

**A TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE FOMENTO DO DESENVOLVIMENTO  
COMO LIBERDADE: UMA ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO À  
LUZ DA TEORIA DE AMARTYA SEN**

*TAXATION AS A MECHANISM FOR THE DEVELOPMENT AS FREEDOM: ANALYSING  
THE BRAZILIAN TAXATION SYSTEM UNDER THE AMARTYA SEN'S THEORY*

**Flávia De Paiva Medeiros de Oliveira**

Doutora em Direito pela Universidade de Valencia-Espanha, diploma revalidado pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB. Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Ceará - UFC. Professora do Programa de Mestrado em Direito e Desenvolvimento do Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ. Professora da Universidade Estadual da Paraíba - UEPB, Paraíba (Brasil).  
E-mail: [flaviadepaiva@hotmail.com](mailto:flaviadepaiva@hotmail.com).  
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2046560540604336>.

**Maria Marconiete Fernandes Pereira**

Doutora em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE. Mestre em Ciências Jurídicas pela Universidade Federal da Paraíba UFPB. Especialista em Contabilidade e Auditoria Pública pela Universidade Federal da Paraíba - UFPB. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE. Graduada em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ. Professora Titular da Graduação em Direito do Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ. Professora do Programa de Pós-Graduação em Direito - Mestrado do Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ. Auditora de Contas Públicas - Controladoria Geral do Estado/PB, Paraíba (Brasil).  
E-mail: [mmarconiete@gmail.com](mailto:mmarconiete@gmail.com).  
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6349224313306934>.

**Matheus Jeruel Fernandes Catão**

Mestrando em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ. Graduado em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa - UNIPÊ, Paraíba (Brasil).  
E-mail: [matheus\\_jeruel@hotmail.com](mailto:matheus_jeruel@hotmail.com).  
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9205480737127939>.

Submissão: 18.04.2020.

Aprovação: 21.07.2020.

**RESUMO**

---

O presente artigo busca compreender a relação entre as normas tributárias brasileiras e a teoria do desenvolvimento como liberdade, defendida por Amartya Sen. Para tanto, analisamos cada uma das liberdades instrumentais defendidas por ele, relacionando-as ao sistema tributário brasileiro. O método de pesquisa utilizado foi o dedutivo, com abordagem qualitativa e comparativa. Adotou-se como técnica de pesquisa a revisão bibliográfica, tendo

como referencial teórico a obra “Desenvolvimento como liberdade”. O problema consiste em verificar se o sistema tributário brasileiro admite, em sua estrutura, a concretização das liberdades instrumentais propostas por Amartya Sen. Nesse sentido, fez-se uma comparação entre as cinco liberdades instrumentais e os aspectos do sistema tributário brasileiro, nas suas vertentes fiscal e extrafiscal. Ao final do estudo, chegou-se à conclusão de que a relação entre os dois fenômenos existe, refletindo-se, mutuamente, tanto na dimensão positiva quanto negativa.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação; Liberdades Instrumentais; Extrafiscalidade.

### ***ABSTRACT***

---

*The present paper aims to comprehend the relation between Brazilian tax law and the theory of Development as Freedom, proposed by Amartya Sen. For that we analyzed each one the instrumental liberties defended by him, relating them to the Brazilian Tax System. The research method was de deductive one, with a qualitative and comparative approach. The research technique adopted was the bibliographic revision with the book “Development as Freedom” as the theoretical referential. The problem was focused in identify if the Brazilian tax system admits in its structure, the concretization of the instrumental liberties proposed by Amartya Sen. In this tense, we have made a comparison among the five instrumental liberties and the aspects of the Brazilian tax system in both fiscal and extrafiscal aspects by the end, we reached to the conclusion that both phenomena are related, refection in both negative and positive approaches.*

**KEYWORDS:** *Taxation; Instrumental Liberties; Extrafiscality.*

---

## **INTRODUÇÃO**

O conceito de desenvolvimento, com o passar dos anos, sofreu diversas reformulações. Em razão disso deixou de abranger apenas as questões econômicas, sinônimo de crescimento, passando a considerar outros fatores, tais como acesso ao mínimo existencial, distribuição de renda etc. Essa nova vertente no conceito de desenvolvimento exige, cada vez mais, o aumento da função prestacional do Estado. As novas demandas resultarão em uma maior carga de tributos, que será custeada pelos contribuintes. Deve-se compreender, contudo, que o papel da tributação não se limita ao mero custeio da atividade estatal. Mais do que isso, atua como importante mecanismo de intervenção sobre o domínio econômico, também chamada de intervenção indireta por indução. Esse processo verifica-se tanto no estímulo a condutas desejáveis quanto no desestímulo a comportamentos prejudiciais à promoção do desenvolvimento.

Dentre as diversas teorias do desenvolvimento, escolheu-se para o presente estudo, a teoria proposta, em 1999, pelo economista Amartya Sen, denominada de desenvolvimento como liberdade. Na formulação dessa teoria, afirma que o desenvolvimento pleno só pode ser

alcançado por meio de um conjunto de liberdades, denominadas instrumentais, concedidas aos cidadãos, com a conseqüente remoção dos entraves ao seu pleno exercício. Nessa perspectiva, o objetivo geral do presente artigo é identificar a possibilidade de normas tributárias brasileiras deixarem de ser compreendidas apenas como mecanismo de custeio das atividades estatais e formarem a ser caracterizadas também como instrumento de intervenção do Estado na economia. Em seguida, procura observar se contribuem, ou não, para a consecução do desenvolvimento como liberdade. Com base nessa hipótese, apresenta-se o seguinte questionamento: O sistema tributário brasileiro admite a concretização das liberdades instrumentais formuladas por Amartya Sen?

Os objetivos específicos são os seguintes: compreender a evolução das teorias do desenvolvimento, desde seu entendimento como sinônimo de crescimento, até as teorias atuais; analisar o papel do Estado na concretização do desenvolvimento como liberdade e o modelo brasileiro; estudar a importância da tributação para o desenvolvimento de uma sociedade; analisar a forma pela qual as normas tributárias brasileiras se relacionam com o objetivo geral. Em consonância com esses objetivos, formula-se a seguinte hipótese: A tributação abrange a função de intervir no domínio econômico, adotando políticas públicas de desenvolvimento, entendido pela perspectiva das liberdades instrumentais.

O método de pesquisa a ser utilizado neste estudo é predominantemente hipotético-dedutivo. Dessa forma, a hipótese será considerada, partindo-se dos conceitos gerais de desenvolvimento como liberdade, bem como de tributação como instrumento fiscal e de intervenção sobre o domínio econômico. Ao final, busca-se estabelecer uma relação entre os dois aspectos, mostrando como o segundo atua sobre o primeiro, tanto na dimensão positiva como negativa. O método de procedimento envolverá o qualitativo e o comparativo, por meio do qual se fará uma análise qualitativa. Com base nesse instrumento, observar-se-á se observando as normas tributárias brasileiras contribuem para a concretização do desenvolvimento como pressuposto para a garantia das liberdades instrumentais. Para isso, adotar-se-ão como referência as cinco liberdades instrumentais propostas por Amartya Sen. Em seguida, busca-se, então, compreender de que forma as regras do sistema tributário brasileiro se relacionam, positiva ou negativamente, com esse conjunto de liberdades. Ao final, entende-se que o sistema tributário brasileiro tem potencial para viabilizar a concretização dos pressupostos inerentes ao desenvolvimento como liberdade, quando analisado pela sua vertente extrafiscal.

## 2 CRESCIMENTO E DESENVOLVIMENTO SOCIOECONÔMICO

O termo “desenvolvimento”, segundo Franco; Feitosa (2010), foi adotado pelas ciências sociais por empréstimo das ciências biológicas. Nestas, desenvolvimento está associado à evolução das espécies sempre em sentido positivo. Já de acordo com as ciências sociais está ligado ao aumento da renda regiões mais consideradas economicamente subdesenvolvidas. Esse conceito acabou por dividir o mundo em dois grupos: o dos países desenvolvidos e o dos países subdesenvolvidos.

Desde o século XVIII, diversos economistas têm se dedicado ao estudo do desenvolvimento. No início, a questão econômica girava em torno da ideia de que o desenvolvimento estava diretamente ligado ao mero crescimento quantitativo, mais precisamente “às finanças públicas e ao poder econômico e militar do monarca” (MUNHOZ, 2006, p. 23). Portanto, não havia qualquer preocupação no sentido de que esse desenvolvimento seria traduzido em melhorias para a sociedade como um todo. Posteriormente, percebeu-se que o mero crescimento econômico não era suficiente para promover o desenvolvimento. A partir dessa concepção, passou-se a considerar o desenvolvimento em diversas outras dimensões, como, por exemplo, a dimensão étnica e a social, objeto central do presente estudo. Mais recentemente, surgiu a dimensão ambiental, que ganhou força na década de 1970, após a conferência de Estocolmo.

### 2.1 DIMENSÃO SOCIAL DO DESENVOLVIMENTO

Um dos principais autores a identificar e discutir os problemas resultantes do modelo liberal clássico foi Keynes (1996). Segundo esclareceu, essa concepção funcionaria em casos específicos, mas não poderia ser tida como uma teoria geral. Acrescenta que o pleno emprego não poderia ser considerado uma situação automática, demandando, assim, uma maior intervenção estatal para manter o necessário equilíbrio econômico (MUNHOZ, 2006). Outros problemas foram identificados no modelo liberal, entre eles, a concentração de renda e a consequente desigualdade social. Observou-se que os problemas das classes mais pobres não foram totalmente resolvidos pelo modelo liberal, evidenciando-se a necessidade de uma presença maior do Estado na economia (BONAVIDES, 2007).

A dimensão social do desenvolvimento está relacionada a fenômenos como a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e a garantia de que todo cidadão possa ter acesso ao mínimo existencial (NASCIMENTO, 2012). A consequência dessa

premissa reside no fato de que pouco vale um crescimento econômico quantitativo, sem a desejável melhoria nas condições de vida dos cidadãos. A relevância dessa dimensão elevou o desenvolvimento à categoria de direito humano fundamental, denominado “direito ao desenvolvimento” (FRANCO; FEITOSA, 2010). Este tem o objetivo de garantir a todos os cidadãos o acesso aos bens gerados pelo desenvolvimento. Por sua vez, o direito econômico do desenvolvimento considera apenas a dimensão econômica e a eficiência dos mercados.

## 2.2 TEORIAS ATUAIS

Tendo evoluído, através dos anos, da mera perspectiva de crescimento econômico até uma perspectiva multidimensional, é fácil concluir que as teorias do desenvolvimento seriam aperfeiçoadas. Entre as teorias modernas, destacam-se duas: a institucionalista, de Douglas North, e a do desenvolvimento como liberdade, criada pelo economista indiano Amartya Sen (MUNHOZ, 2006).

### 2.2.1 Modelo institucionalista, de Douglass North

Em sua teoria, Douglass North afirma que a causa do subdesenvolvimento reside na dificuldade de criar modelos eficientes para o cumprimento dos contratos. Segundo esclarece, a solução para o problema está na evolução das instituições. No seu entendimento, o grande problema da teoria neoclássica está no fato de que ela parte de um princípio no qual o nível de informação entre os contratantes é simétrico. Lembra que, na realização de um negócio, teoricamente, ambas as partes do contrato têm o mesmo nível de conhecimento. Porém, essa simetria não ocorre na realidade e, por consequência, as trocas comerciais se tornam pouco eficientes.

O papel do Estado, conforme a teoria de North (1994), é, precipuamente, garantir o direito de propriedade. Cabe também ao Estado solucionar os conflitos relacionados à propriedade. Acrescenta que, no desempenho econômico, tem grande importância o fator histórico, de forma que as instituições atuais condicionam o desenvolvimento das futuras. Ainda conforme o citado autor, a interação entre diferentes instituições estimula a competição. Assim, as organizações são compreendidas como jogadores controlados pelas regras institucionais, forçando-as a continuarem investindo em conhecimento e inovação para que possam sobreviver (NORTH, 1994).

## 2.2.2 Teoria do desenvolvimento como liberdade, de Amartya Sen

Outra teoria a ganhar notoriedade, no final do século XX, é a conhecida por desenvolvimento como liberdade, do economista Amartya Sen, na qual contraria as teorias clássicas. Para Sen, ainda que determinantes econômicos, como o produto nacional bruto, sejam importantes, não são suficientes para medir os níveis de desenvolvimento de uma sociedade (SEN, 2019). Para uma melhor avaliação, devem-se também levar em consideração os níveis de liberdade usufruídos pelos cidadãos.

De acordo com essa teoria, para que uma sociedade se desenvolva, é necessário que os mecanismos de privação da liberdade sejam removidos, como, por exemplo, a pobreza, a tirania, a carência de oportunidades econômicas, a negligência na oferta dos serviços públicos, entre outros. Para justificar sua teoria, Sen aponta como exemplos países que não são muito desenvolvidos economicamente. No entanto, por serem livres, seus habitantes acabam tendo uma expectativa de vida maior. Nesse aspecto, enfatiza que nenhum país democrático passou por situações de fome coletiva.

Os mecanismos de mercado também são considerados na teoria de Amartya Sen, na medida em que reconhece a importância dos mercados para o progresso econômico, desde que exista liberdade de trocas entre os cidadãos. Nesse ponto, é fortemente influenciado pela teoria de Adam Smith, ao anotar que ser contra os mercados é o mesmo que ser contra as interações entre os indivíduos (SEN, 2019, p. 20). Contudo, a forma como enxerga a importância do mercado como mecanismo para o desenvolvimento como liberdade é bem mais ampla, envolvendo diversos fatores. O principal deles é a questão da liberdade de acesso ao mercado, normalmente negligenciada nas economias capitalistas, destacando as restrições impostas aos pequenos agricultores. No mesmo sentido, aponta a existência de trabalho escravo, fazendo com que, embora o trabalhador seja uma peça na engrenagem do mercado, não se beneficia com nenhuma de suas vantagens (SEN, 2019, p. 22).

Ao formular sua teoria, o economista indiano elenca as cinco principais liberdades consideradas instrumentais, por meio das quais os indivíduos aumentam sua capacidade geral de viverem mais livremente. Essas liberdades são: políticas, facilidades econômicas, oportunidades sociais, garantia de transparência e segurança contra situações de calamidade, complementares umas às outras (SEN, 2019).

As liberdades políticas estão relacionadas aos direitos civis, ou seja, à liberdade que têm os cidadãos de escolherem os seus governantes; as facilidades econômicas estão vinculadas à liberdade de produzir, consumir e realizar trocas; as oportunidades sociais

concretizam-se no acesso a bens essenciais, como a saúde e a educação; a de transparência está ligada à confiança que os contratantes têm uns nos outros; a de segurança contra situações de calamidade tem o objetivo de prevenir perda de bens, fome e até morte (SEN, 2019, p. 60).

Essa nova teoria contribuiu para que se pudesse desenvolver um conceito muito mais amplo de desenvolvimento. Isto porque deixa de considerar apenas variáveis isoladas, passando a abranger uma série de diferentes facetas. Convém, no entanto, observar que um número maior de variáveis dificulta a implantação de novos modelos de desenvolvimento. A teoria do desenvolvimento como liberdade parece ser a mais apropriada, sendo, por isso, adotada como referencial para este trabalho. Nesse sentido, Munhoz (2006) afirma que o desenvolvimento como liberdade demanda uma série de instrumentos. Abraçando essa perspectiva, busca-se estudar de que forma a tributação pode servir como um desses instrumentos.

### **3 PAPEL DO ESTADO NO DESENVOLVIMENTO: CONTEXTUALIZAÇÃO**

Ao longo dos anos, a compreensão do papel do Estado na economia e, por consequência, no desenvolvimento passou por mudanças significativas. Inicialmente, segundo Bonavides (2007, p. 40), via-se o Estado apenas como um “fantasma”, visto que o poder estatal era considerado um inimigo da liberdade e da prosperidade dos cidadãos. Esse pensamento foi amplamente difundido pela burguesia europeia, no século XVIII, acabando por fomentar a Revolução Francesa. Surgiu, então, o modelo liberal clássico, que passou a defender a interferência estatal mínima. Com o passar do tempo, esse modelo liberal trouxe notáveis consequências negativas, como a exploração do trabalhador e a expansão das desigualdades. Tal situação resultou no surgimento do pensamento socialista, que defendia uma ruptura com o modelo liberal então vigente, sob o argumento de que a classe trabalhadora deveria ser a detentora dos meios de produção.

Buscando-se estabelecer um equilíbrio para conter a expansão do socialismo, foi idealizado o modelo social-democrata, que tinha como objetivo garantir aos trabalhadores acesso aos direitos sociais sem, contudo, eliminar os mecanismos de mercado. Segundo Esping-Andersen (1991), a grande vantagem da social democracia é que consegue enxergar, na garantia dos direitos sociais, um meio de expansão da eficiência econômica. Esse modelo resultou na concepção do Estado de bem-estar social, inspirada na teoria de Keynes, que via na intervenção estatal a solução para mitigar os danos causados pelos ciclos econômicos.

Mas essa teoria também foi alvo de críticas, destacando-se as formuladas por Hayek. Seus primeiros estudos foram publicados nos anos de 1920. Entendia que, embora tivesse seus defeitos, era mais eficiente que o modelo intervencionista. No seu ponto de vista, a interferência excessiva do Estado contribuía diretamente para a criação de monopólios, prejudicando a concorrência e levando a economia de volta à planificação.

### 3.1 PAPEL DO ESTADO NO DESENVOLVIMENTO COMO LIBERDADE

Embora reconheça a importância dos mecanismos de mercado para a concretização do desenvolvimento como liberdade, Amartya Sen também destaca, em sua teoria, o papel do Estado. Segundo esclarece, a liberdade de mercado é parte preponderante da evolução das liberdades. Contudo, ressalva que a eficiência econômica não pode ser considerada como objetivo único do desenvolvimento, não podendo criar obstáculos ao acesso a serviços básicos, como a educação e a saúde.

Em consonância com a eficiência econômica, devem também ser observadas as questões sociais. Sen (2019, p, 169) lembra que o desenvolvimento devia ser direcionado a uma questão específica, qual seja a liberalização dos mercados ou o controle total dessa atividade em prol da coletividade. Em seu entendimento, trata-se de uma questão que deve ser deixada no passado, devendo-se partir para uma observação multifacetada, dando-se relevância ao progresso econômico, ao campo social e, conseqüentemente, ao papel das instituições.

Ao justificar a oferta de serviços públicos, toma por base a teoria de Adam Smith, um dos pais da economia liberal. Era um defensor ferrenho do fornecimento da educação pelo Estado, devendo ser um dos principais destinos da arrecadação de impostos (SMITH, 1996). Essa prioridade mereceu também muita atenção de Sen, ao defender o fornecimento de bens públicos ou semipúblicos por parte do Estado, notadamente nos serviços sociais de educação e saúde. Acrescenta que a destinação de grandes volumes de recursos para essas duas áreas resultou na expansão das capacidades dos cidadãos na Europa, na América do Norte e no Japão (SEN, 2019).

A atuação do Estado no desenvolvimento envolve não somente o fornecimento de serviços, mas também a regulação dos mercados. Ao justificar esse ponto, o autor em referência se apoia novamente em Adam Smith. Em seus escritos, entendeu que o Estado deveria limitar a taxa de juros dos empréstimos, justificando que juros elevados atrairiam

comerciantes irresponsáveis e, por consequência, poderiam dificultar a oferta de bens públicos.

A regulação dos mercados não pode ser óbice ao progresso nem à liberdade de sua atuação. O papel do Estado no desenvolvimento deve direcionar-se à expansão das liberdades de trabalho, cabendo-lhe regular apenas a proteção dessas liberdades e a expansão das capacidades para seu pleno exercício (PRECIPITO; POZZOLI, 2013). Em resumo, Amartya Sen afirma que o papel do Estado não deve ser simplificado. Ao contrário, deve reforçar os mecanismos de mercado e as oportunidades sociais, não podendo servir de entrave ao desempenho dos mercados. Contudo, não deve ser omissivo ou deficiente na prestação de serviços públicos, de forma a garantir a todos os cidadãos uma melhor qualidade de vida.

### 3.2 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO E O MODELO ADOTADO NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988.

A crescente evolução do papel do Estado no domínio econômico acabou por criar uma onda de “constitucionalização da economia” e, conseqüentemente, do desenvolvimento. Nessa perspectiva, diversos Estados passaram a adotar modelos constitucionais dirigentes e com ampla proteção social. Foi o que ocorreu, por exemplo, na Alemanha, na Rússia e no México, rompendo com o modelo de constituição liberal, como a norte-americana.

A constitucionalização da economia criou o conceito de “constituição econômica”. Segundo Tavares (2011, p. 71), esse modelo surgiu com o fascismo e o socialismo, implantados após a primeira guerra mundial, como primeiras experiências de uma intervenção mais forte do Estado na economia. Acrescenta que a ideia de constituição econômica tem como objetivo uma conformação da ordem econômica como resultado da vontade política. Silva (2014, p. 802-803) define constituição econômica como “a parte da constituição que interpreta o sistema econômico, ou seja, dá forma ao sistema econômico”. Por sua vez, Grau (2012, p. 79) a conceitua como “o conjunto de preceitos que institui determinada ordem econômica”. Os dois conceitos são complementares, na medida em que um cuida do sentido formal, enquanto o outro está mais preso ao sentido material.

A constituição econômica busca dar forma ao sistema econômico ou consolidar o conjunto de preceitos que institui a ordem econômica. Tavares (2011, p. 79) destaca alguns preceitos econômicos que passam a reger o Estado como sua base econômica. Destaca também o conteúdo dos direitos que regularão a atuação dos sujeitos econômicos, bem como os limites desses direitos. O texto constitucional deve definir o sistema econômico do país, Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 663-686, Mai.-Ago. 2020. 671

estabelecendo as formas como o Estado irá intervir na economia e regular o direito à propriedade, entre outros aspectos. Segundo o citado autor, as primeiras constituições econômicas foram as do México, da Rússia e da Alemanha, seguidas pelas da URSS e da Espanha. A primeira constituição brasileira a trazer preceitos de natureza econômica foi a de 1934. Todas as constituições posteriores estabeleceram regras sobre a organização da ordem econômica, que foram ampliadas e consolidadas pela Carta Magna de 1988.

No entendimento de Grau (2012, p. 187-188), ao definir seu conteúdo econômico, Constituição de 1988 optou pela economia de mercado, ou seja, pelo capitalismo liberal. Contudo, observa que o texto constitucional se distanciou do liberalismo clássico, optando por caracterizá-la como constituição neoliberal ou social-liberal. Reconhece que o texto constitucional permite a intervenção pública na economia. No entanto, traz uma série de preceitos de cunho social, como a dignidade da pessoa humana, a valorização do trabalho e a função social da propriedade. Com efeito, a Carta Magna prevê diversas formas através das quais o Estado pode intervir na economia. Apesar disso, rompeu com modelo mais intervencionista e estatizante previsto na Constituição Federal de 1967, confirmado pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969 (TAVARES, 2011).

A Constituição da República, em seu art. 170, elenca uma série de princípios norteadores da ordem econômica, quais sejam: soberania nacional; propriedade privada e sua função social; livre concorrência; defesa do consumidor; defesa do meio ambiente; redução das desigualdades sociais e regionais; busca do pleno emprego e tratamento mais favorável às empresas de pequeno porte. Da leitura desses princípios é possível concluir que houve, por parte do constituinte, uma concepção multifacetada do desenvolvimento. Observa-se, por exemplo, que as regras de eficiência econômica são compatíveis com as modernas teorias de desenvolvimento.

Evidenciando o propósito neoliberal da Carta Magna, os arts 173 e 174 cuidam de definir os limites da intervenção estatal. O primeiro dispositivo disciplina o exercício direto da atividade econômica pelo Estado, estando restrito a segmentos de interesse nacional ou aos casos expressamente previstos na Constituição. Já o segundo dispõe sobre a atividade regulatória, a fiscalização e o planejamento. Esses mecanismos caracterizam-se, respectivamente, como intervenção econômica direta e indireta (TAVARES, 2011).

Grau (2012, p. 143) divide cada uma das modalidades de intervenção em duas categorias. A intervenção direta é dividida em intervenção por absorção ou participação. O primeiro tipo ocorre quando o Estado monopoliza os meios de produção, enquanto o segundo verifica-se quando o Estado atua em concorrência direta com a iniciativa privada. A Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 663-686, Mai.-Ago. 2020. 672

intervenção indireta é dividida em intervenção por direção ou por indução. A primeira ocorre quando o Estado estipula condutas compulsórias aos sujeitos econômicos, enquanto na segunda limita-se a estabelecer os instrumentos econômicos, exercendo pressão sobre a economia.

### 3.3 A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A TEORIA DO DESENVOLVIMENTO COMO LIBERDADE

O desenvolvimento como liberdade, nos moldes da teoria de Amartya Sen, não vem sendo observado no Brasil. Todavia, a falta de concretização do desenvolvimento como liberdade não decorre do modelo constitucional adotado. Observe-se que várias de suas normas são direcionadas para o desenvolvimento, sob a perspectiva sugerida na teoria analisada. Com esse objetivo, valoriza a liberdade de mercado voltada para a concessão de oportunidades socioeconômicas.

Além dos aspectos já abordados no tópico anterior acerca da ordem econômica, é possível estabelecer relações entre as liberdades instrumentais e outros preceitos contidos na Constituição vigente. No campo das liberdades civis, a Carta Magna prescreve que todo o poder emana do povo e protege o direito ao voto como cláusula pétrea. No âmbito das atividades econômicas, destacam-se os princípios da propriedade privada e da livre iniciativa, em consonância com os valores sociais do trabalho (art. 170). Como um dos objetivos fundamentais da República, consta a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III), além dos direitos sociais previstos no art. 6º.

Quanto à garantia da transparência, é de grande importância o reconhecimento constitucional da proteção ao consumidor e, de modo geral, como segurança protetora, o próprio direito fundamental à segurança. Buscando prevenir as arbitrariedades estatais, o texto constitucional estabelece limites ao poder de tributar, além das garantias processuais a serem observadas na área da tributação. Tais considerações permitem inferir que o desenvolvimento como liberdade perpassa todo o texto da Constituição brasileira. O tópico a seguir analisa a sua relação com a tributação indutora.

## 4 PAPEL DA TRIBUTAÇÃO NO DESENVOLVIMENTO

A importância da tributação já era conhecida desde Adam Smith, com suas teorias econômicas liberais. Contudo, os recursos arrecadados eram destinados a fins bem restritos, Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 663-686, Mai.-Ago. 2020. 673

tais como: manutenção do serviço militar e do soberano, gastos com os serviços de administração da justiça, instituições públicas, serviços públicos, notadamente, a educação da juventude e a instrução dos cidadãos. Para o citado economista, considerando que esses serviços estão ligados ao bem-estar da sociedade em geral, é justo que todos os seus membros tenham de contribuir. Para uma tributação ideal, Smith (1996) propôs quatro regras fundamentais: cada súdito deve contribuir de acordo com as suas capacidades; o imposto arrecadado de cada deve ser fixo e não arbitrário, com valor e data de pagamento claramente definidos; o imposto deve ser arrecadado da forma que seja conveniente para o contribuinte; o Estado deve exigir o mínimo possível do cidadão, não impondo um custo da administração tributária superior à arrecadação.

Com a consolidação do Estado social e a necessidade de uma participação mais ativa do poder público na sociedade, o sistema de tributação evoluiu. Passou de apenas mantenedor de serviços essencialmente estatais, tornando-se a principal fonte de financiamento das políticas públicas destinadas ao bem-estar social e à redução das desigualdades. Nesse novo contexto, ganhou especial importância a tributação progressiva. É entendida como aquela em que as pessoas com mais recursos devem contribuir mais, estabelecendo-se, em contrapartida, uma carga mais branda para as classes menos favorecidas (PIKETTY, 2014).

Os teóricos do novo liberalismo, contudo, passaram a defender um sistema diferente, praticamente retornando ao modelo smithiano. Segundo von Mises (1998, p. 733), a tributação deve ser a mínima possível, suficiente para a manutenção do Estado. Entendem esses teóricos que uma carga tributária além desse limite teria potencial para destruir as economias de mercado.

Partindo-se dessas considerações, pode-se concluir que o papel da tributação no desenvolvimento acabou por evoluir junto com as teorias. No modelo clássico, a tributação servia de mero meio de manutenção do Estado mínimo. No entanto, a partir da expansão do Estado social, a tributação acaba ganhando contornos mais relevantes, destinados ao custeio dos serviços públicos e à redução das desigualdades, tendo sua força diminuída com a expansão do neoliberalismo.

#### 4.1 FISCALIDADE E EXTRAFISCALIDADE

O custeio das políticas públicas não é o único papel da tributação quando analisada no contexto do desenvolvimento. Arrecadar contribuição dos cidadãos para o custeio da máquina estatal e dos serviços públicos é apenas uma das finalidades da tributação, chamada de função

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 663-686, Mai.-Ago. 2020. 674

fiscal. Há ainda a função extrafiscal, aplicada sempre que a tributação produz algum efeito na sociedade que seja alheio à mera arrecadação. Para Carvalho (2018), a definição de um tributo como extrafiscal ou fiscal depende da vontade do legislador. Segundo esclarece, sempre que se possível identificar, na lei tributária, tendências a uma atuação social, política ou ecológica, estar-se-á, diante de uma tributação extrafiscal. Acrescenta, no entanto, que não existem tributos unicamente fiscais ou extrafiscais, só podendo ser definidos, observando-se uma maior prevalência de uma das duas funções.

As normas tributárias com finalidade extrafiscal são chamadas por Schoueri (2005, p. 16) de indutoras, uma vez que constituem intervenção do Estado sobre o domínio econômico por meio da indução. A opção pela expressão “normas tributárias”, ao invés de tributos, reside no fato de que não é tarefa simples separar os tributos fiscais dos extrafiscais. Isso ocorre porque as duas funções podem ser identificadas em conjunto. Ambas são importantes para a concretização do desenvolvimento como liberdade. A primeira por constituir a principal fonte de financiamento das políticas públicas direcionadas à expansão das liberdades fundamentais; a segunda por atuar com importante instrumento de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, agindo com instrumento de reforma social.

Para tanto, é necessário que o Estado consiga equilibrar adequadamente as duas funções. Conforme anotado, não existe tributo que tenha apenas uma função, devendo as duas coexistir em perfeita harmonia. Por um lado, a legitimidade arrecadatória do Estado não deve impossibilitar o exercício da atividade econômica ou afugentar os investidores. Por outro, os incentivos fiscais não devem desonerar os empresários a ponto de todo o ônus fiscal sobre os consumidores. Nesse contexto, é pertinente a lição dos economistas norte-americanos Stiglitz; Rosengard (2015, p. 511-512), ao estabelecerem cinco características para uma tributação ideal: ter eficiência econômica; ter baixo custo administrativo; ser flexível às mudanças de mercado; ser transparente; ser isonômica no tratamento de pessoas em igual situação financeira.

#### 4.2 MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Constituição da República de 1988 recepcionou as duas funções tributárias expostas nos tópicos anteriores, entendidas como pressupostos para que o desenvolvimento como liberdade seja atingido. A função fiscal pode ser facilmente identificada nas seguintes hipóteses: previsão para a aplicação de alíquotas progressivas no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, § 2º, I); autorização para a instituição do imposto

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 663-686, Mai.-Ago. 2020. 675

sobre grandes fortunas (art. 153, VII); progressividade do imposto predial e territorial urbano em razão do valor do imóvel (art. 153, §1º, I). Na verdade, a função fiscal está presente em todas as competências tributárias elencadas no texto constitucional, sempre direcionadas à arrecadação. Contudo, estas foram destacadas por externarem a ideia de que as pessoas com melhores condições econômicas devem contribuir mais no custeio da máquina estatal, desonerando-se os mais pobres, conforme sua capacidade contributiva (MEIRELLES, 1997)

No caso da função extrafiscal da tributação para o desenvolvimento, podem-se destacar as seguintes regras: autorização constitucional ao Poder Executivo para a modificação das alíquotas dos impostos sobre importação, exportação e operações financeiras, sem exigência de lei ou respeito aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal (arts. 153, § 1º e 150, § 1º); possibilidade de adotar-se a progressão do imposto territorial rural para coibir o latifúndio improdutivo (art. 156, § 4º, I); possibilidade de tratamento diferenciado de produtos e serviços com base no impacto ambiental (art. 170, VI). Na aplicação de tais regras, a extrafiscalidade contribui para o desenvolvimento como liberdade, em sintonia com sua função reguladora do mercado exterior, industrial e financeiro. Portanto, ocorrendo uma situação fática mostrando a necessidade de ajustes de mercado, especialmente, para a concessão de incentivos, o Estado poderá alterar as alíquotas desses impostos.

Embora haja claras previsões no texto constitucional, a tributação brasileira é considerada regressiva. É fácil observar que, na maioria dos casos, os tributos são incidente sobre o consumo, os chamados tributos indiretos. Esse sistema faz com o que o maior ônus tributário recaia sobre as classes menos favorecidas. O desenvolvimento como liberdade exige que seja priorizada a tributação sobre o patrimônio e a renda, e não sobre o consumo. Essas mudanças devem ser implantadas sem, contudo, prejudicar a capacidade contributiva e o desenvolvimento social, desde que não haja prejuízo à eficiência econômica ou ao princípio da igualdade (ANSELMINI; BUFFON, 2018).

## **5 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS LIBERDADES INSTRUMENTAIS**

Neste tópico, serão mostradas as relações entre o sistema tributário brasileiro e o desenvolvimento como liberdade, defendido por Amartya Sen.

## 5.1 LIBERDADES POLÍTICAS

Ao tratar de liberdades políticas, Sen (SEN, 2019, p. 58) apresenta um conceito bem amplo, envolvendo todos os direitos civis, destacando-se: o direito de escolher os governantes; a liberdade de expressão, incluindo a liberdade de fiscalizar e criticar os agentes políticos; a liberdade de poder participar ativamente das decisões políticas. Todas estão ligadas à ideia de democracia. Em seu estudo, dá muita importância às liberdades políticas. Faz duras críticas àquelas teorias que defendiam como prioridade o desenvolvimento das liberdades econômicas. Dessa forma, deixavam em segundo plano as liberdades políticas, alegando que seriam uma espécie de “luxo” aos países de Terceiro Mundo, principalmente àqueles castigados por situações de pobreza extrema.

Segundo esclarece, as liberdades políticas devem ter a mesma prioridade atribuída às liberdades econômicas. Enfatiza que são instrumentos para a concretização das liberdades econômicas, por estarem ligadas às capacidades humanas básicas, como a participação política e social. Além disso, abrem espaço para as reivindicações das necessidades econômicas por parte dos cidadãos, desempenhando papel construtivo no campo dessas necessidades (SEN, 2019, p. 191).

É nesse ponto que reside a relação entre as liberdades políticas e a tributação. Em um sistema autoritário, os governantes têm o poder de instituir tributos sem qualquer controle social, prejudicando, muitas vezes, o exercício das liberdades civis e outras. Esse sistema existia na Antiguidade quando os reis exigiam, de cada vez mais, tributos, enquanto o povo era escravizado e não tinha qualquer direito (FERREIRA, 2012). Para Brennan; Buchanan (1982), as limitações ao poder de tributar, bem como o controle social das despesas fiscais passaram a existir quando os cidadãos começaram a participar mais ativamente das políticas públicas. Foi justamente a expansão das liberdades políticas que possibilitou essa crescente influência social nas decisões públicas.

Contudo, pode ocorrer uma relação inversa, quando a tributação influencia, negativamente, as liberdades políticas. Isso acontece quando as normas tributárias não são suficientemente claras ou transparentes. Segundo Caliendo (2009, p. 29-30), quando as normas tributárias não são claras, grupos econômicos se aproveitam do sistema confuso para defender interesses privados, sob o argumento de que estão defendendo interesses públicos. Além disso, criam dificuldades para que os cidadãos compreendam as normas tributárias.

No Brasil, a influência política na tributação sempre existiu ao longo da história. O primeiro modelo é facilmente caracterizado pela determinação constitucional para que todos

os impostos sejam criados por lei (art. 150, I da CRFB). Em tese, essa exigência garante a participação popular no sistema tributário, estabelecendo também as limitações constitucionais ao poder de tributar, tais como a regra da anterioridade e as imunidades tributárias, entre outras.

No segundo modelo, observa-se que o sistema tributário brasileiro, além das normas contidas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, abrange legislações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e todos os Municípios. Some-se a isso o grande número de atos infralegais dos órgãos fazendários. Assim, é praticamente impossível ao cidadão conhecer toda a legislação tributária, tolhendo-lhe a liberdade política e tornando-o, muitas vezes, refém do sistema. Becker (2018, p. 10) afirma que o sistema tributário é perverso, quando exige que os cidadãos preencham uma quantidade infinita de formulários confusos, impelindo-os a viver constantemente sob o risco de pagar alguma multa e causando-lhes inúmeros aborrecimentos.

## 5.2 FACILIDADES ECONÔMICAS

As facilidades econômicas são aquelas relacionadas à liberdade de utilizar os recursos econômicos para o consumo, a produção e a troca, diretamente ligados às necessidades básicas dos indivíduos (SEN, 2019, p. 59). Desse modo, quanto maior for o desenvolvimento econômico da comunidade, maiores serão as facilidades econômicas do povo.

Inspirado na teoria de Adam Smith, Sen (2019, p.43) destaca o desenvolvimento econômico e a expansão das liberdades do povo para a concretização do desenvolvimento como liberdade, principalmente no que diz respeito às trocas. Segundo acrescenta, o controle arbitrário das negociações pode provocar graves privações à liberdade e, em consequência, ao desenvolvimento. Porém, não se pode confundir esse argumento com a alegação de que o mercado, por si só, é capaz de aumentar a renda e os bens econômicos dos cidadãos, embora se reconheça a relevância desse argumento.

Segundo Caliendo (2009, p.22), a relação entre as facilidades econômicas e a tributação é clara, notadamente no que diz respeito à função extrafiscal do tributo. Alega que a tributação pode ser um eficaz instrumento de intervenção do Estado sobre o domínio econômico, transformando-a em fator determinante para a realização de diversos negócios jurídicos. Na visão de Coase (1937), a tributação é também um instrumento determinante nas operações de troca, especialmente, os tributos incidentes sobre vendas. Assim, quando as

empresas se organizam, as operações de troca passam a ser compreendidas como transações internas, maximizando a eficiência e reduzindo os custos.

No Brasil, a relação entre a tributação e as facilidades econômicas pode ser vista, predominantemente, na intervenção do Estado no domínio econômico, quando cobra tributos, exclusivamente para interferir nessa esfera. Conforme já assinalados, a Constituição Federal concede diversas autorizações ao Estado para a utilização dos impostos como reguladores das facilidades econômicas. Um exemplo claro é a possibilidade de variação nas alíquotas do imposto sobre produtos industrializados ou sobre circulação de mercadorias e serviços, conforme a essencialidade do produto (arts. 153, § 3º, I e 155, § 2º, III).

Com essa variação, garante-se uma menor tributação sobre produtos considerados essenciais, aplicando-se uma alíquota mais elevada sobre produtos supérfluos, sem comprometer a isonomia entre os contribuintes (SILVA, 2015, p. 116). Outro exemplo extraído do sistema tributário brasileiro é a prerrogativa atribuída ao Poder Executivo para alterar as alíquotas dos impostos sobre exportação e importação, produtos industrializados e operações financeiras. Em razão de sua relevante repercussão econômica, essa alteração garante a flexibilidade necessária para que os tributos sejam alterados, de modo a acompanharem a alteração dos fenômenos econômicos. Contudo, como assinala Schoueri (2005), a todas as espécies tributárias é permitida a atribuição da função extrafiscal, desde que respeitadas as peculiaridades, observando-se também os limites constitucionais ao poder de tributar. Além disso, faz-se necessária a cumulatividade de competências. Assim, o ente federativo que desejar instituir tributos extrafiscais deve cumular as competências tributária e regulatória.

Outro aspecto relevante na tributação em relação às facilidades econômicas diz respeito à graduação dos impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte e a prioridade aos tributos de caráter pessoal (art. 145, § 1º da CRFB). Essa regra busca graduar as exações das pessoas com mais recursos, de modo a garantir o mínimo existencial e as facilidades econômicas. O princípio da capacidade contributiva possui íntima relação com o que Tipke (2012, p. 21) chama de moral tributária do Estado. É este princípio que legitima os bens considerados como rendimentos tributários. Aqueles que ultrapassem o mínimo existencial somente poderão ser recolhidos, caso não prejudiquem, drasticamente, a capacidade econômica dos contribuintes.

O sistema tributário brasileiro, no entanto, deixa a desejar quanto trata de garantir as facilidades econômicas, exatamente por priorizar a tributação sobre o consumo (ANSELMINI; BUFFON, 2018), sistema conhecido como regressividade. Nessa espécie de

tributação, as alíquotas são fixas, fazendo com que os mais pobres sacrifiquem uma porcentagem maior dos seus rendimentos com o ônus fiscal. Segundo Tipke (2012, p. 31), nos impostos sobre o consumo, a moral tributária do Estado é sacrificada. Nesse aspecto, acrescenta que os impostos sobre o consumo dificultam a ação dos sonegadores em comparação com o imposto de renda. Em razão disso, propõe um sistema de devolução, que serviria para manter o respeito à capacidade contributiva, mesmo nos tributos sobre o consumo, também chamados de impostos indiretos.

### 5.3 OPORTUNIDADES SOCIAIS

As oportunidades sociais são aquelas liberdades relacionadas às ações sociais nas áreas da saúde e educação, entre outras. Segundo Sen (2019 p. 60), essas oportunidades são essenciais ao exercício das demais liberdades. Afinal, sem acesso à saúde, o indivíduo ficaria mais suscetível às doenças ou à morte prematura sem acesso à educação, não poderia, por exemplo, exercitar as liberdades políticas. Acrescenta o referido autor que a garantia das oportunidades sociais tem íntima relação com aquilo que ele chama de provisão pública. A depender do valor que os governos pretendem investir nessas áreas, seria necessário um enorme dispêndio fiscal, mas essa medida poderia gerar inflação e instabilidade macroeconômica. Estes são os principais argumentos contrários a um maior gasto público na oferta de benefícios sociais, alegando-se também que essa medida poderia ter um efeito negativo nos incentivos sociais.

Como se pode concluir, a relação entre a tributação e a garantia das oportunidades sociais é óbvia, principalmente no aspecto fiscal. Isto acontece porque os crescentes gastos públicos nas áreas sociais são financiados pelos tributos. Já no campo da extrafiscalidade, conforme anota Becker (2018, p. 631), os tributos agem como fator de reforma social. Nessa perspectiva, faz menção à expansão das liberdades, afirmando que o efeito reformador da tributação extrafiscal garantiria liberdade para todos. A relação entre a tributação extrafiscalidade e as oportunidades sociais também na capacidade contributiva. Tipke (2012, p. 21), em sua definição de capacidade contributiva, exclui da base tributável os montantes destinados à garantia do mínimo existencial, além dos valores já comprometidos com gastos privados essenciais. Por fim, defende a não incidência de impostos sobre serviços médicos, garantindo mais uma forma de acesso às oportunidades sociais.

O sistema tributário brasileiro, em cumprimento ao texto constitucional, deve utilizar parte da tributação para garantir as oportunidades a sociais. No entanto, na prática, isso não

ocorre, visto que ainda se insiste na regressividade dos tributos, especialmente, sobre pessoas físicas. Esses modelos dificulta as oportunidades sociais para os mais pobres e abre espaço para o constante direcionamento dos recursos fiscais para cobrir déficits públicos (FERREIRA, 2007). Apesar dessas distorções, existem aspecto positivo no sistema tributário brasileiro em relação às oportunidades sociais, estando em sintonia com a definição da capacidade contributiva. Citam-se como exemplos as deduções do imposto de renda, no caso de existência de dependentes, os pagamentos de pensão alimentícia, além das despesas médicas e com instrução, de acordo com os arts. 71 a 74 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.508/2018).

#### 5.4 GARANTIAS DE TRANSPARÊNCIA

As garantias de transparência, segundo Sen (2019, p.60), estão relacionadas ao fato de que os contribuintes fazem seus negócios sem medo de segredos ou de resultados inesperados. (SEN, 2019, p. 60). Esta liberdade fundamental tenta suprir a falha de mercado, denominada “assimetria de informações”. Como se sabe, os agentes de mercado não dispõem de plena informação sobre os produtos que negociam e acabam abrindo margem para eventuais explorações. Lembra Schoueri (2005, p. 74-75) que essa falha de mercado abre amplo espaço para a intervenção estatal, tanto por direção quanto por indução, como forma de proteção ao consumidor, utilizando a legislação sobre o mercado de capitais. Se optar pela indução, pode o Estado tomar as seguintes medidas: fornecer incentivos para a abertura de capital; reduzir a tributação sobre o lucro oriundo das vendas de ações; reduzir a tributação para as empresas que adotam formas de sociedade por ações.

No âmbito da proteção do consumidor, a assimetria de informações coloca-o em uma posição de vulnerabilidade, demandando uma maior proteção por parte do Estado. Em relação à tributação, algumas normas da legislação brasileira podem ser usadas para a proteção do consumidor. A principal delas é a seletividade. Nesse caso, alguns produtos com potencial de causarem dano ao consumidor podem ter seus tributos elevados, desestimulando o consumo. O principal exemplo é a alíquota do IPI sobre o tabaco, que pode chegar a 300%, de acordo com o Decreto nº 8.950/2016

A relação entre a transparência e a tributação é a mesma que acontece entre o Estado e os particulares, na medida em que estes têm o direito de saber quantos tributos estão pagando e para onde o dinheiro é destinado (STIGLITZ; ROSENGARD, 2015). No âmbito do sistema tributário brasileiro, a Constituição Federal prevê normas destinadas à repartição das receitas

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 663-686, Mai.-Ago. 2020. 681

(arts. 157 a 162 ). Outro fator relativo à transparência tributária entre o Estado e os contribuintes também estabelece relação com o direito do consumidor. A Lei nº 12.741, de 2012, determina que os documentos fiscais emitidos por fornecedores devem discriminar todos os impostos federais, estaduais e municipais incidentes sobre aquele produto ou serviço. Dessa forma o consumidor terá total conhecimento da quantidade de tributos que paga.

## 5.5 SEGURANÇA PROTETORA

A segurança protetora, segundo Sen (2019, p. 60), diz respeito à liberdade de viver sem o receio de ser atingido por situações de grandes privações. Como exemplos, aponta as garantias do seguro-desemprego, da complementação de renda para os indigentes e da distribuição de alimentos. Podem ser identificadas diversas relações entre a segurança protetora e o sistema tributário brasileiro. A primeira delas está ligada às limitações constitucionais ao poder de tributar. Por representar a principal vinculação ao direito à propriedade privada, é imprescindível que a tributação possua limites, de modo a não prejudicar, demasiadamente, os contribuintes. Destaca-se, nesse sentido, a regra constitucional determinando que todos os tributos devem ser instituídos ou majorados por lei (art. 150, I). Além disso, não podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro no qual foram instituídos ou antes de decorridos noventa dias de sua instituição (art. 150, III, “b” e “c” da CRFB).

Para demonstrar outra relação, cita-se, mais uma vez, o princípio da capacidade contributiva. Segundo estabelece, contribuintes em situações econômicas diferentes devem ser tratados conforme sua capacidade econômica contributiva. São estabelecidos também os limites o mínimo existencial, autorizando a tributação sobre dos rendimentos que ultrapassem esse limite. Outra relação entre os dois institutos reside na função fiscal. Conforme enfatiza Sen (2019), a segurança protetora é caracterizada, entre outros aspectos, pela garantia aos desempregados e pelas políticas de complementação de renda aos mais pobres. Tratando-se de ações estatais, serão financiadas pelos tributos, em cujo âmbito ganham relevo as contribuições para a seguridade social.

## CONCLUSÃO

Antes do desenvolvimento deste trabalho, foi suscitada a seguinte pergunta: “As normas tributárias brasileiros têm relação com a busca pelo desenvolvimento como

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 663-686, Mai.-Ago. 2020. 682

## A TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE FOMENTO DO DESENVOLVIMENTO COMO LIBERDADE: UMA ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO À LUZ DA TEORIA DE AMARTYA SEN

liberdade”? Como resposta, formulou-se a hipótese de que as normas tributárias têm relação com a concretização do desenvolvimento como liberdade. A hipótese foi confirmada no decorrer da pesquisa.

Chegou-se a essa conclusão geral após ficar demonstrado que a questão do desenvolvimento deve ser abordada em uma perspectiva multidimensional. Nesse sentido, devem ser levados em consideração não apenas o desenvolvimento econômico, mas também a questão do desenvolvimento social. À proporção que as concepções de desenvolvimento foram evoluindo, também foi se destacando a importância do Estado.

Com base nessas premissas, chegou-se a outra conclusão: mesmo com a expansão do neoliberalismo, a Constituição brasileira, apesar dos vários aspectos de cunho liberal, valoriza a dimensão social do desenvolvimento. Assim, de modo geral, está em consonância com a perspectiva multifacetada do desenvolvimento como liberdade, defendida por Amartya Sen. A complexidade da tributação no desenvolvimento também evoluiu junto com a importância da atividade estatal. Antigamente, o tributo era visto apenas como um meio de cobertura dos custos de existência do Estado e de serviços públicos básicos, como a justiça e a atividade militar. Depois, passou de mecanismo mantenedor de políticas estatais para ser instrumento de intervenção do Estado na economia, sendo este o modelo adotado pelo Brasil.

A confirmação da hipótese foi possível, após serem apontadas diversas relações entre o sistema tributário nacional e as cinco liberdades instrumentais defendidas por Sen, quais sejam: liberdades políticas, facilidades econômicas, oportunidades sociais, garantias de transferência e segurança protetora. Nessa análise, levou-se em consideração tanto o caráter financiador como o caráter interventivo da tributação.

## REFERÊNCIAS

ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. *Revista do Direito Público*, Londrina, v. 13, n. 1, p. 226-258, abr. 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRENNAN, Geoffrey; BUCHANAN, James M.. *The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution*. 1982. Disponível em: <[https://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv9.html?chapter\\_num=2#book-reader](https://www.econlib.org/library/Buchanan/buchCv9.html?chapter_num=2#book-reader)>. Acesso em: 7 jul. 2019.

BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao Estado social*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. *Revista Argumentum – RA*, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 2, pp. 663-686, Mai.-Ago. 2020. 683

A TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE FOMENTO DO DESENVOLVIMENTO COMO LIBERDADE: UMA ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO À LUZ DA TEORIA DE AMARTYA SEN

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Paulo Barros de. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

COASE, Ronald H. The nature of the firm. *Economica*, Londres, v. 4, n. 16, p.386-405, nov. 1937. Disponível em: [http://lib.cufe.edu.cn/upload\\_files/other/4\\_20140515034803\\_1%20Coase,%20R.H.%EF%BC%881937%EF%BC%89%20The%20Nature%20of%20the%20Firm.pdf](http://lib.cufe.edu.cn/upload_files/other/4_20140515034803_1%20Coase,%20R.H.%EF%BC%881937%EF%BC%89%20The%20Nature%20of%20the%20Firm.pdf). Acesso em: 5 jul. 2019.

ESPING-ANDERSEN, Gosta. Welfare e experiências neoliberais: as três políticas do Welfare State. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, São Paulo, v. 1, n. 29, p.85-116, set. 1991. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0102-64451991000200006&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64451991000200006&lng=en&nrm=iso) Acesso em: 3 jul. 2019.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. *Política tributária e justiça social: relação entre a tributação e os fenômenos relacionados à pobreza*. Campina Grande: Eduerp, 2007.

FERREIRA, Luiz Carlos. *Evolução histórica da tributação no Brasil e algumas sugestões para a reforma tributária*. 2012. 139 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

FRANCO, Fernanda Cristina Oliveira; FEITOSA Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer. O direito humano ao desenvolvimento: trajetória teórica de afirmação e desafios a sua implementação. In: *XIX ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI*, 2010, Fortaleza. Anais [...]. Fortaleza: [s. n.], 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3178.pdf>. Acesso em: 6 jun. 2019.

FIANI, Ronaldo. Crescimento econômico e liberdades: a economia política de Douglass North. *Economia e Sociedade*, Campinas, v. 11, n. 1, p.45-62, jun. 2002. Disponível em: <http://www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=535&tp=a>. Acesso em: 3 jul. 2019.

FIANI, Ronaldo. Estado e economia no institucionalismo de Douglass North. *Revista de Economia Política*, São Paulo, v. 23, n. 2, p.135-149, jun. 2003. Disponível em: <http://www.rep.org.br/PDF/90-9.PDF>. Acesso em: 2 jul. 2019.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem econômica na Constituição de 1988*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

HAYEK, F. A.. *O caminho da servidão*. 6. ed. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, Tradução de Anna Maria Capovilla, José Italo Stelle e Liane de Moraes Ribeiro, 2010.

KEYNES, John Maynard. *A Teoria geral do emprego do juro e da moeda*. São Paulo: Nova Cultura (Os Economistas). Tradução de: Mario R. da Cruz, 1996.

MARINHO, Karoline Lins Câmara; FRANÇA, Vladimir da Rocha. Tributação como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico. In: CONGRESSO

A TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE FOMENTO DO DESENVOLVIMENTO COMO LIBERDADE: UMA ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO À LUZ DA TEORIA DE AMARTYA SEN

NACIONAL DO CONPEDI, 17., 2011, Brasília. Anais... . Brasília: Fundação Boiteux, 2008. p. 7274 - 7298. Disponível em: [http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/brasil/09\\_93.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/brasil/09_93.pdf). Acesso em: 8 jul. 2019.

MEIRELES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 136, n. 34, p.333-340, dez. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6>. Acesso em: 2 jul. 2019.

MUNHOZ, Carolina Pancotto Bohrer. *Direito, livre concorrência e desenvolvimento*. São Paulo: Lex, 2006.

NASCIMENTO, Elimar Pinheiro do. *Trajetória da sustentabilidade: do ambiental ao social, do social ao econômico*. Estudos Avançados 26 (74), 2012. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S010340142012000100005&script=sci\\_abstract&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S010340142012000100005&script=sci_abstract&tlng=pt) Acesso em 29 jun. 2019.

NORTH, Douglass C. *Institutional change: a framework of analyses*. 1994. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/wpa/wuwpeh/9412001.html>. Acesso em: 29 jun. 2019.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle, 2014.

PRECIPITO, Lis Maria Bonadio; POZZOLI, Lafayette. Direito e Desenvolvimento: a regulação jurídica dos mercados para a promoção do desenvolvimento como liberdade. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 22., 2013, São Paulo. *Anais...* . Florianópolis: Funjab, 2013. v. 1, p. 281 - 301. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=aa25a165a0292826>. Acesso em: 25 jun. 2019.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2019.

SMITH, Adam. *A Riqueza das nações - vol. 2: Investigação sobre sua natureza e suas causas*. São Paulo: Nova Cultura(Os Economistas). Tradução de: Luiz João Baraúna, 1996.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Rafael Vega Possebon da. *A extrafiscalidade no ICMS: seletividade, essencialidade, neutralidade e efeito indutor das normas tributárias à luz da Constituição Federal de 1988*. 2015. 191 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K.. *Economics of the public sector*. 4. ed. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 2015.

TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. 3. ed. São Paulo: Método, 2011.

A TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE FOMENTO DO DESENVOLVIMENTO COMO LIBERDADE: UMA ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO À LUZ DA TEORIA DE AMARTYA SEN

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, Tradução de: Luiz Dória Furquim, 2012.

VON MISES, Ludwig. *Human action: a treatise on economics*. The Schoiars Edition. Auburn: Ludwig von Mises Institute, 1998.