

# EFEITOS SÓCIO-ECONÔMICOS DOS TRIBUTOS E SUA UTILIZAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICAS GOVERNAMENTAIS

SOCIAL AND ECONOMIC IMPACT OF TAXES AND THEIR USE AS A GOVERNMENT POLITICAL INSTRUMENT

Thiago Degelo VINHA<sup>1</sup>  
Maria de Fátima RIBEIRO<sup>2</sup>

## RESUMO

Para o estudo sobre os efeitos sociais e econômicos dos tributos, é necessária a análise da política tributária à luz dos princípios constitucionais. Referidos princípios traçam os principais fundamentos do Estado brasileiro, assim como estipulam quais deverão ser as principais metas a serem alcançadas por esse Estado. Serão enaltecidos, neste contexto os reflexos sociais da tributação. A abordagem sobre a política tributária será seguida pela discussão em torno do desenvolvimento econômico e justiça fiscal. Posteriormente, far-se-á o estudo das atividades econômicas do Estado, suas formas de intervenção na economia e em quais situações essas intervenções são necessárias, sob a ótica capitalista em que está inserido o Estado brasileiro, ganhando contornos sociais, como forma de se buscar a justiça social. Analisar-se-ão, ainda, os aspectos sociais que o Estado está obrigado a fornecer à sociedade, com as repercussões dos tributos, considerando a tributação como instrumento para o desenvolvimento econômico e social. Com a socialização dos tributos, através da aplicação de políticas públicas adequadas aos orçamentos dos entes federados, demonstrar-se-á a importância fundamental deste estudo, tendo como direcionamento a repercussão da carga tributária sobre o contribuinte e toda a sociedade, com vistas ao desenvolvimento econômico e social.

**Palavras-chave:** Tributo, justiça fiscal, políticas públicas.

---

<sup>1</sup> Mestrando do Curso de Mestrado em Direito e Empreendimentos Econômicos da UNIMAR – Universidade de Marília – SP. Advogado. Bacharel em Direito pela UEL. Especialista em Direito Empresarial (Tributário). Professor da Faculdade Estácio de Sá de Ourinhos-SP. E-mail: thiagovinha@tdkom.com.br

<sup>2</sup> Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Coordenadora do Curso de Mestrado em Direito da UNIMAR – Marília – SP. E-mail: mfat@ldnet.com.br

## SUMMARY

To study the social and economic impacts of taxes, an analysis of the taxing policy in reference to the constitutional principles is needed. Such principles outline the primary basis of the Brazilian State also stipulating what the main objectives should be achieved by the State. In this context, the social reflexes of taxing will be praised. This approach on the taxing policy will be followed by a discussion about economic development and fiscal justice. Later on, a study of the State economic activities, its ways of intervention in the economy and the circumstances under which such interventions are necessary will be made, from the capitalist angle in which the Brazilian state is inserted, using a social approach as a way of seeking social justice. The social aspects, which the state is obliged to supply to society will also be analyzed, with the repercussion of taxes considering taxing as an instrument for social and economic development. With the socialization of taxes through the application of adequate public policies to the budgets of federated units, the fundamental importance of this study will be demonstrated, addressing the repercussion of the tax load on the taxpayer and on society as a whole, targeting the social and economic development.

**Key words:** Tax, fiscal justice, public policies.

### 1. Introdução

Para o estudo sobre os efeitos sociais e econômicos dos tributos, é necessária a análise da política tributária à luz dos princípios constitucionais. Referidos princípios traçam os principais fundamentos do Estado brasileiro, assim como estipulam quais deverão ser as principais metas a serem alcançadas por esse Estado. Serão enaltecidos, neste contexto, os reflexos sociais da tributação.

A abordagem sobre a política tributária será seguida pela discussão em torno do desenvolvimento econômico e justiça fiscal.

Posteriormente, far-se-á o estudo das atividades econômicas do Estado, suas formas de intervenção na economia e em quais situações essas intervenções são necessárias, sob a ótica capitalista em que está inserido o Estado brasileiro, ganhando contornos sociais, como forma de se buscar a justiça social. Analisar-se-ão ainda, os aspectos sociais que o Estado está obrigado a fornecer à sociedade, com as repercussões dos tributos, considerando a tributação como instrumento para o desenvolvimento econômico e social.

Com a socialização dos tributos, através da aplicação de políticas públicas adequadas aos orçamentos dos entes federados, demonstrar-se-á a importância fundamental deste estudo, tendo como direcionamento a repercussão da carga

tributária sobre o contribuinte e toda a sociedade, com vistas ao desenvolvimento econômico e social.

## 2. Política Tributária e a Função Social do Tributo

É preciso, inicialmente, determinar o conceito de política tributária, justificando-se a denominação escolhida. A política econômica que compreende toda a atividade produtiva cedeu lugar à política financeira, que se ocupa do direito público e esta, por sua vez, já deu origem à política tributária, que passou a se ocupar exclusivamente das atividades estatais relativas aos tributos.<sup>3</sup> O professor Alfredo Augusto Becker ensina que a política fiscal discrimina diferentes espécies econômicas de renda e de capital para sofrerem diferentes incidências econômicas de tributação, no intuito de alcançar seus objetivos econômicos-sociais.<sup>4</sup>

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

Com o constitucionalismo assegurado em meados do século XVIII, tem-se registro de delimitações das funções do Estado. As Constituições passaram a conter dispositivos que asseguravam os direitos fundamentais, evitando o abuso do Estado nas relações jurídicas tributárias.

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

Gustavo Miguez de Mello<sup>5</sup> assevera que a política tributária deve ser analisada pelos seus fins, pela sua causa última, pela sua essência. Na medida em que o poder impositivo deve questionar: por que tributar? o que tributar? qual o grau de tributação? atendendo as perspectivas e finalidades do Estado, estar-se-á executando política tributária.

---

<sup>3</sup> RODRIGUES, Rafael Moreno. *Intributabilidade dos Gêneros Alimentícios Básicos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 7.

<sup>4</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 458. Nesta mesma trilha merece destaque os escritos de Aliomar Baleeiro quando destaca que são duas as acepções de política fiscal: a primeira como sendo um conjunto de medidas financeiras, empregado pelo Governo para comando da conjuntura econômica e a segunda como sendo o estudo quer axiológico quer técnico dessas medidas à luz da teoria econômica e financeira. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 42.

<sup>5</sup> MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária. *in Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. Rio de Janeiro: Mapa Fiscal Editora, 1978, p. 5. Sup. Esp. I Congresso Bras. de Direito Financeiro.

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

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

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

Misabel Derzi ensina que não é fácil distinguir as finalidades fiscais e extrafiscais da tributação. Seus limites são imprecisos. Assim, entende que a extrafiscalidade somente deverá ser reconhecida para justificar carga fiscal muito elevada, quando se ajustar ao planejamento, definido em lei, fixadora das metas de política econômica e social.<sup>6</sup>

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.

É ponto pacífico que cabe à política tributária se ocupar do planejamento e análise dos tributos que devem ser instituídos e cobrados, e determinar que eles devem ser instrumentos indicados para alcançar a arrecadação preconizada pela política financeira, sem contrariar os objetivos maiores da política econômica e social que orientam o destino do país.

Em 1982, o prof. José Carlos Graça Wagner escreveu que o clamor da sociedade tanto quanto à excessiva presença do Estado na Economia e o conseqüente nível da carga tributária, como quanto à indagação de qual deve ser o segmento da sociedade que deve pagar a maior parte dos tributos, leva à discussão da própria filosofia do sistema tributário.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> DERZI, Mizabel. Família e Tributação. A vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, v. 32, p. 153, 1989.

<sup>7</sup> WAGNER, José Carlos Graça. *Tributação social do trabalho e do capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 5-6.

É no campo tributário que as implicações atingem toda a sociedade e definem a estrutura econômica da nação. A política tributária é o ponto crucial de definição da estrutura da sociedade. Por isso, deve-se examinar o fenômeno da tributação em harmonia com a dimensão social do homem, sem a qual ele não se realiza integralmente, considerando as dimensões individual e familiar.

Assim, devem ser pesquisados os próprios fundamentos da tributação, para que ela atenda, já na sua origem, as razões de justiça em relação à oneração do tributo.

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

Ao dispor sobre o interesse social e o interesse individual quanto à essência do fenômeno da tributação, escreveu Graça Wagner que não há antagonismo, senão aparente, isto porque o antagonismo surge nos desequilíbrios, tanto quando se estabelecem a favor dos indivíduos como a favor do Estado. A dificuldade de se estabelecer a justa medida, e as razões particularistas, tanto dos indivíduos como do Estado e de seus manipuladores, é que estão na raiz dos conflitos tributários e dos descompassos na justa distribuição dos encargos sobre os diversos segmentos da sociedade.<sup>8</sup>

Dá questionar: no que consiste a tributação social? Não se trata apenas em atender as necessidades mais elementares da população, é mais do que isso. A tributação deve respeitar a dimensão individual e familiar, considerando a capacidade contributiva do contribuinte.

Sempre que a tributação impedir ou dificultar a realização do essencial em relação à sociedade ou parte dela e até mesmo a uma pessoa, será desmedida e poderá ter caráter confiscatório. Será desmedida também a tributação, se os governos pretenderem arrecadar tributos, ultrapassando a soma necessária de dinheiro para o atendimento das necessidades sociais. Tal tributação provoca a transferência de valores dos contribuintes para o fisco, sem finalidade social. Enfim, é tributação social aquela que respeita o que é inerente à sociedade, no contexto social dos ditames constitucionais.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Idem, p. 19.

<sup>9</sup> WAGNER, José Carlos Graça. *Penalidades e Acréscimos na Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 310. Escreve o autor: “A tributação social se atende ao que cumpre ao Estado, por força de sua própria razão de ser, não podendo este, sob a alegação de ser o anseio da sociedade, transcender ao seu fim natural, para ingressar na esfera das demais dimensões humanas. A própria lei tem um limite, que transcende. Esse limite é a natureza humana”.

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

Nesse diapasão, tem-se que o Poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, ou seja, se ele trata, de maneira igual, todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica, e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico. E mais, se favorece a política de estabilização da economia, o combate do desemprego, a inflação, entre outros aspectos.

O fator econômico é preponderante para a adequada política tributária, não podendo o Estado interferir através da tributação, com medidas que provoquem instabilidade na economia. A estabilidade econômica é mantida quando o Estado controla a inflação, a política de juros, possibilita a capacidade produtiva da sociedade, controla o orçamento e os gastos públicos, garantindo a propriedade, propiciando a livre iniciativa e a livre concorrência. A política tributária deverá se adequar ao ordenamento jurídico vigente, sob pena de tornar-se ineficaz e nula.

No tocante à reforma constitucional tributária que tramita no Congresso Nacional, pode-se questionar: em que medida a reforma tributária contempla questões sociais? Referida reforma deverá promover prioritariamente, a função social do tributo, redistribuindo riquezas, promovendo a justiça social. Ao comentar sobre a proposta de emenda constitucional de reforma tributária desejável, ressalta Germana Moraes, como sendo a que, além de guardar respeito à Constituição Federal, represente os anseios da sociedade brasileira, perseguindo os seguintes objetivos: a) promoção da justiça tributária, valendo-se da função social do tributo, que se presta a redistribuir a renda e diminuir as desigualdades sociais e regionais; b) desoneração da carga tributária, sobretudo das incidências sobre a produção e a atividade econômica; c) simplificação e busca da eficiência do sistema tributário; d) preservação do pacto federativo; e) salvaguarda do estatuto do contribuinte, com respeito aos princípios constitucionais e aos direitos fundamentais. Em síntese, a proposta de reforma constitucional desejável é aquela formatadora de um Sistema Tributário Nacional justo e eficiente.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> MORAES, Germana de Oliveira. Palestra ministrada no Seminário sobre “Reforma Tributária”, promovido pelo Conselho da Justiça Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, em março de 2003, Fortaleza – CE, mimeo.

Nessa esteira merece registro o Projeto do Código de Defesa do Contribuinte<sup>11</sup> que tramita no Congresso Nacional, o qual dispõe sobre a igualdade de condições para o contribuinte e para o fisco, através da implementação de dispositivos que contemplam a justiça fiscal.

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

### 3. Dos Princípios Constitucionais Tributários: Reflexos Sociais da Tributação

O que se pode extrair de todos os estudos realizados em torno do significado dos princípios está necessariamente relacionado com a idéia de origem, de início de um estudo ou de alguma coisa. Para a ciência do direito, o estudo dos princípios guarda especial importância, na medida em que figuram em todos os micro-sistemas jurídicos (direito civil, penal, tributário entre outros).

Entretanto, conceituar princípio não é tarefa fácil para o intérprete. A doutrina nacional<sup>12</sup> e comparada<sup>13</sup> tem realizado grandes esforços para a conceituação do tema, das quais se pode extrair duas premissas: princípios são dotados de grande abstração e são a origem, os alicerces de todo o ordenamento jurídico em que se encontram.

Nas lições do professor Celso Antonio Bandeira de Mello, princípio é

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce deste, 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 que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> - Projeto de Lei Complementar nº 646/99 de autoria do Senador Jorge Bornhausen de Santa Catarina.

<sup>12</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999; CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 520; GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1998*. 5. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000.

<sup>13</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998; ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997; DWORKIN, Ronald. *A matter of principle*. Cambridge: Harvard University Press, 1978.

<sup>14</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 747-748.

Por serem os alicerces do ordenamento, os princípios se encontram no topo da estrutura normativa, sendo encontrados, em sua maioria, na Carta Constitucional. Dessa forma, muitos princípios foram elevados à categoria de normas constitucionais, o que não quer dizer que um princípio será, necessariamente, uma norma. As normas jurídicas são proposições lógico-jurídicas que, segundo um modelo deôntico, prescrevem uma permissão, uma obrigação ou uma proibição. Por conseguinte, pertencem ao mundo do dever-ser, enquanto que os fatos praticados pelos indivíduos pertencem ao mundo do ser.

Por fazerem parte do mundo do dever-ser, as normas jurídicas prescrevem condutas que regulam as atividades do mundo do ser e, caso não sejam cumpridas, ensejarão uma punição ao agente que praticou esse descumprimento, que é chamada de sanção. Com a positivação de uma infinidade de princípios no ordenamento, inclusive na própria constituição, os princípios tornaram-se normas, pois deixaram o mundo do ser e passaram para o mundo do dever-ser, prescrevendo condutas a serem observadas pelos indivíduos. Entretanto, nem todos os princípios podem ser considerados como normas, pois muitos deles ainda apresentam apenas um cunho valorativo, não adentrando no mundo do dever-ser. Fazem parte do estudo da ciência do direito, como informadores, como vigas-mestras de uma infinidade de normas (regras), mas desprovêem de uma força normativa.

Pois,

[...] se os princípios têm suas propriedades, diferenciando-se por sua natureza (qualitativamente) dos demais preceitos jurídicos, a distinção está em que, constituem eles, expressão primeira dos valores fundamentais expressos pelo ordenamento jurídico, informando materialmente as demais normas (fornecendo-lhes a inspiração para o recheio)<sup>15</sup>.

Por conseguinte, pode-se afirmar que todos os princípios são expressões de valores de uma determinada sociedade, mas nem todos podem ser considerados como normas. Quando um determinado princípio é positivado, passando para o mundo do dever-ser, este adquire a veste de uma norma e pode ser diferenciado das demais através da classificação trazida por Robert Alexy<sup>16</sup>, segundo a qual uma norma é formada por princípios e regras. Sem embargo, somente quando positivado é que um princípio poderá ser considerado como norma e diferirá de uma regra em razão do seu grau valorativo, uma vez que os princípios positivam

---

<sup>15</sup> ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999. p. 16.

<sup>16</sup> ALEXY, Robert. *Op. cit.*



valores<sup>17</sup> que irão ser a *ratio*, a essência das regras jurídicas, sendo, portanto, superiores a estas<sup>18</sup>.

Esses princípios positivados estão espalhados por todo o Texto Constitucional, de acordo com o instituto que pretendem regular. Entretanto, para a compreensão do presente tema, faz-se necessário dissertar acerca dos princípios que orientam os aspectos sócio-econômicos dos tributos, como instrumento de uma política governamental.

O desenvolvimento das políticas governamentais é prerrogativa do Poder Executivo e deve necessariamente estar vinculado aos fundamentos e finalidades da República Federativa do Brasil, previstos na Constituição Federal, e que serão objeto de estudo nos tópicos seguintes. Para tanto, é fundamental a busca da justiça social e, por conseguinte, da justiça fiscal, como forma de desenvolvimento dessas políticas, como já exposto anteriormente.

Merecem considerações neste estudo a análise dos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, vedação do confisco, razoabilidade e da legalidade tributária.

O princípio da igualdade refere-se ao princípio fundamental de todo o sistema tributário e que, necessariamente deverá nortear as políticas governamentais, pois a “[...] estrutura tributária deve guiar-se no sentido da Justiça Fiscal, e os critérios utilizados deverão ter por meta atingir essa Justiça Fiscal. Ela tem de ser justa, de modo a se fazer com que haja uma adequada distribuição do ônus tributário entre os indivíduos”.<sup>19</sup> Essa adequada distribuição do ônus tributário entre todos os indivíduos está atrelada ao conceito de igualdade, uma vez que somente será atingida a justiça fiscal quando os encargos tributários forem divididos entre os indivíduos que compõem uma sociedade, respeitando suas diferenças, na medida em que o “[...] princípio cria uma medida uniforme. O exame de casos iguais com duas ou mais medidas é injusto. O princípio proporciona tratamento isonômico e imparcial de todos que são compreendidos pelo princípio”.<sup>20</sup>

Por conseguinte, para que seja alcançada a justiça fiscal, como forma de proporcionar o desenvolvimento das políticas governamentais de acordo com os ditames constitucionais, faz-se necessário preservar o *princípio da igualdade*. Presente no *caput* do Art. 5º da Constituição, afirma que todos são iguais perante a

---

<sup>17</sup> DANTAS, Ivo. *Princípios constitucionais e interpretação constitucional*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1995.

<sup>18</sup> SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 121.

<sup>19</sup> CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 11.

<sup>20</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 20.

lei, sem distinção de qualquer natureza, constituindo-se em verdadeira garantia fundamental do cidadão. Em matéria tributária, o princípio da igualdade está reforçado no Art. 150, II da Carta Constitucional, afirmando que é vedado a qualquer ente federado “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. Ou seja, o princípio da igualdade não busca uma igualdade tributária pura e simples, colocando todos os contribuintes na mesma condição. O que ele busca é a igualdade entre todos os indivíduos que estejam em iguais condições<sup>21</sup>. Seu “tratamento desigual é interditado para todos os contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.<sup>22</sup> Portanto, pode-se afirmar que o princípio da igualdade tributária busca igualar iguais e desigualar desiguais, na medida de suas desigualdades.

Entretanto, para que se alcance a igualdade entre os indivíduos, é necessária a ocorrência de outro princípio, representando pela capacidade contributiva. Corolário do princípio da igualdade<sup>23</sup>, o “[...] princípio da capacidade contributiva está previsto no Art. 145, § 1º, da Constituição Federal. Afirma que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. Portanto, o princípio da capacidade contributiva está diretamente relacionado com a capacidade econômica do contribuinte que é representada “pela capacidade que o contribuinte possui de suportar o ônus tributário em razão de seus rendimentos”.<sup>24</sup> Por conseguinte, a capacidade econômica é a aptidão do indivíduo de gerar riqueza, enquanto que a capacidade contributiva é a aptidão do indivíduo de pagar os tributos, na medida de sua capacidade econômica.

Referido princípio configura-se como desdobramento do princípio da igualdade, pois a capacidade contributiva é exatamente o respeito à igualdade, na medida em que determina o valor a ser pago a título de tributo por um determinado número de pessoas que estejam em igualdade de condições e difere seu montante, na medida em que há uma desigualdade entre contribuintes diversos, além de ser expressão da “[...] finalidade (Justiça Fiscal) visada pela Constituição, permeando não só a elaboração, mas, também, a aplicação da lei e das normas constitucionais”.<sup>25</sup> O constituinte relacionou o princípio da capacidade contributiva

---

<sup>21</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre o imposto de renda na constituição de 1988*. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, p. 26.

<sup>22</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito constitucional interpretado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. p. 160.

<sup>23</sup> Cf. CARAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 77.

<sup>24</sup> CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 34.

<sup>25</sup> OLIVEIRA, João Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 41.

a apenas uma modalidade de tributo (impostos), definindo quais são os fatos econômicos da esfera do contribuinte que indicam sua capacidade econômica (importar, exportar, ter renda, ser proprietário de imóvel rural ou urbano entre outros), possibilitando a incidência do tributo, em respeito à capacidade contributiva. No entanto, pode-se entender que referido princípio deverá ser aplicado aos tributos de maneira geral, e não apenas aos impostos, como direciona a Constituição Federal.

Para que se preserve a capacidade contributiva e para que esta seja realmente alcançada, faz-se necessário analisar os princípios da vedação do confisco e da progressividade, respectivamente.

O Estado brasileiro está estruturado no sistema capitalista, que conforme se estudará a seguir, está fundado na captação do lucro e na preservação da propriedade privada. Todos os tributos, na medida de sua incidência, deverão preservar os valores constitucionais. A capacidade contributiva prevê a incidência de impostos de formas diferentes, de acordo com a capacidade econômica dos sujeitos passivos, que deverão arcar com os ônus tributários para a manutenção do Estado e para que este desenvolva os seus objetivos. Entretanto, os tributos deverão preservar o patrimônio do indivíduo, sob pena de lhe retirar esse patrimônio, agredindo o seu direito fundamental de propriedade (Art. 5º, XXII, CF), sem uma justa indenização<sup>26</sup>. Essa preservação do patrimônio do cidadão, vedando o caráter expropriatório do tributo é a representação do *princípio da vedação do confisco*, uma vez que preserva o mínimo vital individual e familiar do cidadão.<sup>27</sup> Portanto, “[...] confisco tributário consiste em uma ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato”.<sup>28</sup>

Desta forma, deve ser destacado que o confisco tributário precisa ser analisado sob o aspecto da universalidade de toda carga tributária incidente sobre o contribuinte.<sup>29</sup>

Respeitando-se esse mínimo vital do contribuinte, estar-se-á, necessariamente, cumprindo com os ditames da justiça fiscal, respeitando o princípio da

---

<sup>26</sup> CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 55.

<sup>27</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 68.

<sup>28</sup> CASTILHO, Paulo César Bária de. *Confisco Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 39.

<sup>29</sup> Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á diante de uma carga geral confiscatória, razão pela qual, todo o sistema terá de ser revisto, e principalmente, aquele tributo, quer quando criado, ultrapassa o limite da capacidade contributiva do contribuinte. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A Defesa do Contribuinte na Constituição Federal*. In: *A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro*. São Paulo: IOB, 2002, p. 4.

igualdade e da capacidade contributiva. Entretanto, para que a capacidade contributiva possa operar de forma plena, faz-se necessário observar o *princípio da progressividade*.

O princípio da capacidade contributiva, ao determinar uma forma diferenciada de tributação para diferentes indivíduos e a mesma tributação para aqueles que estejam na mesma situação, estabelece um critério proporcional para a incidência do imposto, na medida em que estabelece alíquotas em forma de percentagem, incidentes sobre as bases de cálculo representadas pelos diferentes fatos jurídicos tributários que demonstram uma capacidade econômica do contribuinte.<sup>30</sup> Em razão dessa diferença de onerosidade entre as capacidades econômicas dos diferentes indivíduos e para que a capacidade contributiva possa realmente desigular os desiguais, na proporção de suas desigualdades, incide o princípio da progressividade, pois por meio deste, “[...] o percentual do imposto cresce à medida que cresce a capacidade econômica contributiva; haverá, assim, um aumento mais que proporcional do imposto com o aumento da capacidade contributiva”.<sup>31</sup>

O princípio da razoabilidade, por sua vez, é um parâmetro de valorização dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelos valores da justiça social. O tributo deve preencher uma série de requisitos para ser considerado razoável, sendo de fundamental importância a avaliação econômica, política e social elaborada pelos Poderes Públicos, por ocasião da normatização tributária, tais como a escolha do fato gerador, da base de cálculo e da finalidade para a qual o tributo foi instituído, devendo ser buscada sempre a solução que gere menor impacto tributário sobre a base tributante, evitando excessos.

Uma tributação justa e que atende os interesses econômicos e sociais deverá ser pautada no princípio da legalidade tributária, estatuído no inciso I do Artigo 150 da Constituição Federal.

Dessa forma, pode-se afirmar que o atendimento dos princípios constitucionais, supra-mencionados, se revela condição *sine qua non* para que a tributação atue como instrumento de Justiça Social.

---

<sup>30</sup> - Por exemplo, toma-se a incidência de um imposto que incida sobre a renda do contribuinte, à alíquota de 10%. Um sujeito que ganhe, por exemplo, R\$1.000,00, pagará um imposto diferenciado do sujeito que ganhe R\$100.000,00, pois este deverá pagar ao Estado a quantia de R\$10.000,00, enquanto que aquele deverá entregar a quantia de R\$100,00. Verifica-se que, como são sujeitos desiguais, pagaram valores diferenciados. Entretanto, a alíquota foi aplicada na mesma quantidade para ambos os sujeitos, embora seja muito mais penoso o pagamento do imposto para o sujeito que auferir R\$1.000,00 do que para aquele que percebe R\$100.000,00.

<sup>31</sup> CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 55-75.

#### 4. Desenvolvimento Econômico e Justiça Fiscal

A nova ordem econômica mundial destaca-se pela valorização do trabalho em relação ao desenvolvimento econômico.

Desenvolvimento econômico não é apenas crescimento econômico e nem tampouco distribuição de riqueza. Pressupõe a distribuição dessa riqueza em favor do bem-estar social e a participação da sociedade.

Uma política tributária, orientada para o desenvolvimento econômico, justiça social, que não tiver na sua essência o estímulo ao trabalho e à produção, “[...] compensando a redução de encargos pela tributação sobre acréscimos patrimoniais, termina por não provocar desenvolvimento econômico nem justiça social e gera insatisfações de tal ordem que qualquer processo de pleno exercício dos direitos e garantias democráticas fica comprometido”.<sup>32</sup>

De certa forma, para o desenvolvimento econômico nacional, neste contexto de globalização, deve ser salientada a redução dos gastos públicos, com um processo de diminuição da carga tributária, capaz de permitir uma maior disponibilidade de recursos para a poupança, investimento ou consumo.

A justa repartição da carga tributária total, entre os cidadãos, é imperativo ético para o Estado Democrático de Direito. A política fiscal tem de ser política de justiça e não a mera política de interesses. Por isso, tem-se que o legislador fiscal não pode editar leis de qualquer maneira. Deve observar os princípios de justiça. Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam o Direito Tributário.

A arrecadação de tributos é importante para a economia nacional e internacional, não apenas como fonte de riqueza para o Estado, mas também como elemento regulador da atividade econômica e social.

Nesta linha de raciocínio, deve ser destacado que, para alcançar uma justiça fiscal, os ditames do princípio constitucional da proporcionalidade devem estar aliados ao princípio da progressividade de alíquotas, na maioria dos tributos. Dessa forma, estar-se-á alcançando os objetivos da natureza social do tributo com a efetiva aplicação destes princípios constitucionais, possibilitando que o Estado alcance, com tributação mais elevada, os mais ricos e de forma menos acentuada aqueles que possuem baixo poder aquisitivo ou até mesmo estejam isentos do pagamento de tributos. Vale aí o destaque dos cânones de Adam Smith: justiça, certeza, comodidade e economia dos impostos.

O desenvolvimento econômico está aliado à atuação do Estado. Assim, o Estado poderá atuar através da política fiscal e extrafiscal.

---

<sup>32</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Econômico e Tributário* – Comentários e pareceres. São Paulo: Resenha Tributária, 1992, p. 6-7.

Merece destaque a política extrafiscal que está aliada ao intervencionismo, conforme já destacado, no presente estudo.

Outro princípio fundamental para a busca da justiça fiscal é o princípio da *função social do tributo*. Fundado no sistema capitalista, o Estado brasileiro tem como direito fundamental a propriedade privada, possibilitando aos indivíduos o acúmulo de recursos necessários para a sua sobrevivência. Entretanto, também dispõe, em seu Art. 5º, XXIII, que a propriedade atenderá a sua função social, como forma de se preservar o princípio da igualdade, presente no *caput* do Art. 5º, Constituição Federal. Por conseguinte, embora se preserve o Estado capitalista, este ganha contornos sociais, no sentido de desenvolver políticas sociais como forma de alcançar seus objetivos sociais (Art. 3º, 193 e seguintes da Constituição Federal). Assim, os tributos também precisam preservar a sua função social, como maneira de alcançar a justiça fiscal, como um dos objetivos do Estado brasileiro.

Somente com a socialização dos tributos, por meio da sua aplicação como instrumento social é que será possível desenvolver uma política social justa e distributiva, nos anseios da nação e como forma de se alcançar as finalidades a que o Estado se prestou a desenvolver através de sua Carta Constitucional, e que devem nortear todo o procedimento dos Órgãos que compõem a República Federativa do Brasil.

Desse modo, para que o Estado alcance suas finalidades sócio-econômicas e desenvolva uma política governamental em prol dessas finalidades, faz-se necessário o respeito ao princípio da justiça fiscal, o qual somente poderá ser alcançado mediante a conjugação dos princípios da igualdade e seus corolários, em conjunto com o princípio da função social do tributo, possibilitando a todos os cidadãos viver com dignidade, proporcionado o desenvolvimento econômico adequado ao contexto social.

## **5. Repercussões dos Tributos no contexto da Ordem Econômica e Social**

Conforme já analisado anteriormente, o Estado é um instrumento criado pela sociedade para a busca de determinadas necessidades, as quais constituem o bem-estar social, que seriam impossíveis de serem alcançadas isoladamente. Entretanto, para que essas prerrogativas possam ser atingidas, o Estado necessita de recursos para a sua realização, entre os quais, os tributos são a sua principal fonte de receita.

Durante muito tempo, a tributação foi vista apenas como um instrumento de receita do Estado. Apesar de essa missão ser, por si só, relevante, na medida em que garante os recursos financeiros para que o Poder Público bem

exerça seu mister, a verdade é que, pouco a pouco, descobriu-se outra faceta não menos importante na tributação. Atualmente, com a predominância do modelo do Estado Social, a despeito dos fortes movimentos no sentido do ressurgimento do liberalismo, não se pode abrir mão do uso dos tributos como eficazes instrumentos de política e de atuação estatais, nas mais diversas áreas, sobretudo na social e na econômica. Como se sabe, um dos valores que têm caracterizado o humanismo é a busca da Justiça Social.<sup>33</sup>

O Brasil submeteu-se às exigências do Fundo Monetário Internacional, com poucas perspectivas de melhorar sua arrecadação tributária no tocante à especulação financeira. O resultado em indicadores sociais é uma catástrofe, vez que notadamente faltam recursos para investir nesta área.

As pessoas têm necessidades reais que precisam ser atendidas. Parte dessas necessidades devem ser atendidas diretamente pelo Estado. Esta sociedade, inserida no contexto econômico-social, deve ser relacionada também com o contexto internacional cujos reflexos podem gerar novos desencadeamentos diretos nesta sociedade.

Dentro dessas necessidades sociais, erigiu-se a República Federativa do Brasil com a instituição da Constituição Federal em 05 de outubro de 1988, a qual trouxe, em seu Art. 1º, os principais fundamentos que motivaram a sua criação, destacando-se a cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.<sup>34</sup>

Verifica-se que os princípios inseridos nesse dispositivo devem fundamentar toda a produção de normas no ordenamento jurídico, uma vez que os fundamentos de todo o Estado Democrático de Direito, necessariamente, precisam ser respeitados por todas as normas do ordenamento jurídico.

Em conjunto com esses fundamentos, a Carta Constitucional trouxe, em seu art. 3º, os seus principais objetivos, isto é, as suas principais metas e finalidades de sua criação. Traz como finalidades primordiais do Estado a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização, além de reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Para tanto, elenca, em seu Capítulo VII, uma série de normas referentes à Ordem Econômica, uma vez que, a economia é um pressuposto fundamental de todo Estado capitalista e exerce uma função essencial para o cumprimento dos objetivos da sociedade brasileira.

---

<sup>33</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. *Humanismo e Tributação*. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/68.html>, acesso em 14.08.04.

<sup>34</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

O sistema capitalista sofreu mudanças ao longo de toda a sua história e, no atual Estado Contemporâneo, sofreu mutações em sua forma, uma vez que este não está livre para gerir as relações econômicas, mas sim, regulado por normas emanadas do ente estatal, no intuito de estabelecer limites a essas práticas comerciais. Normas estas compreendidas, inclusive, na própria Carta Constitucional, no Título referente à Ordem Econômica, como bem observa Afonso Insuela Pereira:

[...] o que o mundo moderno nos apresenta, hoje, é o que se denomina de democracia econômica, diversa da tese de abstenção do sistema Liberal, que não punia excessos ou abusos, mas sim um sistema que procura formar nova mentalidade nas elites administrativas, instrumentando-as para que se sobreponham os ideais de um melhor rendimento em favor do homem”.<sup>35</sup>

Na atual conjuntura social-econômica na qual está inserido o Estado brasileiro, não há mais espaço para o capitalismo puro, livre de qualquer influência do Estado e auto-regulador, uma vez que os valores sociais estão cada vez mais presentes no cenário nacional. Foi-se o tempo do liberalismo econômico do século XIX, que abriu espaço para a inserção de novos valores sociais, principalmente após a criação dos Estados Socialistas organizados sob o manto da União Soviética<sup>36</sup>, pois a

[...] saturação inerente ao próprio sistema capitalista liberal tendendo para a destruição por autofagia, ensinou que, na guarda da própria sobrevivência, os Estados modernos abraçassem determinados princípios de socialização econômica há bem poucos tidos como demolidores ou, quando menos, ousados. É o suficiente para que se vislumbre o advento da democracia social no mundo contemporâneo”.<sup>37</sup>

Nessa nova era do capitalismo, a intervenção do Estado nas atividades econômicas faz-se fundamental para o respeito aos seus fundamentos e essencial para o cumprimento de seus objetivos, uma vez que esses valores, elevados à veste de princípio constitucional, orientam toda a produção normativa do Estado, na medida em que representam os anseios de toda a sociedade, uma vez que a

---

<sup>35</sup> PEREIRA, Afonso Insuela. *O direito econômico na ordem jurídica*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1980. p. 200.

<sup>36</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito econômico*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2003, p. 107-112.

<sup>37</sup> SIDOU, J. M. Othon. *A natureza social do tributo*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 43.



[...] Constituição é o documento no qual são afirmados, através de princípios jurídicos, os valores fundantes e os objetivos e aspirações de uma sociedade. Os princípios jurídicos representam a afirmação e o reconhecimento constitucional dos direitos fundamentais e o expresso desejo de transformação da realidade, mediante a fixação, em sede constitucional, dos fins que devem ser buscados pelo próprio Estado e por toda a sociedade”.<sup>38</sup>

Por sua vez, a ordem econômica, prevista no Capítulo VII do Texto Constitucional, nada mais é do que instrumento de realização desses princípios, estabelecendo normas que irão versar sobre as práticas comerciais, buscando seu fundamento de validade nos princípios inseridos no art. 1º do texto constitucional, em especial nos princípios da valorização do trabalho humano e na livre iniciativa e procurando alcançar os objetivos previstos no Art. 3º, CF, com ênfase na existência digna e na busca da justiça social.<sup>39</sup>

O Art. 170 ainda traz uma série de princípios referentes à Ordem Econômica, mas que, na verdade, são instrumentos de persecução dos objetivos e de cumprimento dos fundamentos do Estado brasileiro, como bem observa João Bosco Leopoldino da Fonseca: “[...] para que os fundamentos sejam concretizados e para que os fins sejam alcançados, se faz necessário adotar alguns princípios norteadores da atividade da ação do Estado”.<sup>40</sup> Desse modo, os princípios norteadores da Ordem Econômica determinam quais deverão ser as condutas dos particulares em suas práticas comerciais, sempre no intuito de se preservar os valores inseridos no Texto Constitucional e que representam os anseios de toda a sociedade.

Dentre as modalidades de intervenção do Estado nas atividades econômicas, a Constituição Federal possibilita duas modalidades de intervenção: direta e indireta.

A intervenção direta ocorre quando o Estado atua na atividade econômica como agente econômico, ou seja, passa a ser sujeito de direito, como se fosse um

---

<sup>38</sup> PONTES, Helenilson Cunha Pontes. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 31.

<sup>39</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos, existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

<sup>40</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 87-88.

particular. Atua de forma direta, quando “faz o papel de agente produtivo, criando empresas públicas ou atuando através dela, [...] de modo a não desequilibrar o mercado interno”. Como bem salientou o professor português, a intervenção do Estado na economia ocorre quando este atua como agente econômico, através de uma de suas formas de descentralização, seja pela empresa pública, seja pela sociedade de economia mista (Art. 173, § 1º, da Constituição Federal), sob o regime de direito privado.

Sua intervenção está condicionada a apenas duas hipóteses, previstas no texto constitucional: a) quando a intervenção for necessária aos imperativos de segurança nacional; e b) quando houver relevante interesse coletivo. Isto ocorre pelo fato de a atividade econômica ser destinada à iniciativa privada, e a presença do Estado na atividade econômica somente pode ocorrer em casos previamente determinados e específicos, no intuito de se preservar estes requisitos e, ainda, em alguns casos previamente ressaltados na própria Constituição.<sup>41</sup> O conceito de segurança nacional, como bem observa Eros Roberto Grau, “[...] no contexto da Constituição de 1988, é conceito inteiramente distinto daquele consignado na Emenda Constitucional n. 1/69. Cuida-se, agora, de segurança atinente à defesa nacional”.<sup>42</sup> Portanto, somente nos casos em que haja uma imperiosa ameaça à defesa nacional é que estará o Estado autorizado a intervir na economia como agente econômico. Já com relação ao que venha a ser relevante interesse coletivo, o tema também está eivado de uma grande abstração, constituindo-se em fatos que possam agredir alguns dos princípios previstos no Art. 170, que objetivam assegurar a existência digna e proporcionar a justiça social para todos os cidadãos.

A segunda modalidade de interferência do Estado na ordem econômica é a intervenção indireta na economia. Diferentemente da modalidade direta, onde o Estado atua como agente econômico, na intervenção indireta, sua atuação ocorre por meio externos, através da fiscalização, regulação e planejamento das atividades das pessoas de direito privado.

Para o professor Moncada,

[...] o Estado não se comporta como sujeito económico, não tomando parte activa e directa no processo económico. Trata-se de uma intervenção exterior, de enquadramento e de orientação

---

<sup>41</sup> Esses casos dizem respeito aos setores que constituem monopólio da União, como é o caso do petróleo e dos materiais radioativos, previstos nos Arts. 177 e 21, XXIII, CF e que, em razão de sua importância, são de exploração exclusiva da União. No mesmo sentido GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1998*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 293.

<sup>42</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1998*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 296.

que se manifesta em estímulos ou limitações, de várias ordens, à actividade das empresas”.<sup>43</sup>

Diferentemente da regulação direta, onde o Estado, ao atuar como empresário, cinge-se às normas de direito privado e deve necessariamente respeitar os princípios enrustidos no art. 170, da Constituição Federal, na atuação indireta, o Estado visa a preservar o respeito a esses princípios. Isto é, intervém de forma direta, quando há a necessidade imperiosa de manter a segurança nacional ou quando haja relevante interesse coletivo e, como agente econômico, está submetido ao regime de direito privado. Intervém de forma indireta, quando há a possibilidade da atividade econômica desrespeitar um dos princípios do art. 170, atuando como agente fiscalizador, regulador e planejador. Fiscaliza, através do seu poder de polícia, regula, concedendo incentivos ou tributando determinado setor e planeja, determinando quais serão os setores que merecem receber determinado investimento para o seu desenvolvimento.

O próprio Art. 173, § 4º, da Constituição Federal afirma que “a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”, constituindo-se no fundamento primordial da intervenção indireta do Estado na atividade econômica, como bem observa o professor Calixto Salomão Filho:

O Art. 173 da Constituição Federal oferece todos os instrumentos para a afirmação também da necessidade do controle estrutural. A expressão ‘abuso do poder econômico’, ali utilizada leva necessariamente ao controle das concentrações. A razão é exatamente o fato de as concentrações que implicam aumento excessivo do poder no mercado poderem levar e/ou visar à dominação dos mercados”.<sup>44</sup>

Por conseguinte, sempre que houver uma ameaça aos princípios consignados no Art. 170, Constituição Federal, através de uma das previsões inseridas no § 4º do Art. 173, o Estado estará autorizado a intervir na atividade econômica de forma indireta, através da fiscalização, da regulação e do planejamento, almejando preservar os fundamentos do Estado Democrático de Direito e cumprir com os seus objetivos primordiais.

Nessa esteira, a Ordem Social, prevista no Capítulo VIII da Constituição Federal, também funciona como um instrumento normativo para se alcançar os

---

<sup>43</sup> MONCADA, Luis S. Cabral de. *Direito econômico*. 2. ed., rev. e atual. Coimbra: Coimbra Editora, 1988, p. 285.

<sup>44</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação da atividade econômica*. São Paulo: Malheiros, 200, p. 84-85.

princípios inseridos nos arts. 1º e 3º, na medida em que tem como base o primado do trabalho e como objetivo o bem-estar e a justiça social (Art. 193). Observa-se que a posituação desses valores é influência dos Estados Socialistas, servindo como uma espécie de freio aos ideais liberais que regem as relações comerciais. Basear a Ordem Social no Trabalho nada mais é do que possibilitar ao trabalhador, à parcela mais frágil da sociedade, o direito de viver com dignidade. Nessa vertente, a Ordem Social objetiva fornecer a todos os indivíduos um completo bem-estar, possibilitando-lhes o acesso à seguridade social, à educação, à cultura, ao desporto, à ciência, à tecnologia, entre outras formas de integração social.

Essa integração entre a Ordem Econômica e Social é fundamental para se alcançar os ideais previstos no Texto Constitucional, já que a economia é a mola propulsora de toda a sociedade e possibilita ao Estado a geração de recursos para pôr em prática suas políticas sociais, oferecendo ao cidadão uma vida digna, fundada no seu completo bem-estar social, pois

[...] o próprio desenvolvimento social, cultura, educacional, todos eles dependem de um substrato econômico. Sem o desenvolvimento econômico dos meios e dos produtos postos à disposição do consumidor, aumentando destarte seu poder aquisitivo, não há forma para atingirem-se objetivos também nobres, mas que dependem dos recursos econômicos para a sua satisfação”.<sup>45</sup>

Cumprir ainda destacar sobre a eficácia dos princípios inerentes ao Estado sócio-econômico, uma vez que esses princípios buscam alcançar as finalidades do próprio Estado. Como bem observa José Afonso da Silva, “[...] não há norma constitucional destituída de eficácia. Todas elas irradiam efeitos jurídicos, importando sempre uma inovação da ordem jurídica preexistente à entrada em vigor da constituição a que aderem e a nova ordenação instaurada”.<sup>46</sup> Em consequência, todas as normas previstas no texto constitucional possuem uma importância para o ordenamento, pelo simples fato de estarem positivadas em um texto normativo. Por serem princípios informadores das finalidades do Estado, em especial no que se refere à Ordem Econômica e Social, esses princípios possuem uma grande importância, mas, exatamente por se referirem a essas finalidades, apresentam uma grande abstração. São, pois, normas programáticas, pois possuem eficácia limitada, de modo em que apenas informam para onde deverá ir o Estado. São programáticas as

---

<sup>45</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito econômico*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2003, p. 110.

<sup>46</sup> SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 81.

[...] normas constitucionais através das quais o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos [...], como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado”.<sup>47</sup>

Apesar de essas normas serem programáticas, isto é, dotadas de eficácia limitada, possuem fundamental importância no estudo do direito constitucional,

[...] pois procuram dizer para onde e como se vai, buscando atribuir fins ao Estado, esvaziado pelo liberalismo econômico. Essa característica teleológica lhes confere relevância e função de princípios gerais de toda ordem jurídica, tendente a instaurar um regime de democracia substancial, ao determinarem a realização de fins sociais, através da atuação de programas de intervenção na ordem econômica, com vistas a assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social.<sup>48</sup>

E esses fins sociais devem estar equacionados de forma clara com o poder estatal e o poder econômico, que são responsáveis pela formação das receitas públicas, conforme ressalta José Afonso Silva, ao comentar sobre o sistema tributário. Segundo ele, o sistema tributário é o conjunto de instituições, regras e práticas tributárias, seja nas suas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. E que não basta a “mera enumeração de tributos para se ter um sistema”.<sup>49</sup> Compreende muito mais do isso, ou seja, que o sistema jurídico tributário esteja em harmonia com o ordenamento econômico e financeiro, com as propostas e metas de desenvolvimento nacional, visando uma mesma finalidade: satisfação das necessidades da população e o desenvolvimento econômico e social.

Por isso, destaca-se a importância do estudo da ordem econômica e da ordem social, e a importância da incidência e arrecadação tributária, para o desenvolvimento econômico e social do país. Assim, é possível aferir que por ordem econômica pode ser designado o conjunto de relações pertinentes à produção e à circulação da riqueza. Já, por sua vez, a ordem social é considerada como o conjunto de relações pertinentes à distribuição de riquezas.

Um dos instrumentos de intervenção do Estado na economia pode-se afirmar que é a atividade de tributação. Tal atividade tem por objetivo a interferência do Estado na economia. Com o tributo extrafiscal, pretende o Estado exer-

---

<sup>47</sup> Idem, *ibidem*. p. 138.

<sup>48</sup> *Op. cit.* p. 141.

<sup>49</sup> - SILVA, José Afonso da, *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, p. 18.

cer influência nas relações de produção e circulação da riqueza ou ainda na circulação da riqueza.

Com efeito, a intervenção do Estado pode ocorrer com uma série de medidas tanto com tributação mais acentuada ou menos acentuada, inclusive com incentivos fiscais com finalidades de estimular a ampliação do parque industrial, o comércio de bens e serviços, entre outros, com políticas fiscais estabelecidas em conformidade com os ditames constitucionais. Daí a afirmativa de Hugo de Brito Machado de que “não constitui novidade a afirmação de que o tributo é uma arma valiosa de reforma social”.<sup>50</sup>

A tributação tem demonstrado que é excelente instrumento para o direcionamento da economia, vez que permite que sejam alcançados os fins sociais. O tributo é instrumento da economia de mercado, da livre iniciativa econômica.<sup>51</sup> Por isso, dizer-se que deve ser estimulada a iniciativa de industrialização, de exportação, de atração de novos investimentos de capital. Tudo isto, ressalvando que, através da efetiva aplicação dos princípios constitucionais, pode-se obter um maior resultado entre o desenvolvimento econômico e social, com maior tributação que alcance aqueles que suportam maior capacidade contributiva.

Enfim, no tocante às implicações da tributação com o desenvolvimento econômico, é patente de que a questão essencial não reside, somente, na menor ou na maior carga tributária, mas no modo pelo qual a carga tributária é distribuída. Todo tributo incide, em última análise, sobre a riqueza. Daí os dizeres de Aliomar Baleeiro: “Uma política tributária, para ser racional, há de manter o equilíbrio ótimo entre o consumo, a produção, a poupança, o investimento e o pleno emprego. Se houver hipertrofia de qualquer desses aspectos em detrimento dos outros, várias perturbações podem suceder com penosas conseqüências para a coletividade”.<sup>52</sup>

E neste patamar o Poder Público deverá verificar se é possível aumentar ou diminuir a carga tributária, e a possibilidade de redistribuir a renda sem prejuízo do desenvolvimento econômico. Nesta feita, sustenta Hugo de Brito Machado<sup>53</sup> que o Estado deve intervir no processo de desenvolvimento econômico, pela tributação, não para conceder incentivos fiscais à formação de riqueza individual, mas para ensejar a formação de empresas cujo capital seja dividido por número significativo de pessoas, de sorte que a concentração de capital se faça sem que necessariamente isto signifique concentração individual de riqueza. Na busca de

---

<sup>50</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Função do tributo nas ordens econômica, social e política. *Revista da Faculdade de Direito*, Fortaleza, 28 n. 2, p. 12, julh-dez, 1987.

<sup>51</sup> *Op cit* p. 13-14.

<sup>52</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 171.

<sup>53</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política. *Revista da Faculdade de Direito*. Fortaleza, 28 n. 2, p. 28, julh-dez, 1987.

uma sociedade que ofereça melhor qualidade de vida, deve ser definitivamente afastado o caminho da estatização da economia. O Estado, como órgão do poder político institucionalizado, certamente deve intervir na atividade econômica. Mas deve fazê-lo com o mínimo de sacrifício para a liberdade.

Ao lado das medidas de natureza tributárias, são indispensáveis medidas no plano da despesa pública. Isto requer que o produto da arrecadação de tributos seja empregado preferentemente nos setores sociais, de saúde pública, entre outros interesses da sociedade. E mais: um dos temas centrais da discussão da repercussão dos tributos está na justiça social, em cujo núcleo está o problema do justo tributário.<sup>54</sup>

## 6. Conclusões

O Estado é um ente criado para o atendimento do bem comum em prol de toda a sociedade que o constituiu. Dentre os principais valores pretendidos pela sociedade brasileira, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, a valorização do trabalho e a livre iniciativa encontram-se no topo da hierarquia dos valores preconizados pelo Estado.

Uma legítima política tributária deve ser fundada em diversos fatores e não apenas baseada na sua arrecadação procedida pelo Estado. Referida política deve atender os ditames constitucionais, visando ao desenvolvimento econômico e social, garantindo os direitos do contribuinte.

Na busca do bem comum, os princípios constitucionais funcionam como fundamentos de todo o sistema normativo. Os princípios constitucionais são de fundamental importância para a estruturação do Estado brasileiro, na medida em que traduzem quais são os fundamentos e principais objetivos do Estado, e, conseqüentemente, orientam toda a política sócio-econômica desenvolvida pelo Poder Executivo.

O princípio da justiça fiscal, aliado aos demais princípios constitucionais tributários, atua como um orientador das políticas governamentais, uma vez que determina uma igualdade tributária entre todos os contribuintes, buscando uma existência digna para todos os indivíduos.

---

<sup>54</sup> Vê-se então, como exemplo, que a progressividade cumpre um importantíssimo papel na caracterização do Imposto de Renda (pessoa física) como instrumento de Justiça Social. Com efeito, o uso de alíquotas progressivas além de assegurar, em grande medida, o respeito ao princípio da capacidade contributiva, auxilia na distribuição da renda e, por via de consequência, a garantir o mínimo social. A existência de poucas alíquotas faz com que o imposto de renda seja, na verdade, muito pouco progressivo. A timidez das alíquotas aqui praticadas, sendo que a maior delas alcança modestos 27,5%, também contribui para que a tributação da renda das pessoas físicas, na prática, se comporte quase como se o sistema adotado fosse o proporcional, que merece ser revisto para atender a função social do tributo.

Somente será possível buscar uma justiça fiscal se esta vier acompanhada pelo princípio da igualdade, já que tal justiça somente será caracterizada quando os contribuintes puderem viver com dignidade, através do pagamento de tributos compatíveis com suas possibilidades, igualando os iguais e desigualando os desiguais, segundo suas desigualdades. Tem-se, então que o princípio da igualdade tributária necessariamente deve ser acompanhado pelo princípio da capacidade contributiva.

Será confiscatório todo tributo que alcançar o patrimônio do contribuinte, de forma a impossibilitar o exercício do seu direito de propriedade, no sentido de retirar-lhe todo o seu patrimônio ou uma parcela considerável deste, sem uma justa indenização.

A intervenção do Estado na economia é reflexo do novo processo pelo qual, passa o capitalismo mundial, pois este sofre uma série de limitações em sua atuação, inserindo novos conceitos sociais, como forma de se alcançar os valores sociais previstos no texto constitucional.

Os princípios que regulam tanto a ordem econômica, quanto a ordem social são instrumentos previstos no texto constitucional, objetivando a preservação dos direitos sociais do cidadão, como forma de se alcançar a justiça social, a qual somente poderá ser atingida, se esta vier coadunada com o princípio da dignidade da pessoa humana e da justiça fiscal. O agente público deverá nortear a interpretação constitucional pelo princípio da razoabilidade, segundo o qual a atividade do Estado, seja no campo legislativo, seja administrativo, deve ser compatibilizada em função da finalidade de seus propósitos. E, através do princípio da proporcionalidade, deverá atender os requisitos de adequação e necessidade da população. A administração pública, ao cobrar tributos, deverá retornar esses valores à sociedade, através da execução de serviços públicos.

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

Somente com a socialização dos tributos, mediante sua aplicação como instrumento social, é que será possível desenvolver uma política social justa e distributiva, como forma de se alcançar as finalidades que o Estado se prestou desenvolver.

Para que o Estado alcance suas finalidades sócio-econômicas e desenvolva uma política governamental em prol dessas finalidades, faz-se necessário o respeito ao princípio da justiça fiscal, o qual somente poderá ser atingido mediante a conjugação dos princípios da igualdade e seus corolários, em conjunto com o



princípio da função social do tributo, possibilitando aos cidadãos viver com dignidade.

Assim, pode-se afirmar que a tributação social é aquela que respeita o que é inerente à sociedade, no contexto social dos ditames constitucionais. Por isso, a tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da sociedade, destacando-se entre elas a alimentação, a saúde, a moradia, a educação, o acesso ao trabalho, a livre iniciativa e a livre concorrência.

De certa forma, para o desenvolvimento econômico nacional neste contexto de globalização, deve ser salientada a redução dos gastos públicos, com um processo de diminuição da carga tributária, capaz de permitir uma maior disponibilidade de recursos para a poupança, investimento ou consumo.

Conclui-se que não é preciso nenhuma reforma constitucional para que os parâmetros da justiça social sejam alcançados. Ao contrário, o que se faz necessário é justamente o efetivo e integral respeito à Constituição Federal. O tributo, como eficaz instrumento de Justiça Social, depende da atuação conjunta do Poder Legislativo, Executivo e Judiciário, no cumprimento da Carta constitucional e na implementação das políticas públicas pertinentes.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

\_\_\_\_\_. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito econômico*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

DANTAS, Ivo. *Princípios constitucionais e interpretação constitucional*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 1995.

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

DWORKIN, Ronald. *A matter of principle*. Cambridge: Havard University Press, 1978.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FLÓRIDO, Luiz Augusto Irineu. *A Repercussão Econômica dos Impostos*. Rio de Janeiro: Líber Júris, 1987.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1998*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000.

LEONETTI, Carlos Araújo. *Humanismo e tributação*. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/68.html> , capturado em 14.08.04

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2003. v. I.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. A função social do tributo nas ordens econômica, social e política. *Revista da Faculdade de Direito*. Fortaleza, 28 n. 2, jul-dez, 1987.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito constitucional interpretado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

\_\_\_\_\_. A Defesa do contribuinte na Constituição Federal. In: *A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro*. São Paulo: IOB, 2002.

\_\_\_\_\_. *Direito Econômico e Tributário* – comentários e pareceres. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária In: *Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. Rio de Janeiro: Mapa Fiscal Editora, 1978. Sup. Esp. I Congresso Bras. de Direito Financeiro.

MONCADA, Luis S. Cabral de. *Direito econômico*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Coimbra Editora, 1988.

MORAES, Germana de Oliveira. Palestra ministrada no Seminário sobre “Reforma Tributária”, promovido pelo Conselho da Justiça Federal, do Superior Tribunal de Justiça. Fortaleza-CE, em março de 2003.

OLIVEIRA, João Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

PEREIRA, Afonso Insuela. *O direito econômico na ordem jurídica*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1980.

PONTES, Helenilson Cunha Pontes. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre o imposto de renda na constituição de 1988*. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

\_\_\_\_\_. O Efeito do Confisco no Imposto de Renda. *Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia*, n. 1-2, v. 20, dezembro de 2001.

\_\_\_\_\_. Os Acordos com o FMI e seus reflexos no sistema tributário nacional. In: *O Brasil e os Acordos Econômicos Internacionais*. Coord. Roberto Luiz Silva e Valério de Oliveira Mazzuoli. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

RODRIGUES, Rafael Moreno. *Intributabilidade dos gêneros alimentícios básicos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação da atividade econômica*. São Paulo: Malheiros, 2001.

SIDOU, J. M. Othon. *A natureza social do tributo*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SILVA, Fernando A Rezende da. *O Imposto sobre a Renda e Justiça Fiscal*. Rio de Janeiro: IPEA, 14, 1974.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

WAGNER, José Carlos Graça. *Tributação social do trabalho e do capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

\_\_\_\_\_. *Penalidades e acréscimos na legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.