the other hand, if there is the imposition of taxes without a properly particular situation analysis of each individual, there will be an unfair distribution of the tax duties, since that the poorest will bear a proportionally bigger tax. The national current tax policy has revealed as a determinant factor to a panorama of fiscal injustice, because it overload the physical person, since it decreases duties from juridical person and admits a great indirect tax representatively in the constitution of the country's tax burden. The monograph was developed through a theoretical and empirical research based on a review of relevant literature and research documents, with access to secondary data available from official sources.

KEY WORDS: Tax. Fiscal Justice. Contributive Capacity. Indirect Tax.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 VISÃO GERAL DA TRIBUTAÇÃO	11
2.1 O ESTADO E A ATIVIDADE TRIBUTÁRIA	11
2.2 AS ESPÉCIES DE TRIBUTOS.....	17
2.2.1 Empréstimos Compulsórios.....	17
2.2.2 Contribuições especiais	18
2.2.3 Taxas	20
2.2.4 Contribuições de Melhoria	21
2.2.5 Impostos	23
3 TRIBUTAÇÃO COMO FENÔMENO RELACIONADO À JUSTIÇA FISCAL	25
3.1 A JUSTIÇA FISCAL	25
3.2 A ATUAL POLÍTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	27
3.2.1 O favorecimento da atividade econômica privada	30
3.2.2 A tributação indireta	34
3.3 A NÃO EFETIVIDADE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	37
3.3.1 Igualdade Tributária	39
3.3.2 Capacidade Contributiva	43
4 ANÁLISE DOS INDICADORES RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO E À JUSTIÇA FISCAL	48
4.1 INDICADORES RELATIVOS À CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	48
4.2 A PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS NA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	50
4.3 A PARTICIPAÇÃO DA PESSOA FÍSICA E DA PESSOA JURÍDICA NO FINANCIAMENTO DOS FINS ESTATAIS.....	53
CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
BIBLIOGRAFIA	62

1 INTRODUÇÃO

Quando uma determinada coletividade organiza-se politicamente, faz surgir o Estado, entidade artificial e soberana que busca a satisfação das pretensões coletivas inatingíveis pelos indivíduos isoladamente. Diante de tantas atividades a serem desempenhadas por este ente, para a satisfação do bem comum, torna-se essencial que ele seja capaz de arrecadar recursos financeiros que patrocinem os gastos públicos. É esta a função da tributação, que aparece como reflexo do poder de império do Estado e instrumento responsável pela arrecadação de receitas públicas, permitindo que sejam alcançadas as finalidades estatais.

A atividade tributária é forma explícita de limitação à liberdade e à propriedade privada, porque permite ao ente soberano interferir na renda e no patrimônio privados, dentro dos limites legais, justificado pela supremacia do interesse público. Entende-se que os objetivos do todo social são superiores aos particulares e, por isso, a retirada de parcela da riqueza individual para satisfazer as finalidades estatais é necessária e justa. Mas o poder de tributar não é absoluto, porque limitado pelos princípios e normas constitucionais que garantem a validade da relação jurídico-tributária. Esses limites, portanto, servem para impedir que o Estado invada a esfera do patrimônio particular de forma voraz e injustificada.

Um dos princípios objeto deste trabalho é o da igualdade, que deve ser considerado sob dois enfoques. Pela primeira ótica, entende-se que a isonomia tributária deve garantir um mesmo tratamento aos indivíduos que ocupam situações fáticas equivalentes. Por outro lado, deve ser admitido tratamento diferenciado àqueles que se situam em posições distintas. Devem ser consideradas, portanto, as diferenças sócio-econômicas que surgem na vida dos contribuintes para que a tributação incida sobre as pessoas respeitando a sua capacidade de participar do financiamento dos objetivos estatais. É o chamado princípio da capacidade contributiva que atua nesse sentido, assegurando que sejam consideradas as particularidades fáticas que, se negligenciadas, contribuiriam para uma tributação injusta.

Todas essas diretrizes fundamentais devem nortear a política tributária nacional, que surge como um sistema de atividades governamentais voltadas ao gerenciamento das receitas e despesas públicas. Ocorre que, quando esta política tributária é mal formulada, torna-se ineficiente e, conseqüentemente, os princípios básicos que devem ser seguidos pela tributação são desvirtuados. O resultado é uma ofensa à Justiça Fiscal, cujo conceito confunde-se com a equidade na repartição do ônus tributário entre os contribuintes.

Diante das crescentes discussões sobre o fenômeno da Justiça Fiscal, torna-se de suprema importância esclarecer de que modo o planejamento da política tributária reflete na justa repartição da carga decorrente dos tributos. Assim sendo, este trabalho tem como objetivo analisar as tendências no comportamento da política tributária brasileira enquanto instrumento para a efetivação da Justiça Fiscal. Busca, de forma específica, avaliar a influência que certos princípios constitucionais aplicáveis à seara tributária exercem sobre a política fiscal nacional e diagnosticar os efeitos que o mal planejamento da estrutura tributária causam na justa repartição do ônus oriundo dos tributos.

Por meio de uma pesquisa teórica e empírica, será analisado o comportamento da política tributária atualmente empreendida no país, de forma a ser verificada de que maneira os princípios constitucionais e as preferências tributárias da Administração Fazendária estão contribuindo para a efetivação da Justiça Fiscal. Faremos uma abordagem pelo método hipotético-indutivo, já que será analisada a realidade da política fiscal brasileira e tal problemática atual será codificada empiricamente para, ao fim, chegarmos às devidas conclusões. Tal método se caracteriza pela observação de determinados fatos da realidade, sendo induzidas as hipóteses levantadas a respeito destes fatos. Posteriormente, as hipóteses serão testadas por uma experimentação para, assim, chegarmos às devidas conclusões.

Como modos de procedimento, serão aplicados os métodos comparativo e estatístico. Por meio do primeiro deles, a pesquisa buscará explicar como o comportamento da política fiscal adotada no país tem contribuído para o enfraquecimento da Justiça Fiscal, ao distribuir de forma desigual o ônus tributário entre os contribuintes. O método comparativo também buscará justificar em que medida a não efetivação dos princípios da capacidade contributiva e da

igualdade, aliados a uma forte tributação indireta, ferem a Justiça Fiscal. Nesta primeira fase, será empreendido, como técnica de pesquisa, um exaustivo estudo *bibliográfico*, com revisão da literatura pertinente ao tema e acesso a fontes secundárias disponíveis em livros, artigos e na *internet*. Será empreendida, também, uma pesquisa *documental*, através do acesso a fontes secundárias de informações, disponíveis em órgãos oficiais que trabalham dados relativos à tributação, como Secretaria da Receita federal (SRF), Instituto Brasileiro de Pesquisa e Estatística (IBGE) e Instituto de Pesquisa Aplicada (IPEA).

Pelo método estatístico de procedimento, haverá um levantamento quantitativo das relações tributárias, buscando explicar quais as principais bases de incidência eleitas pela Administração, bem como se dá a repartição da carga tributária entre as pessoas físicas e jurídicas. Nesta fase, proceder-se-á com uma pesquisa documental, com acesso às referidas fontes oficiais, relativa ao recorte temporal de 1990 a 2009.

Enfim, todo este trabalho estará voltado a detalhar a repartição do ônus tributário entre os indivíduos, considerando que tal tema deve ser objeto de análise profunda, na medida em que pode funcionar como instrumento para a redistribuição de riquezas. Em contrapartida, quando está distante dos princípios que devem reger a atividade fiscal, a tributação pode redundar em concentração de renda e elevado sacrifício dos contribuintes, que se veem obrigados a disponibilizar expressiva parcela de sua riqueza particular para arcar com os encargos decorrentes dos tributos. Esses fatores, somados a políticas públicas ineficientes ou incapazes de satisfazer o todo social, acabam fazendo da tributação elemento contrário à efetivação da Justiça Fiscal.

2 VISÃO GERAL DA TRIBUTAÇÃO

2.1 O ESTADO E A ATIVIDADE TRIBUTÁRIA

A evolução das relações interpessoais e o desenvolvimento da vida em sociedade fizeram surgir para os indivíduos a necessidade de estruturar-se politicamente. Era necessário criar um mecanismo de organização que pudesse garantir a coesão social e a persecução de objetivos comuns. É nesse contexto que começa a aparecer a figura do Estado, reunindo um conjunto de atribuições justificadas pelo poder que lhe era atribuído.

O indivíduo, isoladamente ou mesmo organizado socialmente, não é capaz de satisfazer determinados fins de caráter coletivo que surgem da vida em grupo. É essencial, então, que cada um, por meio de uma espécie de pacto social geral e unânime, como mencionou Rousseau, renuncie a parcela de sua autonomia e se curve a um ente soberano que, em contrapartida, supra as carências do todo social. O Estado, como “expressão básica e fundamental da vontade coletiva” (COELHO, 2002, p. 49), passa a ser entendido, então, como ente artificial que supera porção da liberdade individual para garantir a própria sobrevivência da vida em sociedade.

Muitas foram as concepções dadas ao Estado e, até hoje, eles se organizam de formas distintas. Mas o certo é que, sejam eles federados ou unitários, monárquicos ou democráticos, presidencialistas ou parlamentaristas, a sua existência busca justificar-se no anseio social de organização e satisfação do bem comum. E como ente político, social e jurídico, é ele quem presta serviços públicos, oferece infra-estrutura, mantém a ordem, fiscaliza as atividades particulares, soluciona os conflitos e realiza tantas outras atividades voltadas para a coletividade. Neste contexto, Ferreira (2007, p. 35) afirma:

O Estado ainda é visto como ente insubstituível na prestação de algumas atividades que o indivíduo, isolada ou coletivamente organizado, não tem condições de realizar. Assim, o Estado, com fundamento nas necessidades coletivas, elege os interesses públicos a partir dos quais passa a realizar o bem comum.

O interesse público engloba uma infinidade de atuações estatais que, por sua vez, exigem recursos financeiros. Ainda que haja mudança de governos, evolução das necessidades sociais e aprimoramento dos serviços prestados pelo Estado, os objetivos comuns – aqueles que atendem as necessidades do todo social, como o exercício do poder de polícia, a segurança pública, a prestação jurisdicional, a intervenção no domínio econômico, por exemplo – sempre irão existir e reclamar a aplicação de recursos públicos. Neste sentido, elucida Sousa (apud BORGES, 1998, p.27):

Simultaneamente com as atividades políticas, sociais, econômicas, administrativas, educacionais, policias, etc., que constituem a sua finalidade própria, o Estado exerce também uma atividade financeira, visando a obtenção e o emprego de meios patrimoniais que lhe possibilitem o desempenho daquelas outras atividades que se referem à realização dos seus fins.

A atividade financeira aparece, então, como um sistema de obtenção, gestão e aplicação de recursos financeiros. Bastos (apud OLIVEIRA, 2010, p. 70), esclarece que tal fenômeno seria caracterizado “ou pela realização de uma receita ou pela administração do produto arrecadado, ou ainda, pela realização de um dispêndio ou investimento”. Para Oliveira (2010, p. 71), a ordem normativa “traça os fins; o direito financeiro busca os meios para dar condições a que sejam eles satisfeitos”. Portanto, a atividade financeira é essencial, sem a qual é impossível obter receitas e administrar os recursos. É também atividade instrumental, na medida em que serve de meio para gerar, obter e administrar as disponibilidades financeiras que irão sustentar o próprio Estado e as demais atividades fins.

A atividade financeira é precedida pela definição das necessidades públicas. Conhecendo-as, passam a existir três momentos distintos: a) o da obtenção de recursos; b) o de sua gestão (intermediado pelo orçamento: aplicação, exploração dos bens do Estado etc.) e c) o do gasto, com o qual se cumpre a previsão orçamentária e se satisfazem as necessidades previstas. (OLIVEIRA, 2010, p. 71):

Não se pode conceber o ente estatal como um organismo artificial que surge naturalmente, como se fosse bastante o exercício do poder sobre um povo reunido dentro de um território delimitado. Esses são seus elementos básicos,

mas não representam suas únicas condições de existência. O Estado não nasce se, previamente, não forem arrecadados recursos que financiem a organização política que lhe dá origem. Essa disponibilidade de receita é, portanto, pressuposto básico, requisito prévio e essencial que permite o aparecimento e a manutenção do ente soberano. Sem atividade financeira, o Estado não nasce, porque não há como custear todo o aparato necessário a sua estruturação. Também, e logicamente, não sobrevive, porque não é capaz de realizar receitas e, assim, financiar os custos que surgem quando persegue seus objetivos.

O alcance do bem comum se torna impossível para um Estado que não crie mecanismo de arrecadação de receitas, porque são elas que patrocinam todas as atividades deste ente. Então, qualquer Estado que tenha como ideal promover o bem estar do todo social deve, obrigatoriamente, garantir de forma satisfatória “tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo cidadão, não como caridade, mas como direito público”. (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2004, p. 416). E se é assim, torna-se evidente que, sem recursos que financiem esses chamados tipos mínimos, não há Estado.

Para alimentar seus cofres, o ente soberano pode exercer alguma atividade econômica e, por meio dela, reunir receitas, conhecidas doutrinariamente como *originárias*, porque surgem da exploração do próprio patrimônio público. Ocorre que o patrimônio estatal não é fonte suficiente para suportar as despesas que surgem quando busca realizar seus objetivos. Como esclarece Machado, (2010, p. 30), a exploração pelo Estado de suas próprias riquezas, atuando no campo econômico, a fim de sustentar todos os encargos públicos, torna-se inimaginável, sobretudo quando se reconhecem as carências da economia estatizada.

Em razão disso, o ente soberano precisa recorrer às chamadas receitas *derivadas*, que decorrem da arrecadação compulsória de recursos. Esta se dá, por sua vez, através da interferência estatal na riqueza privada, na medida em que o ente soberano retira parcela das disponibilidades financeiras particulares, fazendo com que os indivíduos participem da formação do montante de receitas públicas que serão destinadas aos gastos do Estado. Tal fenômeno é o que caracteriza a tributação, que é, sem dúvida, a melhor maneira de reunir tais

recursos, porquanto é atividade permanente e contínua. Neste sentido, ensina Machado (2010, p. 30):

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

A tributação se revela por meio do poder de Império do Estado, ou seja, deriva-se da capacidade que tem o ente soberano de determinar condutas coercitivas a serem praticadas pelos indivíduos, interferindo na esfera da vontade particular. Contudo, não pode ser entendida como fenômeno arbitrário, mas como atividade essencial baseada no consentimento dos contribuintes. E tal consentimento está fundado justamente na permissão constitucional de cobrar tributos e na repartição da competência tributária.

A Constituição Federal é a Lei Maior que cria juridicamente o Estado e da qual se derivam todas as demais normas, inclusive a lei, que é o ato normativo capaz de impor direitos e deveres às pessoas. A lei, por sua vez, é o instrumento que institui o tributo e somente ela poderá definir os valores pecuniários que os indivíduos irão desembolsar para custear as despesas da coletividade (CARRAZA, 2008, p. 240). Vê-se, então, que a tributação é matéria reservada à lei. Ressalte-se que a tarefa da Constituição Federal é repartir competência tributária entre os entes políticos, mas o instrumento hábil para criar o tributo é a lei ordinária, como regra, ou a lei complementar. É, portanto, através destes atos normativos que o tributo é instituído. Isto é decorrência do princípio da legalidade, constitucionalmente previsto, em matéria tributária, no art. 150, I.

Vale lembrar o ensinamento de Machado (2010, p. 66), segundo o qual a instituição do tributo exige a descrição da hipótese de incidência, ou seja, do fato hipoteticamente previsto na norma que tem potencialidade para, se ocorrer, gerar a cobrança do tributo. Ademais, o ato de imposição do tributo reclama, também, a indicação dos sujeitos da obrigação tributária correspondente, da forma de cálculo do tributo, com instituição da alíquota e da base de cálculo respectiva, do prazo, dentre outros. Trata-se, portanto, de uma tarefa que vai além de simplesmente

indicar o tributo. É necessário que a lei específica instituidora estabeleça os seus limites e todos os elementos da atividade tributária.

Mas, afinal o que é tributo? A própria definição legal, que tornou sem sentido as divergências entre doutrinadores a este respeito, revela que o tributo é “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, conforme disposto no art. 3º, do CTN. Desta definição completa extraem-se todas as características do tributo, sobretudo quando se analisa o conceito por partes. Em primeiro lugar, pela expressão “prestação pecuniária [...] em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” trazida no referido dispositivo, é possível entender que o tributo não pode ser cobrado *in labore* ou *in natura*, ou seja, não se perfaz pela entrega de bens ou prestação de serviços, mas na obrigação de dar dinheiro. Os entes da Administração competentes devem exigir, portanto, o pagamento em pecúnia ou em índice que possa ser convertido em moeda nacional, não podendo o contribuinte destinar parte de sua produção ou reservar um dia de trabalho para satisfazer a obrigação tributária, por exemplo.

Vale ressaltar que a dação em pagamento em bens imóveis, prevista como forma de extinção do crédito tributário no art. 156, XI, do CTN, trata-se de verdadeira exceção à regra de que o tributo deve ser pago em pecúnia. Para Machado (2010, p. 64), esta hipótese representa uma “exceção que não infirma a regra, mas, pelo contrário, a confirma”.

Prosseguindo na análise do conceito, temos que o tributo não tem caráter sancionador, porque é derivado de uma hipótese de incidência cujo objeto é um ato lícito. As hipóteses de incidência são situações hipoteticamente previstas nas normas que têm potencial para gerar a cobrança de tributos, caso se materialize concretamente o fato gerador. Daí a necessidade de se estabelecer a diferença entre hipótese de incidência e fato gerador. A primeira é a situação contida somente no campo da hipótese, é o tipo normativo geral e abstrato. Esta, sim, deve ser lícita.

O fato gerador, por outro lado, é o ato material e concreto que coincide com a hipótese normativa. A realização concreta da situação descrita na norma é o que gera a obrigação tributária e, neste caso, não há análise da licitude do ato.

Tal distinção é fundamental para que se entenda que pode haver tributação sobre a renda, por exemplo, ainda que tenha sido ela obtida por meios ilícitos. Trata-se do princípio denominado *pecunia non olet*, segundo o qual, diante da ocorrência do caso concreto, há tributação, ainda que o fato tenha origem ilícita. O que deve ser lícita é a hipótese normativa, tão somente.

Quanto à cobrança, extrai-se do artigo 3º do CTN que a autoridade tributária competente não dispõe de qualquer discricionariedade, e a tributação trata-se de um poder-dever, que obriga a Administração Fazendária a cobrar o tributo sempre que verificar a ocorrência do fato gerador. Portanto, não há que se falar em análise dos critérios de oportunidade e conveniência. Uma vez ocorrido o fato gerador, há tributação.

A exigência de que a cobrança do tributo se perfaça por meio de atividade plenamente vinculada afasta a Administração de qualquer ato discricionário no sentido de decidir se este ou aquele sujeito passivo deve ou não pagar tributo, por exemplo. Os agentes fazendários vinculam-se quanto a todos os elementos do ato administrativo – competência, finalidade, forma, motivo e objeto –, que deverão estar previstos na norma. Neste sentido, Machado (2010, p. 68) ensina:

Nada fica a critério da autoridade administrativa, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas *normativamente*, vale dizer, pela edição de ato normativo, aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança de um tributo será sempre vinculada a uma norma.

Por último, é importante ressaltar que o tributo deve ser pago independentemente da vontade do contribuinte. Isso porque decorre de ato de império do Estado, que se coloca na posição de ente soberano, capaz de impor obrigações aos indivíduos, independentemente de sua anuência. É forma de interferência na liberdade e no patrimônio individual, fundada na supremacia do interesse público, que deve ser satisfeito, em detrimento dos objetivos particulares.

2.2 AS ESPÉCIES DE TRIBUTOS

A divisão dos tributos em espécies é tema alvo de muitas discussões entre os estudiosos do Direito Tributário. Isso porque o Código Tributário Nacional de 1966 diz, em seu artigo 5º, que os tributos são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. A Constituição Federal de 1988, posterior ao CTN, previu dois novos institutos, quais sejam o empréstimo compulsório e as contribuições sociais.

A divisão tripartite do Código Tributário Nacional foi, pois, revogada pela Carta Magna de 1988, e os tributos são os empréstimos compulsórios, as contribuições sociais, as taxas, as contribuições de melhoria e os impostos.

2.2.1 Empréstimos Compulsórios

A natureza tributária do empréstimo compulsório, previsto constitucionalmente no art. 148, ainda é matéria de fortes debates. Ocorre que o dispositivo constitucional é claro no sentido de aceitar tal instituto como espécie de tributo, inserindo-o dentro do regime que trata da matéria tributária e, por isso, não se faz necessária maior análise a este respeito.

Inegavelmente, o que define uma entidade do mundo do Direito não é a denominação que recebe, mas o *regime jurídico* a que está submetida. Logo, na medida em que os empréstimos compulsórios devem obedecer ao regime jurídico tributário, segue-se inquestionavelmente que são tributos (CARRAZA, p. 560).

Tem ele aspecto de instituto jurídico diferenciado, porque não representa uma fonte de recursos financeiros, como os demais tributos, mas uma mera antecipação de receita. Com o término das condições que permitiram sua criação, os valores arrecadados deverão ser restituídos, havendo uma dívida do Estado para com os contribuintes. O empréstimo compulsório não representa, portanto, transferência do patrimônio privado para o Estado, mas um mero ingresso de capital, com natureza híbrida de tributo, porque é compulsório, e de crédito público, porque é restituível, na forma do art. 15, parágrafo único, do CTN.

São somente situações excepcionais que permitem a instituição destes tributos: a) para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; e b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, desde que observado o princípio da anterioridade tributária do art. 150, III, b, ou seja, não poderá ele ser cobrado no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o criou.

São de competência exclusiva da União, porque atendem a interesse de relevância nacional, e só poderão ser instituídos por meio de lei complementar. Assumem claramente o perfil de tributo vinculado, por expressa disposição do parágrafo único do art. 148, que exige a aplicação dos recursos originados dos empréstimos compulsórios para fazer frente às despesas que fundamentaram sua instituição.

Vale destacar o ensinamento de Carraza (2008, p. 566), no sentido de que o empréstimo compulsório pode assumir a feição de imposto, taxa ou contribuição de melhoria, a depender da hipótese de incidência e da base de cálculo. É essencial, contudo, que esteja revestido da natureza jurídica de um tributo da União, para que não invada a competência tributária dos demais entes.

2.2.2 Contribuições Especiais

Outra modalidade de tributo é a prevista no art. 149 da Constituição Federal, que traz as contribuições especiais. Esses tributos são qualificados essencialmente pelas finalidades que buscam atingir e assumem três modalidades: a) contribuições de seguridade social; b) contribuições de intervenção no domínio econômico; e c) contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Como elucida Ferreira (2007, p. 105), as contribuições de seguridade social são subdivididas em sociais e previdenciárias. As primeiras se destinam a custear a assistência social e a saúde, ao passo que as previdenciárias auxiliam no financiamento da previdência social. Têm fundamento no art. 195 da Constituição Federal e função parafiscal, vez que objetivam “suprir de recursos financeiros entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional” (MACHADO, 2010, p. 433).

As contribuições sociais são tributos qualificados pela finalidade que buscam alcançar, relativamente ao custeio das metas fixadas na Ordem Social, Título VIII, e dos direitos sociais (arts. 6º a 11), sendo inconfundíveis com aquelas de intervenção no domínio econômico e com as de interesse de categorias profissionais ou econômicas [...] A finalidade é requisito inafastável para a caracterização da contribuição. (Pohlmann; Ludícibus, 2006, p. 133 - 134).

As contribuições de intervenção no domínio econômico, por sua vez, são instituídas quando o Estado, assumindo o papel de interventor na atividade econômica, exerce as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, nos moldes do art. 174 da Magna Carta. Neste caso, a contribuição se reveste de caráter extrafiscal, na medida em que não terá como função primeira a arrecadação de recursos, mas, ao contrário, buscará induzir comportamentos do setor econômico privado, observados os princípios que regem a atividade econômica. Assim, como ensina Carraza (2008, p. 583):

[...] a intervenção no domínio econômico poderá dar-se para assegurar a livre concorrência, para defender o consumidor, para preservar o meio ambiente, para garantir a participação dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal no resultado da exploração, nos respectivos territórios, de recursos minerais, etc.

Por último, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, denominadas pela doutrina de *contribuições corporativas*, são instituídas para custear entidades que fiscalizam e regulam o exercício de atividades profissionais ou econômicas ou que representam segmentos profissionais ou econômicos (FERREIRA, 2007, p. 107). É o caso das contribuições pagas à OAB, ao CRM, ao CREA, etc.

A competência para instituir as contribuições especiais é exclusivamente da União, mas, consoante permissivo instituído no § 1º do art. 149, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tais contribuições para custear o regime próprio de previdência de seus servidores.

2.2.3 Taxas

Como terceira espécie de tributos, as taxas são cobradas dentro do âmbito de competência de cada ente federado, com fato gerador ligado ao exercício regular do poder de polícia e à utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível. O seu conceito está legalmente previsto no art. 77 do CTN. São tributos vinculados, vez que derivados de uma atividade estatal relacionada especificadamente ao contribuinte, ou seja, a sua exigência válida está condicionada a uma contraprestação estatal direta.

Por determinação constitucional (art. 145, II), a taxa surge, como já referido, de duas hipóteses: a) exercício regular do poder de polícia e b) prestação de serviços públicos. Todavia, não é todo ato de polícia, nem tampouco todos os serviços públicos, que justificam a cobrança de taxas.

Somente constitui hipótese de incidência deste tributo o poder de polícia ligado à regulação, fiscalização e limitação da atividade particular, como forma de salvaguardar o interesse coletivo. São as atividades de licença, autorização e alvará, por exemplo, quando a Administração limita ou disciplina direito e regula a prática de ato ou abstenção de fato, buscando conciliar os interesses particulares e a convivência em sociedade.

Quando o Estado intervém de forma específica e concreta na liberdade individual de determinado administrado, limitando o campo de atuação do particular em prol do interesse público, de forma regular, estará diante de uma hipótese que autoriza a cobrança da chamada taxa de serviço. Ao contrário, quando exerce o poder de polícia de forma geral e abstrata, sem qualquer efeito individual, nunca gerará um fato capaz de originar a taxa.

No mesmo sentido, o serviço público de caráter generalizado, oferecido a toda a população indistintamente e como atribuição mínima do Estado de Direito, a exemplo da saúde e dos serviços de diplomacia, não se configura como hipótese de incidência do tributo ora em questão. Gera a situação tributável somente o serviço pessoal, individualizado e mensurável, utilizado ou posto à disposição do contribuinte especificamente identificado.

Os serviços públicos gerais, ditos também *universais*, são prestado *uti universi*, isto é, indistintamente a todos os cidadãos [...] Todos eles não

podem ser custeados, no Brasil, por meio de taxas, mas, sim, das receitas gerais do Estado [...] (MACHADO, 2010, p. 525-526).

A cobrança de taxas pode ser interpretada como um verdadeiro estímulo ao princípio da igualdade. Isso porque será o tributo cobrado exclusivamente daqueles que se beneficiam ou possam usufruir dos serviços ou do ato de polícia. Injusto seria cobrar o pagamento daqueles que não aproveitam diretamente a atividade estatal custeada pela taxa.

Vale ressaltar que o simples fato de o serviço ser posto à disposição do contribuinte, de forma específica e divisível, obriga ao pagamento do tributo, independentemente da utilização efetiva. Outra importante ressalva a ser feita é no sentido de que a taxa não poderá ter base de cálculo própria de impostos, consoante dicção do art. 145, § 2º, da Constituição Federal, como também do art. 77, parágrafo único, do CTN. Isso ressalta a diferença entre impostos, cujo produto da arrecadação não se vincula a qualquer prestação estatal específica, e taxas, que são “a medida de um agir estatal: serviço específico prestado ao contribuinte”. (COELHO, 2006, p. 616).

A base de cálculo da taxa será o valor aproximado do gasto do Poder Público com a atividade. Neste sentido, explica Carraza (2008, p. 543):

O valor da taxa, seja de serviço, seja de polícia, deve corresponder ao custo, ainda que aproximado, da atuação estatal específica. É claro que, neste campo, não precisa haver uma precisão matemática; deve, no entanto, existir uma *razoabilidade* entre a quantia cobrada e o gasto que o Poder Público teve para prestar *aquela* serviço público ou praticar *aquela* ato de polícia.

Pode cobrar taxas o ente federado competente para realizar o ato de polícia ou prestar o serviço público. Tal regra vem explicitada no art. 80 do CTN. A competência é, portanto, comum, porque cabe a qualquer pessoa jurídica de Direito Público instituir o tributo, desde que ela seja, ao mesmo tempo, instituidora e competente para a atuação estatal específica.

2.2.4 Contribuições de Melhoria

As contribuições de melhoria representam a penúltima modalidade de tributo a ser elucidada, brevemente, neste trabalho. Previstas no art. 145, III, da

CF, e detalhadas no art. 81 do CTN, constituem tributos de competência comum entre os entes cujo fato gerador é sempre uma obra pública de que decorra valorização imobiliária.

Sua hipótese de incidência é a realização de uma obra pública da qual decorra aumento no valor de mercado do imóvel. Frise-se que a valorização deve ser consequência da obra, numa estreita relação de causalidade. Tratamos, portanto, de um tributo vinculado, porque exige uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Como ensina Machado (2010, p. 460), a contribuição de melhoria tem função fiscal e, também, uma função específica de restabelecer a equidade na aplicação de recursos públicos. Logo, não obstante ser politicamente indesejável, porque força os contribuintes a restituírem, de certa forma, os gastos de uma atividade estatal, não têm caráter injusto ou arbitrário. Pelo contrário, do mesmo modo como ocorre com as taxas, verifica-se que não seria justo que todos os contribuintes, de forma geral e indistinta, arcassem com os custos de obras que só irão beneficiar diretamente uma parcela determinada de indivíduos. Justo é, então, que somente aqueles que verificarão o aumento do valor de seus imóveis sejam compelidos a desembolsar valores para fazer frente ao gasto público.

É certo que a obra pública, como a construção de uma ponte ou o rasgamento de uma avenida, beneficia toda a coletividade, porque melhora a infra-estrutura do município, estado ou do país. Mas se, além de trazer as vantagens que traria a qualquer do povo, a contribuição de melhoria gera, como um *plus*, a valorização do imóvel de determinado grupo, certo é que ele deverá contribuir de forma mais imediata e direta.

Para garantir que o ente público que empreende a obra não utilize a contribuição de melhoria como fonte abusiva de recursos, o diploma tributário preocupa-se em estabelecer limites à cobrança. Cada contribuinte só deverá pagar, a título de tributo, no máximo, o valor correspondente ao acréscimo resultante da obra para o seu imóvel, ao mesmo tempo em que o Poder Público não poderá arrecadar, ao todo, mais do que a despesa com a obra.

2.2.5 Impostos

Passemos agora à análise do imposto. Trata-se do tributo não vinculado por excelência, porquanto tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Assim dispõe o art. 16 do CTN.

Consoante lição de Machado (2010, p. 315), a situação que a lei define como necessária e suficiente para fazer surgir a obrigação de pagar imposto é sempre relacionada ao agir ou ao ter do contribuinte, ao mesmo tempo em que nada exige do Estado. Assim, a grande marca do imposto é ter o fato gerador ligado a um ato do contribuinte ou a uma situação jurídica na qual ele se encontre. Mas o certo é que será sempre o imposto um tributo sem causa, na medida em que não exige qualquer contrapartida do ente tributante, ou não se vincula a nenhum benefício direito oferecido a quem o paga. Trata-se, pois, de um tributo que “encontra seu fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política”, como salienta Carraza (2008, p. 517).

Todos os entes federados podem instituir impostos. Ressalte-se que o art. 17 do CTN foi “parcialmente superado, porquanto impostos há que foram criados depois. Outros tantos deixaram de existir [...]” (COELHO, 2006, p. 485). A Constituição Federal, trazendo novidades, portanto, ocupou-se em dividir, específica e taxativamente, a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Discriminando expressamente cada imposto e o ente competente para sua criação, a Carta Magna definiu quais poderão ser instituídos, proibindo, conseqüentemente, a criação de qualquer outro:

A Constituição Federal discrimina exaustivamente os impostos atribuídos à competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Cada ente federado tem competência tributária para instituir e cobrar apenas os impostos que a Constituição Federal expressamente discriminou. (FERREIRA, 2007, p. 98)

É importante ressaltar que, além daqueles enumerados no art. 153 da CF, a União é competente para instituir os chamados impostos residuais. Trata-se de competência exclusiva e excepcional, permitindo a criação de impostos federais, desde que atendidos os requisitos do art. 154 da Lei Maior.

Como se disse, o “fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte [...] independente do agir do Estado”. (MACHADO, 2010, p. 315). Mister se faz retornar a esta idéia para esclarecer que ela não significa que este tipo de tributo não tem fato imponible (CARRAZA, 2008, p. 517), ou seja, que sua instituição é aleatória ou prescinde de qualquer determinação legal. A própria Constituição Federal ocupou-se em definir, taxativamente, os impostos que podem ser criados pelos entes políticos.

E além da previsão constitucional, critério jurídico que atua como condição de validade do imposto, há uma outra espécie de limitação, esta diretamente ligada aos princípios do sistema tributário: é fundamental que o imposto incida sobre fatos que consigam traduzir ou presumir a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, a fim de que se torne possível a sua aplicação de forma graduada e em consonância com a capacidade econômica dos contribuintes. Do ensinamento de Ferreira (2007, p. 97), extrai-se:

Todas as hipóteses de incidência dos impostos enumeram fatos econômicos relevantes que, a princípio, podem revelar ou presumir capacidade econômica do sujeito passivo, notadamente nos impostos diretos.

Desta forma, não se pode dizer que o imposto tem como fato gerador, realmente, uma situação ou comportamento qualquer. Será ele sempre um fato capaz de mensurar ou de presumir a dimensão do patrimônio e da renda do contribuinte, para que se consiga satisfazer os princípios tributários, alcançando a Justiça Fiscal.

3 TRIBUTAÇÃO COMO FENÔMENO RELACIONADO À JUSTIÇA FISCAL

3.1 A JUSTIÇA FISCAL

O desenvolvimento da ideia de Justiça remonta a tempos longínquos da história da humanidade e, desde então, estabelecer a sua definição sempre foi tarefa complexa. Isso porque se trata de conceito abstrato, subjetivo e variável em função da época histórica, da cultura, dos costumes, do juízo de valor coletivo e individual. É impossível, então, estabelecer uma conceituação absoluta e definitiva. Apesar disso, é inegável que existe na Justiça uma raiz imutável, baseada na ideia de que ela representa um valor transcendental e supremo que busca a igualdade entre os indivíduos, que intenta oferecer a cada um exatamente aquilo que lhe é devido.

Ainda que não assumisse a mesma proporção que tem hoje, esse fenômeno foi reconhecido como parte integrante e indissociável do Direito desde os estudos dos mais famosos jusfilósofos. E o Estado Democrático de Direito, que surge como expressão da vontade da coletividade que o compõe e funda-se numa ordem jurídica legítima, deve ter sua essência pautada na Justiça, porque sem ela torna-se instrumento inútil e arbitrário. Assim também entendem Tipke e Yamashita (2002, p.21):

As Constituições dos Estados de Direito não permitem que o Direito Positivo seja dissociado da Ética. Elas partem do pressuposto de que é possível reconhecer o que é justo e o que é injusto. A Constituição Brasileira declara-se por “uma sociedade livre, justa e solidária”.

Todas as atividades estatais devem, pois, estar arraigadas aos ditames da Justiça, na medida em que esta representa um dos mais relevantes fins do Direito. E a tributação, como mecanismo por meio do qual o Estado reúne recursos financeiros para patrocinar seus gastos, deve ser posta em prática de forma a garantir a cobrança justa de tributos. Tipke e Yamashita (2002, p. 28) entendem que “Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou, melhor, um tumulto tributário”. Portanto, não se pode falar no fenômeno da tributação sem que esteja ele fortemente ligado à Justiça – que no caso das relações tributárias,

apresenta-se sob a forma de Justiça Fiscal – porque isso significaria permitir uma tributação alheia aos mais relevantes princípios que regem o ordenamento jurídico. Como salientam, novamente, Tipke e Yamashita (2002, p.28), a “tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse editar leis fiscais de qualquer maneira”.

Como o fim último do ente soberano é satisfazer as necessidades da coletividade, alcançando ideais comuns, é justo exigir a contribuição de todos os indivíduos no financiamento das atividades estatais. Sacchetto (2005, p. 22) confirma que o “dever de contribuir para as despesas públicas [...] é um *dever de solidariedade* de cada um, pelo *simples fato de ser membro da comunidade*”. Todavia, como se sabe, os contribuintes fazem parte de uma sociedade composta por várias classes, enquadradas em situações econômicas muitas vezes opostas. A título de exemplo, a distribuição de renda e riquezas de forma equitativa ainda não é realidade no Brasil e as pessoas nem sempre se encontram no mesmo patamar econômico, sendo impossível imputar a todas elas o mesmo ônus tributário. Por isso, é de fundamental importância que se crie um mecanismo capaz de atenuar essas diferenças e fazer com que a tributação incida sobre cada um respeitando os limites de sua capacidade de contribuir.

A Justiça Fiscal é exatamente o instrumento pelo qual se busca uma justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes, considerando a capacidade de cada um em arcar com o ônus decorrente dos tributos. É a forma da qual se serve o Direito Tributário para assegurar uma equidade na distribuição do encargo financeiro derivado das obrigações fiscais. Menescal (2007, p. 12) esclarece:

O conceito de justiça fiscal confunde-se, dessa forma, com noções de igualdade na distribuição da carga tributária. Uma repartição mais eqüitativa (sic) dos encargos com o financiamento das atividades governamentais nesse caso, seria conseguida ao passo em que a contribuição individual variasse diretamente com a respectiva capacidade.

A atividade tributária deve estar revestida de critérios que permitam a atuação da Justiça Fiscal, ou seja, o poder de tributar deve respeitar princípios previamente estabelecidos de forma a incidir sobre os contribuintes respeitando a capacidade econômica de cada um e, conseqüentemente, preservando as

disponibilidades individuais necessárias a uma vida digna. Alcança-se a Justiça Fiscal, portanto, quando a tributação retira uma parcela da riqueza particular sem diminuir o padrão de vida individual, sem mitigar os recursos do contribuinte de tal forma que sua existência digna possa ser ameaçada. Assim, o ônus tributário da sociedade deve ser repartido entre todos, segundo os princípios preestabelecidos pela ordem jurídica e levando-se em consideração a capacidade de cada pessoa em arcar com a obrigação.

Como se vê, a tributação é o mecanismo perfeito para garantir o respeito à Justiça Fiscal, vez que pode induzir a redistribuição de renda, ao repartir o ônus tributário entre toda a sociedade, lavando em consideração os limites de contribuição de cada um daqueles que irão assumir o encargo. Assim, por exemplo, é por meio de uma justa política tributária que se faz com que “os ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres”, como ensinam Tipke e Yamashita (2002, p. 18). É, pois, de suprema importância que a tributação atue, efetivamente, como guardião da Justiça Fiscal, sobretudo quando esta é entendida, na lição dos referidos autores, como “o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes”.

3.2 A ATUAL POLÍTICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

O Estado, como ente artificial que surge da organização política de uma sociedade, busca a satisfação de interesses gerais e, para isso, precisa empreender uma série de atividades voltadas para a realização de objetivos politicamente traçados. A este conjunto de metas, planos e ações governamentais dá-se o nome de Política Pública, fenômeno que está, ou deveria estar, umbilicalmente ligado à realização do bem-estar social. Atuando nas mais diversas áreas – educacional, monetária, assistencial, ambiental, entre outras – o ente estatal deve reunir as demandas e expectativas do todo social e selecionar as prioridades para, ao fim, oferecer as respostas.

A Política Tributária, como espécie de política pública, representa o conjunto de medidas empreendidas pelo ente soberano na seara tributária, ou seja, são as ações desempenhadas pelo Estado que resultam diretamente na

arrecadação de receitas tributárias. Saliente-se que, apesar de ter como finalidade central a reunião de recursos financeiros, a política tributária do ente estatal pode alcançar determinados resultados no âmbito social e econômico. Para Ferreira (2007, p. 38):

A política tributária possui tanto natureza fiscal, cuja finalidade é obter receitas públicas tributárias, quanto natureza extrafiscal, que tem como finalidade principal servir de instrumento de realização de outras atribuições estatais como fomentar o desenvolvimento através de incentivos fiscais; controlar a economia, o comércio exterior e o câmbio; redistribuir renda.

Sendo assim, percebe-se que a política tributária ocupa-se com o planejamento, gerenciamento e arrecadação dos recursos que devem ser obtidos por meio dos tributos, de maneira a propiciar o alcance de outros objetivos sociais ou econômicos do Estado. Como ressaltam Pohlmann e Ludícibus (2006, p. 32), “a política tributária tem vários objetivos, tais como elevar a arrecadação, redistribuir a riqueza e estimular a atividade econômica”. Para Vinha e Ribeiro (2004):

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

Este fenômeno tem, portanto, função fiscal e extrafiscal, na medida em que busca a arrecadação de recursos financeiros e, ao mesmo tempo, serve de indutor de comportamentos, intervindo no âmbito sócio-econômico. Desta forma, o modelo político-tributário adotado pelo Estado revela suas intenções e prioridades, porque indica os fins que estão sendo perseguidos e aponta as políticas empreendidas. É através dele que o ente soberano busca, entre vários objetivos, garantir a distribuição de riqueza, satisfazer as necessidades sociais, facilitar políticas de investimentos, auxiliar no desenvolvimento econômico, controlar a inflação, justamente porque a política tributária também tem função extrafiscal.

Assim, a tributação acaba refletindo a política pública eleita pelo Estado, porque através dela é possível perceber se os representantes estatais pretendem garantir serviços públicos eficazes e seguros aos indivíduos, fomentar a

economia, oferecer subsídios ao setor produtivo privado, distribuir as riquezas. Mas se o modelo político-tributário adotado é inconveniente – quando sobrepõe o interesse particular dos governantes ao interesse público, por exemplo – esses objetivos podem ser desvirtuados e os recursos acabam sendo desviados sem atender ao fim último do Estado, que é garantir a Justiça Fiscal e a boa qualidade de vida à sociedade.

Diante do atual cenário econômico brasileiro, que já acompanha a era da informação, com uma economia globalizada e informatizada, o Estado aparece como figura fundamental quando interfere para amparar o comércio e garantir o desenvolvimento econômico. Ferreira (2007, p. 42) expõe que “é patente que o atual estágio econômico não prescinde da presença do Estado, principalmente como ente capaz de propiciar instrumentos favoráveis ao seu desenvolvimento e expansão [...]”. E a tributação se encaixa perfeitamente como mecanismo capaz de permitir esse tipo de intervenção.

Nesse contexto, é importante esclarecer que o desenvolvimento da política tributária no Brasil não seguiu um modelo equilibrado. Isso porque, para fazer frente ao crescimento das despesas estatais, a Administração Pública preferiu o aumento dos tributos à redução das despesas. O resultado não poderia ser diferente: um país ainda subdesenvolvido com carga tributária elevadíssima. Ferreira (2006) confirma:

Neste caso, nota-se, ao longo da história, que o modelo de gestão pública brasileira tem optado, quase sempre, pelo aumento das receitas públicas e não pelo controle das despesas públicas. Com isso, tem-se imputado um elevado ônus tributário sobre a sociedade sem a contrapartida social do Estado.

Percebe-se que o modelo tributário brasileiro esteve sempre fundado na utilização dos tributos como principal fonte de receitas. A política fiscal nacional se move sempre em torno de um mesmo objetivo, qual seja a busca de uma maior arrecadação. O enfraquecimento da economia tem como resposta a elevação da carga tributária, que aumenta a cada ano sem que haja uma contrapartida estatal equivalente. A tributação no Brasil não tem, portanto, cumprido com sua principal finalidade que é a melhoria das condições de vida da sociedade. Neste sentido, alertam Vinha e Ribeiro (2004) que “sempre que a tributação impedir ou dificultar

a realização do essencial em relação à sociedade ou parte dela e até mesmo a uma pessoa, será desmedida e poderá ter caráter confiscatório”.

3.2.1 O favorecimento da atividade econômica privada

A economia da década de 1920 esteve pautada na tradição da livre iniciativa, dominada pelas leis do mercado, que se ajustava por si só. O equilíbrio era garantido pela concorrência perfeita, o que dispensava a interferência de qualquer outro sujeito. O desenvolvimento das relações comerciais e o conseqüente acúmulo de capital, todavia, favoreceram o surgimento de conglomerados financeiros e de monopólios exploradores, maculando o que seria, antes, um mercado auto-reajustável. A intervenção do Estado surgiu, então, como alternativa às imperfeições que se verificavam no mercado desequilibrado e o ente soberano passou a ser peça fundamental no controle da estrutura econômica. Assim, a participação estatal serviria para promover o crescimento e desenvolvimento da economia.

Atualmente, em pleno século XXI, enquanto vigora uma economia de informação globalizada, o Estado brasileiro tem entendido que o desenvolvimento econômico é condição para que se possa garantir o desenvolvimento social, vez que a intervenção estatal na economia estabiliza os preços, o nível de emprego, a renda, entre outros. A política tributária atual do nosso país tende, portanto, no sentido de buscar incentivar a atividade econômica privada, por meio de investimentos, subsídios, isenções. Ferreira (2007, p. 41) ensina neste mesmo sentido:

Nesta nova etapa do desenvolvimento econômico, coube ao Estado também efetuar o desmonte do *Welfare state*, ao mesmo tempo em que fomentou a proteção e o florescimento da atividade econômica privada, sob o fundamento de que o desenvolvimento econômico é condição *sine qua non* para o desenvolvimento social.

É certo que o novo cenário econômico reclama uma efetiva participação do Estado no financiamento da atividade produtiva privada. E essa colaboração, que se dá por meio das chamadas desonerações tributárias e renúncias de receitas, se mostra fundamental para cultivar a expansão dos mercados. Não é à toa,

portanto, que a Administração fazendária cria inúmeras situações que promovem presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas ou base de cálculo, subsídios, entre outros benefícios, a fim de incentivar o setor econômico privado.

Como assevera Ferreira (2007, p. 43) verifica-se que há, realmente, forte tendência do ente estatal em auxiliar o florescimento econômico, fazendo com que exista, além do afastamento do ônus tributário da iniciativa privada, um desvio de recursos que deveriam ser destinados ao financiamento de serviços à sociedade. Então, este “favorecimento” é justamente o que representa uma ofensa à Justiça Fiscal: enquanto o setor privado da economia se beneficia com as desonerações tributárias e as renúncias de receitas, a sociedade, representada pelas pessoas físicas, arca com o pesado ônus tributário.

O espírito da reforma é simplesmente apoio ao crescimento econômico. Hoje, creio que os desejos da nação não são mais somente estes. [...] tem que ser mais equilibrado entre objetivos de distribuição, particularmente eliminação da pobreza, da miséria absoluta. E tampouco se pode descuidar do problema do crescimento econômico. (VERSANO apud FEITOSA, 2006, p. 66)

O Estado não oferece serviços públicos suficientes ou apropriados para desonerar os contribuintes e uma das causas para esta realidade é que, como adverte Ferreira (2007, p. 47), a concessão de benefícios e privilégios fiscais aos agentes da atividade econômica privada resulta em diminuição dos recursos disponíveis do Estado para os gastos sociais. A solução eficaz para promover o desenvolvimento do setor produtivo, que deveria estar pautada no controle de gastos, no emprego eficiente dos recursos públicos e no combate à corrupção, é substituída por medidas tributárias injustas e danosas à sociedade. Nabais (2005, p. 115) entende que:

[...] se, e na medida em que tais níveis de realização dos direitos sociais não sejam alcançados pelos próprios, participando através do exercício das suas liberdades e direitos, sobretudo de natureza econômica, na concreta economia de mercado, cabe ao Estado, por indeclinável exigência constitucional, realizar as prestações sociais, em espécie ou em dinheiro, que assegurem esses níveis sociais.

Não se quer dizer aqui que o Estado deve ficar inerte quando se trata de criar mecanismos fiscais capazes de fomentar a economia. A participação do ente soberano no processo de desenvolvimento econômico se justifica na sua atribuição de atuar em benefício da sociedade e, em conseqüência, do próprio sistema econômico. O que se quer salientar é que, antes de servir para fornecer recursos aos setores produtivos privados, a tributação deve ter uma função social, capaz de oferecer aos indivíduos, principalmente às pessoas físicas, condições dignas de existência. Além disso, as políticas públicas devem ser suficientes para livrar parcela da renda individual, e não servir para repassar recursos que deveriam ser investidos em melhorias destinadas à sociedade para o setor produtivo privado.

Tema que também suscita muito debate é o relativo ao dimensionamento da carga tributária das empresas. Afinal, as empresas brasileiras sofrem uma pesada carga tributária ou não? Como dimensionar isso? Alguns estudos frequentemente são noticiados na imprensa, mas no mais das vezes a metodologia empregada não é das mais rigorosas em termos científicos. Percebe-se claramente o viés relacionado aos interesses das entidades patrocinadoras da pesquisa, quase sempre denunciando uma elevada carga tributária suportada pelo contribuinte brasileiro. Isso necessariamente não é verdade para todos os contribuintes, uma vez que se sabe que existem certos segmentos que são tributados a alíquotas favorecidas em relação a outros. Possivelmente, essa é uma das causas da distribuição desigual da carga tributária no Brasil. (POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006, p. 129)

Pelo atual panorama tributário nacional, verifica-se que há forte tributação sobre a renda e o consumo e, em contrapartida, desoneração do capital e do patrimônio. Isso se funda na tentativa do Estado de facilitar o desenvolvimento econômico. Mas o resultado mais visível desta opção é a imposição de uma carga tributária mais leve para o setor da iniciativa privada, financiado por uma sobrecarga tributária atribuída à sociedade.

É interessante notar que, via de regra, a concessão de benefícios fiscais à iniciativa econômica privada é efetuada de forma graciosa, sem nenhuma contrapartida que onere a pessoa jurídica. Nessa situação, ocorre o fenômeno que pode ser denominado de privatização dos tributos – toda a coletividade contribui financeiramente com os recursos individuais que serão destinados à atividade econômica privada, como se esta por si só não fosse capaz de gerar riquezas. (FERREIRA, 2007, p. 47).

Ademais, a despeito da elevada carga tributária, as políticas estatais não têm sido suficientes para promover o bem-estar do todo social, porque os serviços públicos postos à disposição dos indivíduos são, muitas vezes, precários ou ineficientes. Desta forma, a tributação não pode desviar os recursos a serem direcionados para sociedade sob o pretexto de alcançar o desenvolvimento do setor econômico privado. Isso afasta o fenômeno tributário dos princípios constitucionais, na medida em que favorece somente um grupo de contribuintes e sobrecarrega uma outra parcela com um ônus em razão do qual não se verificam benefícios relevantes. Feitosa (2006, p. 113) entende que:

Pode-se considerar [a Reforma Tributária de 1965] como adaptada aos fins de uma determinada política econômica centrada na busca do desenvolvimento econômico a qualquer preço e sem nenhuma preocupação com a redistribuição de renda.

Portanto, verifica-se que a atual política tributária brasileira, apesar de ser instrumento hábil à consolidação da Justiça Fiscal, tem desvirtuado esse valor na tentativa de fomentar a atividade econômica privada. O resultado é o comprometimento de parcela importante da riqueza individual – que serviria para garantir o mínimo vital dos indivíduos – sem uma contrapartida estatal significativa. Ademais, há um verdadeiro desvio de recursos estatais que, ao invés de estarem sendo investidos na melhoria dos serviços públicos, são destinados ao setor produtivo privado. Isso agrava a situação da exclusão social e da concentração de renda, porque beneficia a parcela economicamente mais forte da sociedade às custas de uma pesada tributação sobre as classe menos favorecidas.

Em resumo, a lógica atual da política atual tributária redunde dupla ofensa à sociedade: primeiro, a disposição estatal de reduzir significativamente a tributação incidente sobre a atividade econômica privada, distribuindo a carga tributária sobre toda a sociedade, o que representa redução significativa da renda individual; e segundo, a supressão dos recursos tributários pagos pela sociedade, direcionando-os às camadas mais favorecidas. (FERREIRA, 2007, p. 127)

Enfim, a política tributária atual se mostra indutora de injustiça fiscal quando cria desigualdades não justificadas pelo ordenamento jurídico,

sobrecarregando uma parcela de contribuintes a fim de auxiliar a atividade desempenhada por outra parte deles.

3.2.2 A tributação indireta

Muitos são os critérios utilizados para classificar os tributos. A sua divisão em diretos e indiretos, aplicável mais especificamente aos impostos, leva em consideração o sujeito que arca com o ônus financeiro originado da obrigação tributária. Tal classificação não tem efeito jurídico, sendo relevante, porém, para as ciências econômica e financeira, porque, como ressalta Carraza (2008, p. 519), “perante o Direito, é despidiendo saber quem suporta a carga econômica do imposto”. Não obstante o entendimento do ilustre tributarista, se faz extremamente importante abordar esta divisão, pois está ela intimamente ligada à política tributária do Estado, e, por isso, repercute na Justiça Fiscal. Isso porque, como se detalhará adiante, a tributação indireta não atende satisfatoriamente aos princípios constitucionais que devem reger a tributação.

Os impostos diretos são aqueles em que há coincidência entre o contribuinte de fato e o de direito, ou seja, a norma indica quem é o sujeito passivo do imposto e este é quem arca, efetivamente, com o dispêndio relativo ao cumprimento da obrigação tributária. É o caso do imposto sobre a renda, por exemplo, em que o sujeito que pratica o fato gerador – adquire disponibilidade econômica de renda – é quem paga o imposto. Para Carraza (2008, p. 519):

Impostos diretos ou que não repercutem são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo contribuinte, isto é, pelo realizador do *fato imponible*. É o caso do IR, em que o patrimônio de quem auferiu rendimentos líquidos é alcançado por esta tributação.

Nos tributos indiretos, por outro lado, o contribuinte que arca efetivamente com o encargo econômico não coincide com aquele indicado pela norma como sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, o contribuinte de direito é diverso do contribuinte de fato, e este é quem suporta o ônus do tributo. Há repercussão da obrigação tributária e esta atinge outro agente econômico. Assim, aquele que realiza o fato gerador descrito na norma apenas adianta o montante à Administração Fazendária, embutindo o valor pago a título de tributo no preço do

produto ou serviço que será repassado ao consumidor final. Coelho (2006, p. 474) traz interessante ensinamento:

É que os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores da capacidade econômica (consumidores de bens, mercadorias e serviços). É o ato de consumir o visado. É a *renda gasta no consumo* que move o legislador. Os agentes econômicos que atuam no circuito da produção-circulação-consumo apenas *adiantam e repassam* o ônus financeiro do tributo para a frente.

Um exemplo claro de tributo indireto é o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS. As pessoas descritas na norma como sujeito passivo da obrigação tributária que implica no pagamento deste tributo incorporam o valor do imposto ao preço final do produto e, com isso, livram-se do ônus tributário. O consumidor, por sua vez, arca com o dispêndio.

Como se vê, há nos tributos indiretos uma verdadeira mácula à Justiça Fiscal: sua cobrança está alheia a qualquer elemento subjetivo ou objetivo que possa mensurar a capacidade econômica do contribuinte em arcar com o ônus. Como incide sobre o consumo de bens, mercadorias ou serviços, ou ainda, sobre a produção, é facilmente transferido o ônus financeiro do imposto aos consumidores e ele é cobrado da mesma maneira de contribuintes que se encontram nas mais variadas situações econômicas. Há incidência de imposto de forma igual sobre sujeitos que se encaixam em situações distintas, em verdadeira ofensa à justiça material. Menescal (2007, p. 71) dá importante lição neste sentido:

O imposto direto reflete na forma de relação entre o contribuinte do imposto e a Administração Fiscal. Face a sua dependência das circunstâncias que envolvem o contribuinte – rendimentos, patrimônio –, têm que ser calculados individualmente, motivo pelo qual se estabelece uma relação pessoal e direta entre ambos.

Os impostos indiretos, contrariamente, são anônimos, visto que não há referência aos seus contribuintes (de direito ou de fato), pois a carga tributária é fixada em função da realização do fato gerador, sem levar em conta as circunstâncias pessoais do contribuinte, como a capacidade civil, por exemplo (Art. 126, do CTN).

Na tributação indireta, não há como se estabelecer critério de mensuração da capacidade econômica individual justamente porque o sujeito passivo de direito diverge daquele que, realmente, arca com o encargo financeiro. O

fenômeno da tributação recai sobre o consumo, incidindo igualmente sobre a disponibilidade financeira dos consumidores. E se este tipo de incidência igualitária é formalmente justa, por outro lado é fácil concluir que se trata, na verdade, de uma ofensa à justiça social, porque determinados produtos são de uso geral, sendo consumidos tanto pela classe mais favorecida economicamente, como por aqueles que vivem em situação de pobreza.

Os tributos indiretos são tidos como socialmente injustos, visto que implicam em idêntico ônus tributário para as pessoas que se encontram em situações econômicas distintas e incidem igualmente sobre as disponibilidades financeiras das pessoas, independentemente da capacidade econômica individual (FERREIRA, 2007, p. 58)

Então, tratar de forma igual os que se encontram em situação desigual, como faz a tributação indireta, não satisfaz aos princípios e normas constitucionais, porque não efetiva a justiça material. O princípio da igualdade, tão disseminado atualmente, já está umbilicalmente ligado à idéia de que a mera isonomia formal não atende aos anseios da sociedade, tampouco é condizente com o ordenamento jurídico. O que se entende como Justiça é relevar as diferenças e, assim, criar situações de tratamento distinto fundamentas nestas desigualdades. Ensina Ferreira (2007, p. 60) que:

Na tributação indireta, qualquer norma jurídica tributária que direcione o princípio da isonomia apenas para situações jurídicas, em si mesma, já veicula uma injustiça, porque desconsidera as desigualdades materiais. É verdade que o consumo expressa indiretamente a renda individual. No entanto, aqueles produtos, mercadorias e serviços de uso geral, que atendem as necessidades mais ordinárias do homem comum também são tributados indiretamente. Nestes casos, a isonomia jurídica é irrelevante à materialidade do fato, porque a norma jurídica tributária trata de forma idêntica pessoas que se encontram em situações econômicas distintas.

Quando se busca analisar a tributação indireta no âmbito da política tributária brasileira, percebe-se que esse tipo de imposto tem grande representatividade para a carga tributária no país. Isso porque a tendência atual é no sentido de haver forte tributação sobre a renda e o consumo, ao passo que se desoneram bases monetárias como o capital, o lucro e o patrimônio. O resultado é a incidência de tributação sobre manifestações mediatas de disponibilidades

financeiras, como o consumo de um bem, que não revelam a capacidade econômica real e efetiva do contribuinte.

Pode-se dizer que o sistema tributário brasileiro reflete apenas as limitações e restrições das condições econômicas e sociais vigentes, onde é necessário um esforço de poucos para suportar o ônus das desigualdades, ou seja: têm-se modesta tributação direta, um maior volume de tributos indiretos, que são repassados aos consumidores (atingindo-os de uma forma regressiva) [...] (POHLMANN; IUDÍCIBUS, 2006, p. 139)

Os impostos indiretos incidem sobre toda a cadeia produtiva e, ao final desse processo, são embutidos nos preços dos produtos e serviços, tornando-se parte indissociável destes. Os consumidores finais – ricos ou pobres – arcam com o dispêndio da mesma maneira, no mesmo valor, independentemente de sua classe social, sem sequer perceber que o fazem, comprometendo sempre parcela importante de sua renda individual. E esta renda é, geralmente, somente o produto do labor de cada contribuinte. Em contrapartida, os responsáveis pelo repasse dos tributos à Administração Fazendária amontoam elevadas somas a título de lucratividade. Verifica-se, portanto, que a tributação indireta não alcança os ideais da Justiça Fiscal, porque não reparte de forma equânime o ônus tributário, já que não leva em consideração as desigualdades materiais. O resultado é a concentração de renda, porque os mais ricos pagam o mesmo valor que os menos favorecidos economicamente; e a exclusão social, porque os mais pobres, que não podem fugir das práticas do consumo, são obrigados a pagar um tributo sem ser, verdadeiramente, seu sujeito passivo, comprometendo importante parcela de sua renda individual.

3.3 A NÃO EFETIVIDADE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os princípios expressam os valores mais relevantes que compõem a essência jurídica de um Estado. São eles a raiz de qualquer carta constitucional que preserve direitos e garantias fundamentais aos indivíduos, refletindo os mais nobres valores ligados à dignidade da vida humana. Na importante e conhecida lição de Mello (2008, pp. 942-943):

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo [...].

No âmbito do Direito Tributário, os princípios servem como barreira ao poder de tributar do Estado. São valores que representam verdadeira garantia aos contribuintes, porque limitam a ação dos agentes fazendários e resguardam os indivíduos dos eventuais abusos na tributação. Não se pode admitir, num Estado de Direito, que a intervenção decorrente da tributação seja tal que represente um verdadeiro confisco arbitrário. Tipke e Yamashita (2002, p. 14) dão importante ensinamento quando esclarecem que “O Direito Tributário de um Estado de Direito não é técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores”. No mesmo sentido, Feitosa (2006, pp. 47- 48) esclarece:

Os princípios constitucionais, mais que meras fontes normativas, como podem pensar os positivistas extremados, são categorias fundamentais, instrumentos de conformação do ordenamento jurídico-financeiro – assim como de toda a ordem jurídica em geral.

O regime tributário está, pois, revestido de princípios constitucionais que buscam garantir a legitimidade e a justiça da tributação. Faz-se imperiosa a observância, pelo Estado, de preceitos constitucionais e legais na formulação e execução de política tributária com finalidade fiscal e extrafiscal. São esses princípios e normas que indicam as diretrizes para uma política tributária que preserve, efetivamente, a Justiça Fiscal. Para Klaus Tipke (2002, p.20), o “Direito justo pressupõe princípios (regras, critérios, padrões)”. Menescal (2007, p. 41), por sua vez, entende que:

A obtenção de uma estrutura tributária ideal, sob o ponto de vista da igualdade, da equidade e da justiça fiscal pode ocorrer por meio da aplicação dos princípios constitucionais de Direito Tributário, os quais possibilitam uma tributação mais justa, baseada na capacidade de contribuir de cada indivíduo.

Como se vê, é de fundamental importância que os princípios tributários sejam efetivados, sob pena de se ter uma tributação arbitrária e oposta aos valores contidos na Carta Magna. Se essas regras-raízes são aplicadas às práticas tributárias, servirão de instrumento para satisfazer a Justiça Fiscal,

porque elas proporcionam uma tributação correspondente aos anseios sociais. Por outro lado, se os princípios não são efetivamente respeitados, haverá uma imperfeita distribuição da carga tributária, fazendo com que o ônus decorrente dos tributos pese de forma diferenciada para as pessoas, o que acarreta uma ofensa aos preceitos que devem ser perseguidos pela tributação.

3.3.1 Igualdade Tributária

Muitas vezes tratada como supraprincípio, a igualdade está prevista no artigo 5º da Constituição Federal, concebida, portanto, como um direito e garantia fundamental. Por meio deste dispositivo, assegura-se a aplicação igualitária da lei, proibindo-se distinções injustificadas. Trata-se de uma igualdade geral, que busca assegurar a todos um tratamento equânime, repudiando-se favoritismos e perseguições.

Na seara tributária, o princípio da isonomia também é explicitado, evidenciando a importância de ser instituída uma tributação igualitária. O art. 150, II, da Carta Magna, proíbe os entes que detêm competência tributária de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Vê-se que há garantia de que o legislador não edite leis distintivas, bem como de que o aplicador da norma não faça diferenciações injustificadas. Carraza (2008, p. 76), ao tratar da matéria, esclarece:

Deveras, com o advento da República, foi-se o tempo, entre nós, em que as normas tributárias podiam ser editadas em proveito das classes dominantes, até porque, nela, extintos os títulos nobiliárquicos, os privilégios de nascimentos e os foros de nobreza, “todos são iguais perante a lei” (CF, art. 5º).

Assim, está constitucionalmente protegida a chamada *equidade horizontal*, ou seja, deve ser assegurado que aos contribuintes em situações econômicas equivalentes seja dispensado o mesmo tratamento tributário, a fim de se garantir uma participação equânime de todos os indivíduos no financiamento das

atividades estatais. Distante dos valores constitucionais estaria a política tributária que instituisse privilégios ou diferenciações entre contribuintes que se encaixam nos mesmos pressupostos fáticos que autorizam a tributação. Ensina Carraza (2008, p. 79) que “a lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade”.

É importante ressaltar, todavia, que o princípio ora tratado revela-se sob dois aspectos. O primeiro deles reflete a face da igualdade horizontal, ou formal, em que há um tratamento geral e igualitário àqueles que se encontram sob os mesmos pressupostos fáticos. Contudo, esta fórmula básica de que todos devem ser tratados de forma igual acaba considerando as diferenças como irrelevantes, como se bastasse o tratamento igualitário dos indivíduos para que a isonomia perfeita fosse alcançada. Mas não é exatamente assim. As desigualdades substanciais são fatores determinantes que impõem uma distinção, dentro da medida das diferenças. A aplicação da norma de forma idêntica a todos os que estão a ela sujeitos levaria, inevitavelmente, a alguma injustiça, porquanto há uma pluralidade de situações fáticas que reclamam, cada qual, uma aplicação diferenciada da lei.

O Estado de Direito não pode, contudo, esgotar-se em sua concepção formal. Ele não pode promulgar leis de conteúdo qualquer e arbitrário. Suas leis, quando não se tratar de meras regras técnicas de conveniência, devem ser materialmente justas. Isso vale, não por último, para leis tributárias. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 16)

Desta forma, de grande importância se mostra a outra faceta do princípio da igualdade: aquela que dispensa um tratamento desigual para aqueles que se encontram em situações diferenciadas, na medida das desigualdades. É a chamada *igualdade material* ou, ainda, *equidade vertical*. Uma relevante justificativa para a aplicação desta versão da igualdade é o fato de que o desenvolvimento do Estado brasileiro esteve ligado à formação de uma estrutura social baseada em diferenciações das mais diversas ordens entre os indivíduos. Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, essas desigualdades passaram a representar uma verdadeira afronta à Carta Constitucional, mas ainda são realidade no país, porque, embora extintas pelo ordenamento jurídico, ainda se efetivam na prática da sociedade capitalista atual. Um tratamento totalmente

igual dentro de uma sociedade que está historicamente ligada a diferenças sociais implicaria, certamente, em injustiças. Devem ser relevadas, portanto, as diferenças, a fim de que sejam dispensados pela lei tratamentos desiguais àqueles que ocupam posições distintas. Neste sentido, Harada (2007, p. 387) elucida:

É oportuno ressaltar que, quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guardar relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo do tratamento discriminatório), não há que se falar em afronta ao princípio da isonomia.

Assim, o nosso ordenamento jurídico admite uma espécie de mitigação da igualdade formal – porque esta não releva as diferenças materiais que existem no mundo fático – para dar espaço à igualdade material, que considera as circunstâncias externas e individuais como pressupostos permissivos de um tratamento diferenciado pela lei, sob pretexto de serem concretizados os objetivos constitucionais. Derzi (apud Coelho, 2006, p. 271) profere uma elucidativa explicação a este respeito:

Interessa, pois, muitas vezes, saber em que casos o princípio da igualdade prescreve uma atuação positiva do legislador, sendo-lhe vedado deixar de considerar as disparidades advindas dos fatos (a que se ligam necessariamente as pessoas) para conferir-lhes diferenciação de tratamento. É necessário saber quais as desigualdades existenciais que são também desigualdades jurídicas, na medida em que não se sujeitam a uma ignorância legislativa.

[...]

Profundamente infratora do princípio em estudo seria a norma tributária que criasse um imposto fixo, incidente sobre os rendimentos auferidos no ano anterior, cuja prestação fosse quantitativamente idêntica para todos os contribuintes, independentemente do valor desses rendimentos. E tanto mais odiosa seria a norma quanto mais gravoso fosse o tributo, representativo de leve encargo para os ricos e de insuportável dever para os pobres, pois ela excluiria do peso fiscal apenas as pessoas que não obtivessem qualquer rendimento.

A igualdade material se volta a tratar as diferenças sociais, atenuando o impasse que existe no tratamento igualitário daqueles que se encontram em situações fáticas distintas, muitas vezes opostas. É uma espécie de proteção jurídica àqueles que, tradicionalmente, figuram em posições desfavorecidas. Pohlmann e Ludícibus (2006, p. 87) defendem que “Eqüidade (sic) tem um aspecto horizontal (contribuintes com mesma capacidade devem pagar o mesmo

imposto) e um vertical (contribuintes com maior capacidade de pagamento devem pagar mais imposto)”.

Portanto, não basta aos entes com competência tributária, bem como aos agentes fazendários, um posicionamento negativo no sentido de não fazer qualquer distinção quando da criação e aplicação das leis. Atualmente, em face às desigualdades sociais que maculam a sociedade capitalista, poderia ser considerada ainda mais premente uma atuação positiva desses sujeitos, no sentido de serem identificadas e relevadas as diferenças entre os contribuintes, possibilitando uma contribuição individualizada de cada um, diferenciada pelos fatores externos que se ligam aos indivíduos. Dar importância à igualdade material é criar um instrumento que auxilie uma distribuição isonômica da carga tributária, aliando a tributação à Justiça Fiscal.

A atual política tributária brasileira, quando opta pela grande representatividade da tributação indireta, por exemplo, fere este importante valor constitucional. Isso decorre do fato de que, nos impostos indiretos, como já se esclareceu, o ônus financeiro é atribuído ao consumidor final. Como repercute seus efeitos econômicos, incidindo sobre aqueles que praticam atos de consumo, a tributação indireta inviabiliza qualquer análise da situação econômica daquele que arca com o encargo. Os tributos são cobrados quantitativamente da mesma maneira, mas seus sujeitos são contribuintes das mais diversas classes sociais. Não se efetiva, portanto, a justiça material, havendo, nestes casos, injusta repartição do encargo financeiro decorrente da tributação.

Ademais, as desonerações tributárias e o grande número de incentivos destinados aos setores produtivos privados, tendência atual de nossa política tributária, acaba sobrecarregando a sociedade, cuja carga tributária eleva-se na tentativa de serem compensados os índices de renúncias de receitas, concedidas sob o pretexto de se desenvolver a economia nacional. Percebe-se visivelmente que há, nesta situação, uma real ofensa ao princípio da igualdade, vez que os contribuintes – pessoa física e jurídica – são tratados de formas distintas. E ainda que se alegue o permissivo da justiça material, que releva as diferenças, não se pode admitir que tais distinções sejam impostas a tal ponto que cheguem a resultar numa verdadeira sobrecarga das classes menos favorecidas. A justiça material deve buscar o equilíbrio, dispensando tratamento distinto àqueles que se

encontram em situações diversas, mas sempre respeitando os *limites dessas diferenças*. Contudo, o que se verifica na atual política tributária nacional é um atropelamento desses limites, impondo ao grupo social um encargo quase que insuportável para aliviar a atividade econômica privada.

No interessante posicionamento de Tipke e Yamashita (2002, p. 18), o princípio da isonomia está ligado à exigência de que a carga tributária do país seja igualmente distribuída entre os cidadãos. “O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres”. Tal exemplo serve de comprovação de que, se o princípio da igualdade não é respeitado pelas práticas tributárias, longe de se alcançar a Justiça Fiscal, chega-se a um modelo que se desvia dos mais importantes objetivos estatais, a exemplo da dignidade humana.

3.3.2 Capacidade Contributiva

A Constituição Federal, em seu artigo 145, § 1º, estabelece que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, 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”. Por meio deste preceito, fica evidente que a Carta Magna reconheceu que não levar em consideração a capacidade econômica dos indivíduos de contribuir com o financiamento dos objetivos estatais significaria estampar em seu conteúdo uma tributação alheia às justiças material e fiscal. Vale ressaltar que o referido dispositivo menciona somente os impostos como sujeitos à graduação pela capacidade contributiva, mas os demais princípios tributários permitem – ou até mesmo exigem – que outras modalidades de tributos também estejam condicionadas a este critério de mensuração da capacidade econômica. Como bem salienta Carraza (2008, p. 86)

Nada impede que também as taxas e a contribuição de melhoria sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, tendo em vista, inclusive, o princípio da igualdade. Apenas, isto fica ao talante do legislador ordinário, não sendo uma exigência do art. 145, § 1º da CF.

A capacidade contributiva significa, numa conceituação simplória, a potencialidade econômica do indivíduo de contribuir com o financiamento dos gastos públicos através do pagamento de impostos. Griziotti (apud Costa, 2003, p. 22) traz uma conceituação mais completa e interessante ao definir tal instituto como a:

[...] soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.

Afora as discussões sobre a definição mais correta, é certo que tal princípio representa uma verdadeira barreira material que busca impedir que a tributação alcance as disponibilidades financeiras mínimas de que as pessoas necessitam para uma sobrevivência digna. Estabelece o limite máximo de intervenção do Estado na riqueza individual, permitindo que sejam avaliados critérios objetivos para a imputação de uma carga tributária economicamente suportável para cada contribuinte. Impõe uma correlação direta entre os tributos e a capacidade contributiva de maneira que eles sejam pagos pelos contribuintes “na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza”. (CARRAZA, 2008, p. 87). Para Tipke e Yamashita (2002, p. 30):

A realização do princípio da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo o oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado.

A capacidade contributiva está diretamente ligada ao princípio da igualdade, bem como aos preceitos da progressividade. Se há análise de critérios objetivos para se estabelecer o valor a ser pago por cada contribuinte, isoladamente, a título de impostos, significa que estão sendo consideradas as diferenças fáticas entre os indivíduos, o que permite o alcance da igualdade material. No mesmo sentido, se as alíquotas para o cálculo do imposto progredem à medida em que aumenta a base de cálculo, aqueles que dispõem de maiores recursos financeiros destinarão maior quantia na forma de tributos do que aqueles cuja disponibilidade econômica é menor. Portanto, esses mecanismos estão intimamente entrelaçados, obstaculizando a concentração de renda e caminhando

ao encontro da tão almejada Justiça Fiscal. Nas palavras de Carraza (2008, p. 521)

É a capacidade contributiva que, em matéria de impostos, atende às exigências do princípio da igualdade, realizando o ideal republicano de afastar, também na tributação, privilégios sem causa de pessoas ou categorias de pessoas.

É importante destacar, ainda, que o Direito, como ciência social, não pode satisfazer-se com a simples aplicação da norma pura. É fundamental que haja preocupação no sentido de alcançar a justiça material, fazendo valer, efetivamente, os princípios constitucionais no cotidiano dos contribuintes. Assim sendo, é fundamental que a capacidade contributiva seja analisada sob o enfoque relativo, ou *subjetivo*. Isto quer dizer que devem ser levadas em consideração as peculiaridades de cada contribuinte individualmente considerado, atentando-se para as condições econômicas daquela determinada pessoa. Não se pode, portanto, conceber uma Justiça Fiscal baseada exclusivamente na capacidade contributiva absoluta ou *objetiva*, que aponta somente a aptidão genérica de absorver o impacto dos tributos, sem se importar com as características individuais e concretas dos contribuintes.

Portanto, a capacidade contributiva objetiva deve ser entendida como a diretriz a ser seguida pelo legislador, que atende aos reclames deste princípio quando cria impostos cuja hipótese de incidência se refira a fatos presuntivos de riqueza, ou seja, quando elege como autorizadora de sua incidência uma situação pela qual se pode medir, de forma genérica e abstrata, as disponibilidades econômicas daqueles que sofrerão o impacto da tributação. Trata-se, portanto, de uma “sensível restrição à descrição (sic) legislativa”, como bem salienta Costa (2003, p. 28). Mas tal capacidade contributiva objetiva, por si só, não é suficiente para resguardar a efetividade deste princípio. É necessário que ele se revele de forma individualizada, particularizada, considerando, na medida do possível, as peculiaridades que surgem na vida dos indivíduos. Subjetivamente, a capacidade contributiva servirá não apenas como fundamento do tributo, mas como instrumento de graduação do valor do tributo a ser, concretamente, pago pelo contribuinte.

A efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva atua, pois, como instrumento protetor do chamado *mínimo vital*, ou seja, a capacidade de contribuir tem como pressuposto fundamental a existência de riquezas acima daquelas que se destinam, primariamente, à satisfação das necessidades básicas das pessoas. Para Tipke e Yamashita (2002, p. 34), enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial, não há capacidade contributiva. O princípio existe justamente para tornar inadmissível a cobrança de um tributo capaz de absorver uma parcela tal de recursos do contribuinte que resulte no comprometimento de sua subsistência ou na diminuição de seu padrão de vida.

Se é assim, surge, então, uma questão que causa grandes debates entre os estudiosos. É que a Carta Magna, ao utilizar-se da expressão “sempre que possível” (art. 145, § 1º), admite que há tributos que não conseguem mensurar diretamente a riqueza de cada contribuinte. Não obstante a ilustre colocação de Tipke e Yamashita (2002, p. 32) no sentido de que “o princípio da capacidade contributiva *vale para todos os impostos* [...] independentemente da técnica de tributação”, não se pode negar que aqueles que se classificam economicamente como indiretos guardam a grande característica de repercutirem seus efeitos econômicos para os contribuintes de fato, livrando do ônus os contribuintes de direito. Nestes casos, há, meramente, uma atividade indiciária, baseada na presunção de que há renda ou há patrimônio envolvido naquela relação – de consumo, por exemplo – mas que não consegue medir o grau de sacrifício assumido por aquele a quem é repassado o ônus.

A questão que exige uma maior análise não está, portanto, no fato de os indivíduos serem compelidos a destinar parte de sua renda ao custeio do Estado, a fim de ampará-lo quando da realização de suas finalidades. Isto, ao contrário, se faz essencial, sobretudo quando vivemos numa sociedade cada vez mais complexa, com necessidades que evoluem e que exigem, conseqüentemente, mais recursos. O problema está no fato de que o regime tributário, quando opta por uma tributação indireta significativa, fazendo com que esse tipo de impostos participe expressivamente da formação da carga tributária nacional, impõe à sociedade um modelo fiscal ineficiente quando se trata de mensurar a capacidade econômica dos contribuintes. E quando não se pode medir a potencialidade dos indivíduos de arcar com o ônus decorrente dos tributos, estamos diante de um

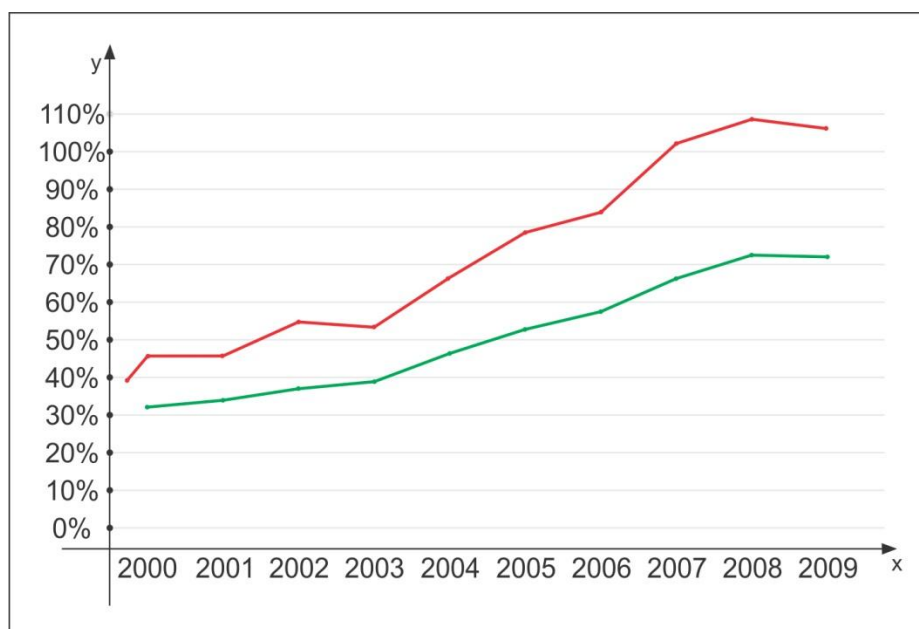
modelo tributário regressivo, na medida em que tributará de forma mais onerosa aqueles que dispõem de menos recursos, ao passo que representará leve encargo aos que ocupam as classes sociais mais altas.

Enfim, a política tributária nacional não pode revelar-se alheia à capacidade contributiva dos indivíduos porque, caso contrário, estaria permitindo uma injusta distribuição do encargo representado pelo pagamento dos tributos. Assegurar uma tributação proporcionalmente menor para aqueles que detêm menos recursos financeiros, tendente à consideração das circunstâncias particulares em que se encontram os contribuintes, e capaz de manter intocável aquela esfera de disponibilidades necessárias à manutenção de uma vida digna mostra-se como requisito essencial para a concretização da Justiça Fiscal.

4 ANÁLISE DOS INDICADORES RELATIVOS À TRIBUTAÇÃO E À JUSTIÇA FISCAL

4.1 INDICADORES RELATIVOS À CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Num conceito bem simplificado, pode-se dizer que Carga Tributária é a razão entre a quantidade de receitas arrecadadas pelo Estado – nas três esferas de governo – por meio dos tributos e o Produto Interno Bruto (PIB) nacional a preços de mercado. Este, por sua vez, representa o somatório de todas as riquezas produzidas no país – na forma de bens e serviços – durante um determinado período de tempo, descontadas as despesas com os insumos utilizados no processo de produção. A análise dos valores relativos a esses dois indicadores pode trazer algumas conclusões acerca da relação existente entre carga tributária e a política fiscal adotada.



Legenda: Linha (vermelha) - CTB
Linha (verde) - PIB

Fonte: RFB e IBGE

Gráfico 1 – Variação real acumulada da Carga Tributária Nacional e do PIB

No gráfico 1, demonstra-se a variação real acumulada da carga tributária brasileira e do PIB nacional, entre os anos de 2000 a 2009. O estudo desses

valores aponta para uma crescente arrecadação de tributos, aliada a um acréscimo nos valores do PIB do país. Quando se compara a variação real acumulada dos dois indicadores apontados no gráfico, percebe-se que, no período analisado, a carga tributária teve um incremento maior quando comparada ao crescimento do PIB. Em média, há uma variação positiva da carga tributária de 7,49 pontos percentuais por ano, ao passo que o acréscimo do PIB é de 4,38 pontos percentuais anuais. Isso deixa claro que arrecadação de receitas cresce numa proporção maior que o PIB nacional, demonstrando que a tendência é, realmente, o aumento na cobrança de tributos.

Em 2009, houve uma variação negativa da arrecadação tributária nacional de 2,61% em relação a 2008¹. Ocorre que também o valor do PIB apresentou uma retração de 0,2%. Esse fenômeno deu-se em razão da crise econômica que assolou o panorama nacional a partir do segundo semestre de 2008 e fez com que o setor produtivo tivesse um fraco desempenho e, conseqüentemente, a arrecadação sofresse uma queda significativa. Está claro, portanto, que a diminuição da carga tributária não se trata de uma nova tendência no comportamento da política fiscal do país. Pelo contrário, verifica-se que ao longo de dez anos, o valor real acumulado desse indicador é bem mais elevado do que o do PIB, o que demonstra que a arrecadação de tributos tem sido vista pela Administração Pública como uma das principais fontes de receitas para o Estado.

Isso resulta na exigência de que os contribuintes destinem, cada vez mais, importante parcela de sua riqueza para quitar as obrigações tributárias, diminuindo o seu poder de compra e, muitas vezes, comprometendo parte das disponibilidades financeiras que seriam destinadas à obtenção dos bens e serviços necessários a sua própria subsistência.

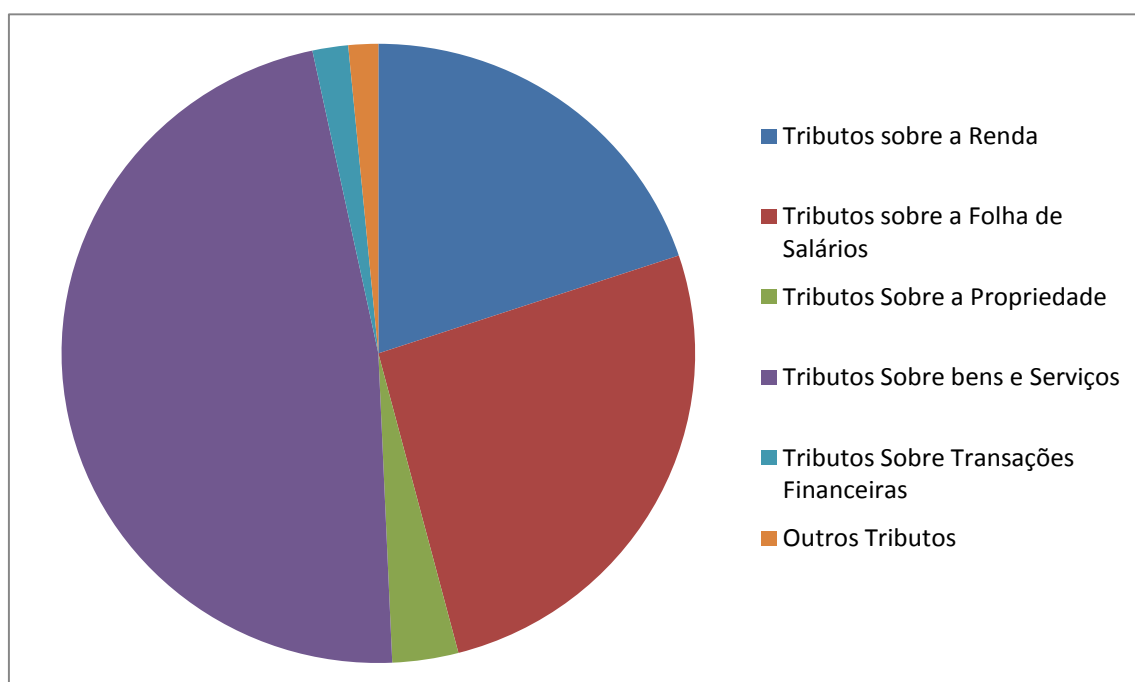
Como efeito de uma elevada carga tributária, fica reduzido o bem-estar particular, na medida em que há uma excessiva transferência dos recursos individuais para o Estado. Assim sendo, as pessoas precisam destinar relevantes somas financeiras aos cofres públicos, diminuindo seu padrão de vida. Essa ofensa ao bem estar se agrava ainda mais quando os serviços públicos, cujo patrocínio representa a maior justificativa para a cobrança de tributos, não são

¹ Dados disponíveis em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>

suficientes para livrar parte da renda dos contribuintes, que precisam buscar serviços privados de educação, saúde e lazer, por exemplo.

4.2 A PARTICIPAÇÃO DOS TRIBUTOS DIRETOS E INDIRETOS NA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Quando se analisa a participação percentual dos tributos por base de incidência, é possível vislumbrar a repartição da carga tributária nacional segundo a classificação econômica.



Fonte: RFB

Gráfico 2 – Participação dos tributos na receita tributária por base de incidência

Da análise do ano de 2009, percebe-se claramente que os bens e serviços foram eleitos como significativa base de incidência para a tributação, ao passo que a participação dos tributos sobre a propriedade, por exemplo, foi quase inexpressiva. Pode-se dizer que até mesmo a tributação sobre a renda foi de pouca expressão, quando comparada à incidente sobre bens e serviços. Esta última base de incidência representou 47,36% do total das receitas tributárias arrecadadas, contra uma participação de 19,88% dos tributos sobre a renda e

26,05% dos tributos sobre a folha de salários. Considerando a tributação sobre bens e serviços como indireta por excelência, porque incide sobre o consumo e a produção, podemos chegar à conclusão de que, no período em análise, quase metade da arrecadação nacional se deu sem que pudesse ser mensurada a capacidade contributiva dos indivíduos.

Do estudo dos dados relativos ao ano de 2007², depreende-se que a participação dos tributos sobre bens e serviços foi de 46,9% do total das receitas tributárias, contra uma incidência de 19,28% dos tributos sobre a renda. Em 2008³, a participação dos tributos sobre bens e serviços ficou registrada em 48,4%. Quando comparado ao ano de 2009, percebe-se que houve uma retração de 1,04 pontos percentuais na tributação sobre bens e serviços em 2009. Todavia, antes de ser comemorada tal regressão, a participação dos tributos indiretos na carga tributária do Brasil ainda é bastante significativa.

Mesmo que possa ser verificado certo decréscimo, há uma verdadeira resistência da política tributária nacional em priorizar os tributos diretos, em que há possibilidade de ser medida a capacidade econômica dos contribuintes, sendo tradição contar com uma grande participação da tributação indireta. Pela análise do gráfico 2, percebe-se que aproximadamente metade do total da receita tributária arrecadada é constituída por impostos indiretos. Isso quer dizer que muitos dos tributos cobrados no país não levam em consideração qualquer critério que permita a mensuração da capacidade econômica do contribuinte, fazendo com que pessoas que se enquadram em situações econômicas díspares arquem com o mesmo valor a título de tributos. Essa realidade distancia a política tributária brasileira dos princípios perseguidos pela Carta Magna, bem como da Justiça Fiscal, porque impede ou, no mínimo, dificulta uma divisão equitativa do ônus tributário entre os contribuintes de forma correspondente ao princípio da capacidade contributiva.

Esta forte representatividade da tributação indireta traz um caráter de regressividade à política tributária nacional, porque o peso da tributação torna-se proporcionalmente mais elevado para as classes econômicas mais pobres. Isso

² Dados disponíveis em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2007.pdf>

³ Dados disponíveis em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2008.pdf>

porque, quando se opta pela forte tributação sobre o consumo, por exemplo, torna-se inevitável a incidência de tributos sobre as pessoas, porque não há como garantir a subsistência sem adquirir os gêneros de primeira necessidade colocados à disposição pela economia de mercado. Se esses tributos incidentes sobre o consumo repercutem sobre o consumidor final, significa dizer que seu ônus é repassado àquele que adquire o bem ou o serviço, independentemente da sua capacidade econômica.

Assim sendo, percebe-se que o mais pobre paga igual valor que o mais rico quando adquirem o mesmo bem, e é justamente isso que caracteriza a tributação regressiva: um sacrifício tributário enorme para aqueles com menor renda, e um encargo bem mais brando para os que ocupam as classes mais favorecidas economicamente. Desta forma, é fácil concluir que a má estruturação da política tributária nacional exerce influência direta na concentração de renda, porque implica na repartição desigual da carga tributária, exigindo mais recursos daqueles com menores disponibilidades financeiras.

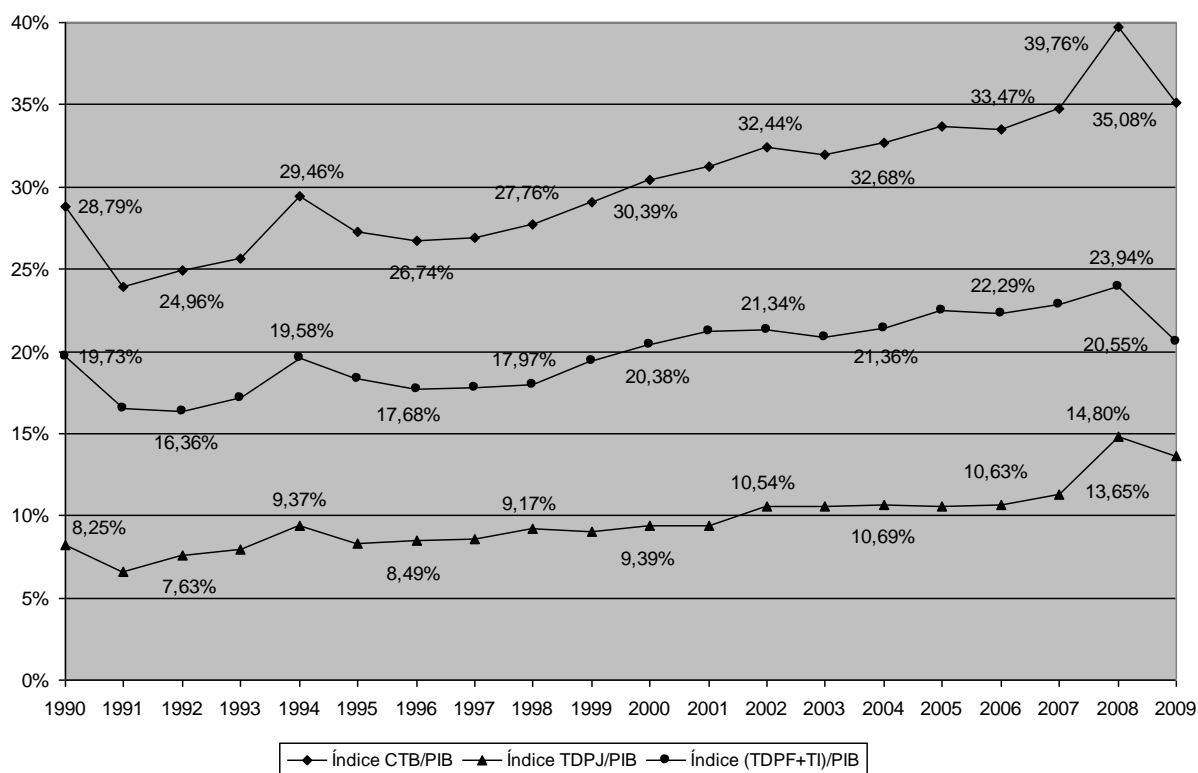
Quando o Estado elege o consumo e a produção como principais bases de incidência dos tributos, ao invés de tributar as riquezas, como a propriedade e a poupança, por exemplo, acaba compactuando com a ineficiência do princípio da capacidade contributiva. Além disso, os tributos indiretos asseguram uma igualdade meramente formal à sistemática fiscal, uma vez que, ao incidir da mesma maneira sobre pessoas em situações distintas, desconsideram as distinções materiais que importam para a concretização de uma Justiça Fiscal verdadeiramente efetiva.

Assim, uma grande representatividade desse tipo de tributos no sistema fiscal acaba bloqueando o princípio da capacidade contributiva, fazendo com que a sociedade arque com grande parte da carga tributária, vez que as pessoas jurídicas que participam da atividade econômica são capazes de repassar o ônus ao consumidor final, livrando-se do encargo. Resta à sociedade, então, saldar as obrigações advindas dos tributos diretos e, a elas, somar o sacrifício que surge da tributação indireta. A pessoa física é forçada a destinar significativa parcela de suas disponibilidades financeiras para satisfazer as exigências da tributação, muitas vezes comprometendo valores que seriam destinados à aquisição de bens e serviços essenciais. Os reclames da atual sistemática tributária são, então, no

sentido de que a capacidade contributiva possa ser sempre verificada e, sendo assim, a tributação indireta não é a melhor opção de uma política que pretenda alcançar a Justiça Fiscal.

4.3 A PARTICIPAÇÃO DA PESSOA FÍSICA E DA PESSOA JURÍDICA NO FINANCIAMENTO DOS FINS ESTATAIS

A realidade atual da política tributária nacional de atenuar a tributação sobre as pessoas jurídicas por meio das renúncias de receitas pode ser confirmada pela análise dos índices da carga tributária, a seguir explicitados no gráfico 3⁴.



Fonte: SRF, IPEA

Gráfico 3 – Índices da Carga tributária Brasileira

No lapso temporal de 1990 a 2009, a tributação sobre a pessoa física passou de 19,73% para 20,55% do PIB, enquanto pôde ser verificado um salto da

⁴ Elaborado por: Ferreira (2011).

tributação sobre a pessoa jurídica de 8,25% em 1990 para 13,65% do PIB em 2009. Apesar de ter apresentado um crescimento mais significativo, a incidência de tributos sobre a pessoa jurídica representou, no último ano da análise, somente 38,9% da carga tributária do país, enquanto a tributação sobre a pessoa física foi de aproximadamente 58,6% da carga tributária nacional. Isto quer dizer que a sociedade tem arcado com cerca de 3/5 do encargo decorrente dos tributos. E este é um índice elevadíssimo que atribui um caráter de regressividade à tributação, porque traz um ônus mais pesado à medida em que diminuem as disponibilidades financeiras do contribuinte.

Isso se dá em razão da grande representatividade dos impostos indiretos na sistemática tributária do país, porque este tipo de tributo repercute seu ônus financeiro para o consumidor final. O sujeito que pratica o fato gerador repassa o encargo, embutindo o valor pago a título de tributo no preço final do bem ou serviço. Em contrapartida, toda a tributação incidente sobre a pessoa física recai sobre seus rendimentos, riquezas ou produto de seu labor. Não há alternativa para que esse encargo seja repassado. Desta forma, quando somados os tributos indiretos aos tributos diretamente incidentes sobre a pessoa física, chega-se a elevados valores que são destinados aos cofres públicos pela sociedade decorrentes da tributação.

A sociedade é quem arca, portanto, com grande parte da carga tributária no país, destinando parcela importante de sua riqueza para financiar os gastos do Estado. As pessoas jurídicas têm uma participação mais tímida neste financiamento e isso se deve aos benefícios a elas destinados, sob pretexto de ser fomentada a economia. Ocorre que, como já se discutiu, não pode ser considerado justo o fato de que o ônus derivado dos tributos seja visivelmente menor para o setor produtivo privado e demasiadamente pesado para a sociedade, sobretudo porque isso afasta a tributação de uma justa repartição tributária entre os contribuintes, distanciando nosso modelo político-tributário da Justiça Fiscal.

O que agrava essa situação é a mínima contrapartida estatal. Os serviços públicos disponíveis à sociedade são, muitas vezes, incapazes de suprir todas as necessidades básicas dos indivíduos, fazendo com que cada contribuinte precise despende recursos para adquirir serviços e/ou bens que deveriam ser oferecidos

pelo Estado, financiados justamente pelo pagamento dos tributos. A elevada carga tributária brasileira não corresponde, portanto, ao retorno que deveria partir das políticas governamentais. Além disso, a tentativa de fomentar a economia e facilitar o desenvolvimento do setor produtivo privado ocorre através do desvio de recursos estatais para a atividade econômica. Ocorre que tais recursos deveriam, primariamente, destinar-se ao custeio de serviços públicos que melhorassem a qualidade de vida do todo social. Não se justifica, portanto, essa sobrecarga da pessoa física, evidenciado que a Justiça Fiscal, princípio que resguarda uma distribuição equânime da carga tributária entre os contribuintes, não está sendo efetivada no nosso país.

Da análise dos dados acima expostos, ainda é possível concluir que há, realmente, uma tendência voltada ao aumento da cobrança de tributos. O gráfico demonstra, também, o índice referente à evolução da carga tributária no Brasil. Em 2006, a carga tributária representou 33,47% do PIB Nacional, contra um percentual de 34,74 em 2007. Em 2008, o índice foi de 39,76%, representando um aumento considerável de 5,02% do PIB em relação ao ano anterior. De 2008 para 2009, houve uma variação negativa de 4,68%, mas tal retração, como já se esclareceu, não demonstra a tendência da política tributária nacional, mas implica numa exceção causada pela crise econômica mundial do setor hipotecário dos EUA que acabou refletindo seus efeitos no cenário mundial. A tradição, como se verifica da análise do gráfico, é um crescimento na arrecadação de tributos. No intervalo temporal de 19 anos (1990 a 2009), houve variação negativa da carga tributária somente em seis anos (1990/1991; 1994/1995; 1995/1996; 2002/2003; 2008/2009). Por todos os demais anos, a carga tributária atingiu, sequencialmente, valores crescentes.

A elevada arrecadação de tributos destina grandes somas aos cofres públicos, mas, em contrapartida, subtrai importante parcela da renda dos particulares, que são obrigados a reservar valores expressivos para a manutenção das atividades estatais. Incapaz de arrecadar recursos bastantes para financiar todos os seus gastos por meio da exploração de seu próprio patrimônio – receitas originárias – o Estado opta pela reunião de receitas derivadas, interferindo na autonomia individual e retirando parcela da riqueza dos contribuintes. Este não pode ser encarado como um ato arbitrário do Estado, até

porque, como já se esclareceu, a tributação é fenômeno essencial à própria existência do ente soberano. O que se questiona é o fato de que a cobrança de tributos não pode ser tão mais explorada que as demais fontes de receitas para o governo.

A preferência da política tributária atual revela-se na elevada arrecadação por meio de receitas derivadas, sendo colocadas em último plano as demais alternativas de reunião de recursos financeiros, o que gera sobrecarga para os contribuintes. O remédio para o aumento das necessidades estatais e, conseqüentemente, dos recursos públicos necessários para atender tais necessidades não é, unicamente, a retirada de valores dos indivíduos. A contenção de despesas, o combate à corrupção, a exploração de receitas originárias e o melhor gerenciamento dos recursos públicos poderiam, por via oblíqua, desafogar os contribuintes, diminuindo o sacrifício tributário suportado por eles. Isso resultaria no aumento do poder aquisitivo dos indivíduos, já que estes teriam uma parcela maior de sua riqueza voltada aos gastos com o consumo, por exemplo. Em conseqüência, a economia estaria aquecida, gerando mais emprego e renda, num ciclo benéfico a toda a sociedade.

Ademais, a elevada carga tributária inibe investimentos, estimula a informalidade. E dos vários efeitos negativos, talvez o mais preocupante seja o fato de que uma forte tributação compromete importante parcela da renda individual, diminuindo o poder aquisitivo dos indivíduos e, muitas vezes, contribuindo com a má distribuição das riquezas do país, porque onera fortemente e principalmente os contribuintes com menores disponibilidades financeiras.

Assim, a atual tendência da política tributária do país em fomentar a economia sobrecarrega a sociedade, que passa a arcar com a elevada carga oriunda dos tributos diretos somada aos encargos da tributação indireta. Isso demonstra que o nosso sistema fiscal tem se afastado de princípios constitucionalmente resguardados. Para agravar ainda mais a situação de sacrifício das pessoas físicas, percebe-se que os serviços públicos que, a princípio, deveriam ser financiados pelo pagamento dos tributos e oferecidos à sociedade, são precários e, muitas vezes, não satisfazem as necessidades do

todo social. Isso exige que seja disponibilizada uma parcela da riqueza privada a serviços que deveriam aparecer como contraprestação estatal.

Ressalte-se que não se quer defender aqui uma reversão da carga tributária da sociedade para a atividade econômica privada. Um elevado sacrifício tributário do setor produtivo seria como um freio ao desenvolvimento econômico. O que se pretende questionar é que, a pretexto de fazer florescer o setor econômico, a política tributária não pode sobrecarregar a sociedade, fazendo com que esta arque com um pesado ônus para financiar as políticas estatais injustas. Devem prevalecer os princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, inserindo-se um modelo progressivo que permita a cada contribuinte assumir uma obrigação tributária sem que isso comprometa uma parcela de sua riqueza tão significativa que resulte na diminuição de seu padrão de vida ou na impossibilidade de se garantir uma existência digna.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os estudos referentes à Justiça Fiscal têm se revelado de grande importância, já que tal fenômeno se relaciona intimamente à igualdade e à capacidade contributiva, princípios básicos que devem reger o modelo tributário nacional. Além disso, é através da justa repartição do ônus decorrente dos tributos que se torna possível aliviar parte da renda individual e facilitar a aquisição, pelos indivíduos, de bens e serviços necessários à existência digna. Contrariamente, cercear o patrimônio particular de forma arbitrária ou confiscatória significa enterrar a Justiça Fiscal, bem como princípios basilares como a propriedade e a liberdade individual.

É atribuição do Estado criar um modelo tributário que garanta a cobrança de tributos de forma que seja preservado um mínimo de disponibilidade financeira individual, fazendo com que as pessoas possam contribuir com os objetivos estatais sem comprometer sua subsistência. É, ainda, imperativo constitucional que a tributação alcance a realidade econômica das relações sobre as quais incide, relevando, dentro do possível, as particularidades que se manifestam na vida dos indivíduos. Da mesma forma, não se pode admitir um modelo político-tributário que crie desigualdades injustificadas a ponto de causar injustiças sociais. Uma tributação atuante neste sentido somente pode ser garantida com a visível manifestação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, sendo então alcançada a Justiça Fiscal.

Quando se analisa a atual tendência da política tributária nacional, percebe-se que estão sendo desviados os valores que deveriam reger o modelo fiscal, tendo este optado por uma tributação que traz desigualdades e sobrecarrega a sociedade. O Estado brasileiro, na tentativa de fomentar o desenvolvimento do setor produtivo privado, optou por uma desoneração da pessoa jurídica e pelo repasse a este setor de recursos que deveriam ser, prioritariamente, investidos na melhoria das condições de vida do todo social. Esta situação se agrava ainda mais quando se torna perceptível que a política tributária elegeu os bens e serviços como principal base de incidência tributária, o que dificulta a mensuração da capacidade econômica, já que os tributos

incidentes sobre tais bases repercutem indiretamente sobre o consumidor final, que arca com o ônus decorrente da tributação.

Os tributos diretos, que aparecem como mecanismo favorável à justa tributação, porque permitem que seja mensurada a potencialidade de contribuir com o financiamento dos gastos públicos, têm menor expressão na formação das receitas públicas, quando comparados com os tributos indiretos. Estes, por sua vez, refletem seu encargo financeiro ao longo de toda a cadeia produtiva, sempre incidindo sobre o consumidor final, impedindo que seja avaliada a capacidade de contribuir das pessoas. Os tributos indiretos são cobrados de forma quantitativamente igual daqueles que se situam em posições econômicas distintas, em verdadeira ofensa à igualdade material.

A estrutura tributária brasileira tem, portanto, se mostrado injusta e ineficiente. Injusta porque não proporciona uma divisão igualitária do ônus decorrente dos tributos, sobrecarregando a sociedade, que arca com a maior parte deste encargo sob o fundamento de que a atividade econômica privada deve ser estimulada por meio de renúncias, anistias, isenções. Ocorre que o setor produtivo, não obstante seja sujeito de tais benefícios, repassa o ônus dos tributos indiretos ao consumidor final, fazendo com que, mais uma vez, a sociedade arque com uma elevada despesa para cobrir os tributos embutidos nos preços.

A ordem tributária nacional é, ainda, ineficiente, porque alia uma elevadíssima carga tributária a uma grande participação de tributos indiretos na formação das receitas públicas, sendo incapaz de criar alternativas que permitam uma forte tributação direta, em detrimento daqueles impostos que repercutem seu ônus ao consumidor final. Isso macula a Justiça Fiscal, porque impede que seja auferida a capacidade econômica dos contribuintes. O resultado são tributos expressos pelos mesmos valores, mas cobrados de pessoas que se encontram em situações econômicas muitas vezes opostas. O encargo será, então, visivelmente maior e mais pesado para o pobre e, por outro lado, representará simples e leve obrigação para os mais favorecidos economicamente.

Para se garantir a Justiça Fiscal é fundamental que o sistema tributário busque destinar um tratamento materialmente isonômico aos contribuintes, admitindo certas diferenciações, sempre justificadas pelo princípio da capacidade

contributiva. Além disso, é de suprema importância que a Administração perceba que, diante de uma carga tributária tão elevada, é mais do que justo que grande parte dos serviços necessários à vida digna das pessoas seja, efetivamente, disponibilizada pelo Estado, numa verdadeira demonstração de que os recursos oriundos dos tributos estão sendo aplicados nos setores que justificam a sua cobrança. Assim, o foco das discussões sobre reformas na política fiscal nacional não pode limitar-se à busca pela diminuição da carga tributária, mas deve procurar uma distribuição equitativa desta carga, sob pena de não serem alcançados os valores ligados à Justiça Fiscal.

Sem uma divisão igualitária e que permita aos contribuintes arcar com o ônus decorrente da tributação de forma aliada à sua capacidade econômica, esse fenômeno acaba tornando-se instrumento de injustiças fiscais, ao invés de filiar-se aos princípios que norteiam a nossa Constituição Federal. A excessiva tributação – direta e indireta – sobre a pessoa física revela-se como mecanismo de supressão da renda individual e, conseqüentemente, como critério instigador da concentração de renda e da má distribuição de riquezas. É certo que a todos deve ser atribuído o ônus tributário, porque ele servirá como patrocinador dos fins estatais voltados ao todo social. Ocorre que deve haver uma distribuição harmônica da obrigação, instrumentalizando-se os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

A injusta e desigual distribuição do ônus tributário, fenômenos que decorrem de um planejamento tributário ineficiente e distorcido, torna-se o instrumento mais eficaz para distanciar a política tributária dos fins perseguidos pela Carta Magna. Isso faz com que a tributação, ao invés de servir como mecanismo de redistribuição de riquezas e neutralização das desigualdades, atue como principal responsável pela não efetividade da Justiça Fiscal.

Por tudo o que se expôs, pode-se perceber que os objetivos deste trabalho foram satisfatoriamente atingidos, já que puderam ser perfeitamente analisadas as tendências e a realidade da atual estrutura tributária brasileira, o que nos leva ao resultado de que há uma injusta distribuição da carga decorrente dos tributos entre a sociedade e o setor econômico privado. Também pôde ser verificada e comprovada a preferência da Administração Fazendária em atribuir à tributação indireta uma forte representatividade, o que compromete a perfeita aplicação dos

princípios da capacidade contributiva e da igualdade material e, como consequência, enfraquece a Justiça Fiscal.

BIBLIOGRAFIA

BOBBIO, Noberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. 12 ed. Brasília: Universitária de Brasília, 2004.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direitos Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

FEITOSA, Raymundo Juliano. **Política Tributária no Brasil: 1966/1984**. Passo Fundo: UPF Editora, 2006.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Tributação e Justiça Social**. Qualit@s Revista Eletrônica, v. 5, nº. 1, 2006. Disponível em: < <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/viewFile/60/52>>. Acesso em 15 fev. 2011.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política Tributária e Justiça Social: Relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza**. Campina Grande: EDUEP, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A Seletividade como Instrumento Concretizador da Justiça Fiscal no Âmbito do ICMS**. Fortaleza, 2007. Disponível em <<http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/monografias/gerados/ana%20monica%20filgueiras%20menescal.pdf>>. Acesso em 25 mar 2011.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciana Seabra de (Coord). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-140.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e Política Tributária: Uma Abordagem Interdisciplinar**. São Paulo: Atlas, 2006.

SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciana Seabra de (Coord). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-52.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil – 2007**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2007.pdf>>. Acesso em 23 mar. 2011.

_____. **Carga Tributária no Brasil – 2008**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2008.pdf>> Acesso em 23 mar. 2011.

_____. **Carga Tributária no Brasil – 2009**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>>. Acesso em 23 mar. 2011.2

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

VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Efeitos Sócio-Econômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de Políticas Governamentais**. Revista Derecho & Cambio Social, nº 2, Português, 2004. Disponível em <http://www.bahaidream.com/lapluma/derecho/revista002/tributos.htm>> Acesso em 04 abr. 2011.