

# O DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO COMO DESAFIO PARA O DIREITO (24 E 25 DE JANEIRO DE 2018)

## PARA UM JUSTO MODELO TRIBUTÁRIO: O CASO BRASILEIRO

Natercia Sampaio Siqueira<sup>1</sup>

**Resumo:** O presente artigo trata de um justo modelo constitucional para o custeio do Estado Democrático de Direito. Numa primeira abordagem, com esteio na Teoria da Justiça, sustenta-se que se deve custear o Estado e suas respectivas políticas mediante a tributação com ênfase nos impostos. Posteriormente, interpreta-se a Constituição Federal brasileira, junto ao Código Tributário Nacional, no sentido de o Estado fiscal, que possua a capacidade contributiva como causa do tributo e como o seu critério de quantificação, responde pelo justo modelo de tributação. Desta conclusão, tiram-se ilações finais no sentido de que tal modelo tributário é, antes, o modelo preferencial de custeio de Estado e de que a extrafiscalidade deve ser compreendida e vivenciada como exceção ao regime do Estado fiscal prescrito pela Constituição e pelo CTN.

**Palavras-Chave:** justo modelo tributário; capacidade contributiva; custeio do estado; extrafiscalidade.

**Abstract:** This article deals with a just constitutional model for the financing of the Democratic State of Law. In a first approach, based on Theory of Justice, it is argued that the State and its

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Doutora em Direito Constitucional pela Unifor. Professora de pós-graduação (Mestrado e Doutorado) em Direito Constitucional da Unifor. Pesquisadora do CELA. Procuradora fiscal do Município de Fortaleza.

policies must be financed through taxation with emphasis on taxes. Subsequently, the Brazilian Federal Constitution is interpreted, together with the National Tax Code, in the sense that the tax State, which has the ability to contribute as a cause and as the criterion of tax quantification, responds to the fair taxation model. From this conclusion, we draw the final conclusions that such a tax model is, rather, the preferential model of State funding and that extrafiscality should be understood and experienced as an exception to the tax state regime prescribed by the Constitution and by the CTN.

Keywords: fair tax model; ability to pay; state funding; extrafiscality.

## INTRODUÇÃO



Em tempos de elevada carga tributária reabre-se o debate acerca da adequação da política tributária aos propósitos constitucionais e aos elementos axiológicos de uma sociedade democrática. Questiona-se, por exemplo, se a escalada da tributação estaria a minar a responsabilidade pela sina pessoal, pelo sustento próprio e da família e se, por conseguinte, implicaria um paternalismo inadmissível com os propósitos equânimes de uma democracia. Mais: se a metodologia adotada está a observar as demandas de uma República, que ontologicamente se indispõe a nichos de direitos e obrigações arbitrariamente privilegiados.

Neste contexto, se propõe a trabalhar o modelo normativo de tributação compatível com a Constituição Federal brasileira, nas linhas ou condicionamentos básicos para que se tenha uma justa sistemática de exação fiscal e custeio do Estado. Sob o referido propósito, se incursiona pela teoria da justiça, de forma a se delimitar a relação entre igualdade, liberdade e mercado, sem prejuízo da análise da Constituição da República

brasileira e do seu Código Tributário Nacional.

Inicia-se, propriamente, esta empreitada, pela exposição de razões históricas e axiológicas para a livre iniciativa e o Estado tributário fiscal. Em um segundo momento, propõe-se a leitura da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional no sentido de que o ordenamento jurídico já condiciona a tributação a pressupostos fáticos específicos, ao tempo em que os utiliza como a liga do feixe de princípios e regras que regulam a exação fiscal.

Posteriormente, chega-se a uma primeira conclusão, no sentido de que a captação compulsória de riqueza privada deve ser a fonte principal de custeio do Estado e de que os fatos econômicos presuntivos de riqueza são o parâmetro, por excelência, através do qual se deve distribuir o ônus ou custo econômico da máquina pública entre os particulares. Disto, seguem-se duas conclusões posteriores: o modelo do Estado fiscal não se limita ao regime tributário, mas integra o modelo preferencial de custeio das políticas públicas e dos direitos reconhecidos e assegurados pelo Estado; a extrafiscalidade deve adequar-se à neutralidade possível aplicada à tributação.

## 1.0. ESTADO NÃO PATRIMONIAL: UMA CONQUISTA DO LIBERALISMO

Deve-se iniciar este tópico com uma afirmação que, não obstante permaneça com o seu caráter de obviedade, é basilar: a Monarquia absolutista caracterizava-se por ser patrimonial, na qual o Estado explorava a atividade econômica e direcionava a economia nacional para o enriquecimento da Coroa. Esta situação, entretanto, foi modificada com o Liberalismo que caracterizou a economia nos séculos XVIII e XIX. (NABAIS, 2004).

O Estado Liberal de Direito reservou a exploração da atividade econômica à iniciativa privada, o que seria fundamental à liberdade individual. Por decorrência, afastou-se o Ente

Público das atividades econômicas – seja como agente regulador ou como participante – ao passo em que o seu custeio foi entregue às atividades tributárias. O tributo, neste período, foi vivenciado como o preço a se pagar pela liberdade: o custo imposto à sociedade para retirar ao Estado a exploração das atividades econômicas, ao tempo que lhe foram asseguradas divisas suficientes para que exercesse as suas funções de manutenção de uma sociedade estável e ordenada.

Mas distante, que seja, temporal, cultural e geograficamente do experimento liberal oitocentista, a Constituição Brasileira recepciona o modelo de um Estado tributário. Disto é prova o art. 173 da CF/88, segundo o qual: “ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”. Já o *caput* do art. 170 da CF dispõe: “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”. Da leitura, concomitante, do *caput* do art. 170 com o *caput* do art. 173, não restam dúvidas quanto à opção constitucional pela titularidade da atividade econômica à iniciativa privada. Ao passo que a ordem econômica nela se funda, ao Estado reservou-se a atuação de caráter excepcional na exploração de riqueza – o que lhe é possível nos casos expressos na Constituição ou na legislação. Nesta última, desde que presente razão de segurança nacional ou relevante interesse coletivo.

O que significa que o Brasil adere ao modelo de custeio estatal característico dos Estados modernos: um Estado que se afasta da exploração da atividade econômica e que é sustentado por tributos. Outras não são as considerações de Hugo de Brito Machado (2007, p. 56):

No Brasil, vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa

privada. A não ser nos casos especialmente previstos na constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitida ao estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (constituição federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservado ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins.

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia dos Estados democráticos de direito para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse, substancialmente, a atividade econômica. O tributo é, inegavelmente, a grande e talvez única arma contra a estatização da economia em um Estado intervencionista.

## 1.1 ESTADO TRIBUTÁRIO, MERCADO E LIBERDADE

Não obstante a obviedade da afirmação constante do tópico anterior, é necessário que se sedimentem as razões da opção pelo modelo do Estado tributário, no que auxilia a compreensão do papel e da dinâmica de institutos sociais basilares no contexto de uma democracia: mercado, política tributária, liberdade.

A questão é que a opção por um Estado custeado, preferencialmente, por receitas derivadas da espécie tributária, resulta da escolha por um modelo de sociedade democrática. No Brasil, a axiologia democrática inspira a sua conformação como Estado Democrático de Direito, que apresenta como cláusulas constitucionais imutáveis um extenso rol de liberdades básicas, atribuídas de maneira igual aos brasileiros e estrangeiros residentes no país (art. 5º, CF).

Isto, porque a opção por afastar o Estado da exploração da atividade econômica, entrega-la à titularidade da iniciativa

privada e custear o ente público com divisas de natureza, preferencialmente, tributária, é fundamental à igualdade de liberdades básicas e ao igual respeito e consideração pelo Estado às diversas concepções do bem. O mercado – aqui, se o está a considerar da forma mais larga e simplificada, sem limitá-lo à ambiência de transações pontuais realizadas por automatismos manifestos no preço – a consubstanciar-se na espontaneidade das atividades de produção e de consumo, possibilita – como bem o explicou Dworkin (2000, p.288) – que decisões estratégicas, sobre quais bens devem ser produzidos e como devem ser distribuídos, não decorram do comprometimento institucional do governo para com determinado modelo de como se viver bem.

Através do mercado, as decisões referentes aos bens a serem produzidos, à respectiva distribuição e ao custo de produção e aquisição, são função da soma das preferências pessoais. Vale explicitar: no mercado, cada qual amealha o seu quinhão de bens em conformidade com as suas preferências, com os seus interesses e com as suas necessidades, mas sob o custo determinado pela soma das escolhas pessoais de consumo (Dworkin, 2000, p. 290); longe, portanto, de imposições, através de uma vontade oficial centralizada, de modelos de vida boa a interferir no quinhão individual de bens. O conjunto das escolhas pessoais, sobre que bens se pretende adquirir e por quanto, é o instrumento por excelência para determinar a) a quais produtos e serviços serão direcionados os recursos sociais e b) a que custo. Referidas deliberações/determinações, volta-se a afirmar, são função das escolhas de cada um, ainda que marcadas por automatismos, equívocos e manipulações.

O mercado, portanto, não é um instituto que apenas interessa à classe melhor situada economicamente. É antes um instrumento sem o qual a vivência da igualdade de liberdades na economia não se faz possível e as liberdades básicas perdem muito do seu valor ao indivíduo. Numa economia planejada em substituição ao livre mercado, as liberdades fundamentais –

como a de optar por que bem e serviço consumir, por até quanto despender para a aquisição de bens e serviços, por qual profissão seguir e pelo estilo de vida a adotar – ficam prejudicadas pela imposição Estatal de uma modelo de vida boa. O esforço estatal de imposição ou de intervenções revela, por sua vez, não o interesse público ou a vontade geral, situação na qual a vontade de todos e cada qual estaria satisfatoriamente aquilutada pelas políticas públicas.

Já em meados do sec. XX, Hayek (1983) alertara para o limite da cognição humana: não se é possível conhecer o todo. Antes, cada pessoa é quem melhor conhece os mecanismos pertinentes e as funções adequadas à consecução de seus planos de vida. A economia sente o influxo da filosofia e psicanálise, o absoluto lega seu prestígio ao contingente, o homem passa a ser o senhor de sua sina e a pessoalidade, mais do que uma pretensa racionalidade universal, é o que inicia a legitimar o relativo. A individualidade e o relativo, por sua vez, lançam luzes não apenas aos limites da empresa humana do planejamento econômico e da cognição, como ao comportamento dos agentes públicos, sejam políticos ou servidores.

Por uma perspectiva cética acerca, não somente, da possibilidade do conhecimento, como dos propósitos da política, a *public and choice* lança-se à análise econômica dos homens de governo, que

tende a encarar a própria legislação como o resultado negociado entre grupos de pressão e grupos de legisladores, no quadro de um amplo jogo de ‘rent-seeking’ através do qual se opera uma transferência de recursos, umas vezes de grupos menos organizados em favor de grupos mais organizados (e portanto com algum grau de eficiência), outras vezes como um puro resultado arbitrário, meramente redistributivo, quanto mesmo causador de perdas absolutas de bem estar. (ARAÚJO, 2007, p. 89).

Abraçado, que seja, o ceticismo distópico da *public choice*, sequer é possível acreditar em governantes motivados pelo bem público ou vontade geral, já que estariam a agir no

mero interesse privado ao construir a vontade do Estado. Neste cenário, em que as decisões do Estado encontrariam por razões últimas propósitos particulares e por vezes pessoais de políticos e técnicos estatais, a imposição de um modelo de vida pelo Estado contraria, em absoluto, a ideia da igualdade de liberdade. Antes, estaria a impor ao todo desorganizado e não coeso a vontade privada ou particular de alguns, por vezes organizada, por vezes meramente arbitrária, mas, inevitavelmente, a de “alguns”.

De outra sorte, ainda importa observar que o planejamento pode dar-se de forma direta e cogente, bem como através de intervenções massivas do Estado por regulações, concessões de subsídios ou mesmo na exploração econômica, que minam ao mercado o protagonismo das escolhas estratégicas de produção numa realidade de escassez de recursos sociais. Ao se utilizar de sua força para direcionar recursos sociais à produção de determinados bens e serviços, munido de eficiente estratégia de marketing, o Estado altera toda a dinâmica de escolhas econômicas que estão interligadas. E o faz em prol de interesses (repita-se), às vezes sincera e sensatamente imbuídos do espectro do bem público, mas muitas outras a refletirem, casuística e arbitrariamente, as aspirações econômicas de grupos específicos. Mas em ambas as situações, é fato, se prejudica o igual respeito e consideração estatal pelas diversas concepções do bem (DWORKIN, 2000, p. 285), que carece da espontaneidade do funcionamento do mercado econômico, no qual escolhas acerca de que bem produzir, de a qual atividade se dedicar, de quanto despende por determinado bem ou serviço e de qual estilo de vida adotar consubstanciam o livre exercício das preferências pessoais por cada indivíduo, sem a imposição de um modelo da vida valorosa.

No contexto, portanto, de neutralidade estatal referente à concepção do bem, surge uma importante justificativa para afastar-se o Estado da exploração da atividade econômica e para se adotar um modelo de custeio estatal respaldado nos tributos. Não



se está a tratar da neutralidade a se realizar na separação entre o público e privado, característica do *Laissez Faire* oitocentista. Mas da neutralidade em que o Estado se motiva a respeitar, igualmente, as diversas concepções de bem possíveis em uma democracia, de forma a manter-se a estabilidade característica de uma cooperação social equitativa entre pessoas que adotam diferentes modelos de vida. Para tanto, ainda não há melhor alternativa do que o exercício por cada pessoa das suas liberdades fundamentais em ambiente do livre mercado econômico, sem interferências estatais a direcionar e influir, significativa e determinadamente, no exercício dessas liberdades.

## 1.2 O ESTADO FISCAL: NECESSÁRIA PRIMAZIA DO IMPOSTO COMO FONTE DE CUSTEIO DO ESTADO

As justificativas para o Estado tributário, embora se volte a elas em oportunidade futura, não resolvem, por completo, o modelo de um justo custeio do Estado. Para tanto, falta adentrar na questão de se a tributação deve dar-se, preferencialmente, por tributos de caráter contributivo – Estado fiscal – ou sinalagmático.

Inicia-se esse tópico mediante considerações históricas. O modelo tributário que se implementou junto ao Estado burguês oitocentista foi o do Estado fiscal, no qual a tributação se realiza, preferencialmente, por impostos. Mesmo, entretanto, a preferência pela criação dos impostos em relação às taxas, não atribuiu ao Estado fiscal, neste seu primeiro momento, o caráter de solidariedade. Antes, o imposto era a retribuição ao Estado pelas suas atividades de manutenção da ordem interna e externa, o que permitia ao contribuinte o exercício das suas liberdades e a titularidade da atividade econômica.

Ou por outras palavras: o Estado fiscal, no liberalismo do séc. XVIII e XIX, foi realizado no contexto de separação entre o Estado e a sociedade, o que caracterizava o Estado neutro

quanto às relações econômicas e sociais. Sobre o assunto, Juan Manuel Barquero Estevan (2002, p. 33) expõe que, na segunda metade do século XIX, começou-se a teorizar o Estado fiscal ou impositivo, quando se passou a assinalar a estrita relação entre imposto e os Estados modernos, assim como a primazia dos impostos como fonte de custeio do Estado.

No século XX, mesmo diante da experimentação do modelo do Estado Social, da perda de prestígio do Estado liberal burguês e das crescentes funções atribuídas ao ente público, o Estado fiscal ou impositivo permaneceu presente e a exercer sua influência. À medida, entretanto, que se sedimentou e se avançou na vivência dos modelos do Estado Social e do Estado Democrático de Direito, a função do imposto cresceu de importância. Em vez de ser concebido como a retribuição ao Estado pela manutenção da ordem interna e externa, o imposto adquiriu caráter de distribuição de riqueza e de conformação da ordem econômica:

[...] Y en relación con esto último, se destaca que la transformación en las funciones del Estado, con la imposición a los poderes públicos de asumir la dirección de la economía nacional, habría afectado igualmente a la esencia del impuesto, que de ser considerado un instrumento mínimo y neutral, y con finalidad exclusivamente financiera, habría pasado a integrar una segunda finalidad, de ordenación económica y social, y a ocupar un lugar central dentro del catálogo de los instrumentos de política económica (ESTEVAN, 2003, p. 38).

Mesmo com uma nova concepção de Estado e com novas funções atribuídas à tributação, o Estado fiscal ou impositivo passou a ser compreendido como função do Estado Democrático de Direito. A Corte constitucional alemã atribuiu ao Estado Fiscal o *status* de princípio constitucional, em consideração ao dispositivo da Constituição que regula a distribuição dos impostos entre os entes federados e ao princípio da igualdade de cargas. (ESTEVAN, 2003, p. 42). A qualidade de o imposto ser difundido por toda a sociedade, ao passo que as outras espécies tributárias exigem justificação especial para a sua criação, leva a sua

preferência como fonte de custeio do Estado – já que prescinde de razão especial para a sua instituição e cobrança. (ESTEVAN, 2003, p. 42-43).

O fato é que a maioria dos países, cujo Estado encontra seu sustento nos tributos, tem optado pela fórmula do Estado fiscal ou impositivo, que implica a realização da atividade tributária, preferencialmente, por impostos ou por tributos de caráter contributivo. Talvez, porque os tributos de caráter contributivo sejam os que, efetivamente, possibilitem o eficaz custeio do Estado, em especial quando adotado o modelo do Estado Democrático de Direito, no qual largas são as funções e variadas são as atividades públicas. Referida hipótese é que será o objeto do presente tópico.

Para tanto, dedica-se ao argumento contrafactual de como seria o custeio do Estado pelo modelo de uma tributação com ênfase no caráter remuneratório. Neste assunto, Juan Manuel Barquero Estevan (2002, p.83-85) traz à colação o entendimento doutrinário de que o custeio estatal, por tributos sinalagmáticos, possibilitaria uma melhor eficiência na prestação de serviços públicos e uma melhor adequação das atuações do Estado às preferências individuais. Em consequência, ter-se-ia uma maior legitimidade da atuação estatal.

Esta preferência por uma tributação de caráter remuneratório ou sinalagmático, em que os tributos encontram por causa a retribuição a atuações públicas direcionadas ou a benefícios gerados ao ao indivíduo ou a segmento específico da sociedade, pode ser compreendida no contexto de reação ao desenvolvimento de políticas distributivas e redistributivas operacionalizadas por impostos. Em países, onde a exploração de atividade econômica e a renda individual e familiar encontram-se comprometidas por uma alta tributação, começa-se a questionar a legitimidade do modelo tributário pela perspectiva da responsabilidade: uma alta tributação, mediante impostos, não estaria a prejudicar a iniciativa privada e a penalizar quem se responsabiliza

pelo sustento próprio e familiar em prol dos que não o fazem? A tributação, com alto patamar de distribuição e redistribuição, não estaria a penalizar os responsáveis e a premiar a irresponsabilidade? Mais: a alta carga tributária não implicaria planejamento estatal, que retiraria substancialmente do mercado recursos sociais e transferiria aos homens de governo – na perspectiva da *public choice*, guiados pelos seus interesses privados e não pelo bem comum – decisões estratégicas da economia?

Questionamentos característicos da época do *Laissez Faire* retornam, no momento em que se chega ao modelo estatal oposto ao daqueles tempos caracterizados pelo não intervencionismo público na iniciativa privada; um extremo leva ao outro. Mas o fato é que uma política tributária que se respalde, preferencialmente, em tributos causais, parece incompatível com o Estado Democrático de Direito.

De início, apega-se ao argumento óbvio de que as atuações públicas confiadas ao Estado Democrático de Direito consubstanciam-se ora em atividades que estão dispersas por toda a sociedade, de forma que se mostram insusceptíveis de serem custeadas por tributos causais ou remuneratórios; ora em atividades que integram políticas de distribuição de renda e riqueza, que também se mostram logicamente incompatíveis de custeio por tributos sinalagmáticos.

Acerca da primeira situação, pode-se já pensar nas atividades basilares do Estado, como o legislativo, o corpo diplomático, as forças armadas. São órgãos cuja atuação encontra-se, na maioria das vezes, dispersa por toda a comunidade e não susceptível de custeio por indivíduos ou grupos específicos. É bem verdade que se pode ampliar as possibilidades de custeio de atuações estatais por tributos de caráter remuneratório, mediante a sua instituição sobre a mera disponibilidade de fruição de determinado serviço. (ESTEVAN, 2002, p. 90).

Mas ainda que a tributação sobre a mera disponibilidade – o que é permitido pela Constituição brasileira, ao traçar como

regra matriz de incidência tributária das taxas a utilização potencial de serviço público específico e divisível – permita um custeio mais amplo da atuação estatal, ela apresenta limites: ou por se compreender que a própria disponibilidade deva ser específica e divisível ou que a atividade pública, quando for efetivamente prestada, o deva ser no caráter específico e divisível.

Ademais, uma tributação de feição remuneratória, graduada pelo custo da atuação pública ou pelo valor do benefício, em vez de uma tributação com caráter contributivo, estabelecida na medida da existência da capacidade contributiva, gera problema referente à possibilidade de fruição das atuações públicas nos casos em que o contribuinte não possa custeá-las. Situação tanto e mais problemática, à medida que a atuação estatal e o serviço público sejam fundamentais à dignidade do indivíduo. É o exemplo dos serviços de saúde, de educação e judiciais.

Aqui, chega-se ao ponto no qual fica clarividente que a proposta de uma tributação com respaldo, preferencialmente, em tributos de caráter remuneratório, não possibilita a realização de várias das funções públicas que são ínsitas ao modelo do Estado Democrático de Direito. Referido modelo de Estado, voltado à garantia da dignidade humana, que se realiza não apenas por abstenções estatais, mas por atuações públicas que assegurem o mínimo vital e a justa oportunidade de participação na vida social, econômica e política, não prescinde de uma forte política distributiva que é incompatível com a tributação de caráter remuneratório.

No presente momento, é importante que se chame a atenção de que a igualdade demanda que o Estado não apenas assegure o indispensável a uma vida materialmente digna, como a justa oportunidade para participar das decisões políticas e para preencher as funções e posições, com maiores poderes e prerrogativas, na esfera econômica e social. Desta forma, a atuação do Estado tende a ir sempre além da garantia ao mínimo existencial. Enquanto o mercado não funcione mediante uma dinâmica espontaneamente equitativa – o que talvez seja mesmo

incompatível com o seu funcionamento – o Estado deve atuar, mediante a realização de políticas, com o propósito de desconcentração de poderes e de garantia de equitativas oportunidades. E referida função do Estado, a demandar política distributiva, não se compactua com o regime tributário baseado na remuneração ou equivalência.

É interessante, ainda, notar que, à medida que a sociedade avança na ciência, na tecnologia, na medicina, na estética e em vários outros setores, as perspectivas do mínimo existencial também evoluem, assim como as exigências para a justa oportunidade. Com isto, demanda-se o constante incremento da política distributiva. Há poucos anos, o conhecimento de informática não era relevante ao mercado de trabalho e à formação profissional. Nos dias atuais, a inaptidão para transitar pelo mundo virtual retira do indivíduo condições minimamente aceitáveis para participar da vida econômica, social e cultural. O que permite observar que, em alguma medida, o princípio da diferença (RAWLS, 2000, P. 144) inspira os mecanismos de distribuição dos Estados democráticos contemporâneos: as melhorias das classes mais favorecidas geram novas perspectivas sociais que demandam crescente melhoria da atuação pública, a exigir a expansão de política tributária de distribuição de riqueza.

Em suma: a questão gravita em torno da afirmativa básica, no sentido de que o Estado Democrático de Direito carece da realização de política distributiva de renda e riqueza. Enquanto houver grandes desníveis sociais e econômicos, enquanto uma classe tiver, de forma arbitrária e viciada, mais facilidade de acesso aos cargos e posições de responsabilidade na esfera social, econômica e política do que outras, a igualdade de liberdades e a neutralidade oficial referente às concepções do bem, necessárias à realização da igualdade em uma democracia contemporânea, mostram-se prejudicadas<sup>2</sup>. Não se pode, desta

---

<sup>2</sup> No Livro “Tributo, mercado e neutralidade no Estado Democrático de direito”

forma, prescindir de uma política de distribuição de riqueza, o que revela a inadequação de um regime tributário de caráter, preferencialmente, remuneratório.

É necessária, ainda, uma outra consideração: a realização de uma política tributária de caráter, eminentemente, remuneratório, além de falhar na realização de políticas distributivas, também não se mostra como o regime mais adequado ao exercício das liberdades. Isto, porque várias das atuações públicas são de fruição imprescindível ao mínimo de liberdade que se espera no convívio em uma sociedade democrática. É o caso das vias públicas, das eleições, do policiamento, do saneamento básico... Essas são atividades de custo elevado, cuja remuneração pelo indivíduo, seja em razão da sua efetiva utilização ou tão somente pela sua disponibilidade, implicaria um estado permanente de compra das liberdades que, muito provavelmente, prejudicaria o exercício das liberdades.

Melhor explicando: o exercício das liberdades em sociedade demanda a existência de uma infraestrutura – como, por exemplo, a construção e conservação de ruas e estradas, a urbanização, a limpeza e o saneamento, as atividades de polícia e de bombeiros – que se fosse passível de ser custeada por tributos de caráter remuneratório e graduada pela equivalência, resultaria na compra, pelo indivíduo, das suas liberdades. Imagine a situação de o direito ao voto ser condicionado ao pagamento de taxa, com o escopo de remuneração ao Estado pela realização das eleições. Ou de ser cobrado, ao indivíduo, tributo em razão de a polícia ter recuperado bens que lhe foram furtados ou lhe ter impedido o assassinato. Ou de o cidadão ter de remunerar o Estado pela atuação de bombeiros ao apagar incêndio em sua residência e ao resgatá-lo de escombros. Ou de se ter de, a cada passeio por uma

---

trabalhou-se a relação entre o primeiro e o segundo princípios de justiça de Rawls, igualdade de liberdades básicas e justa oportunidade de preenchimento de cargos e funções abertos a todos mais princípio da diferença, respectivamente, no sentido de que embora o primeiro possua preferência em relação ao segundo, ele carece do segundo para a sua realização.

praça, um parque ou um bosque, remunerar o Estado pelo uso de bem público.

Referidas situações gerariam o sentimento de compra da liberdade e não do exercício do direito de liberdade. Mais: transformaria o Estado em mercado, com o agravante de que o Estado não se mostra tão eficiente na realização de atividades econômicas como o mercado. Mas ainda há um outro problema: partido que seja do pressuposto ideal de que todos teriam condições para custear as atividades públicas mediante tributação de caráter remuneratório, ainda resta considerar que referida situação desequilibraria a justa oportunidade de participação na vida econômica, social e política. Isto, não apenas pela inibição de realização de políticas distributivas, mas porque alguns indivíduos, ao custear as atuações públicas à medida que delas se utilizassem, ver-se-iam sem recursos adequados para competir com os demais pelas funções e posições sociais que aspiram.

O direcionamento de recursos à remuneração de atividades públicas de fruição obrigatória ou à remuneração de atividades públicas, que embora de fruição facultativa, mostram-se imprescindíveis à satisfação de necessidades elementares, deixaria, para alguns, recursos inadequados ao investimento na formação compatível com o projeto de vida que pretendem desenvolver. Situação tão e mais séria em ambiente de grande desigualdade de rendas e riquezas, onde aos mais afortunados seria possibilitada uma crescente retenção de recursos, uma vez que custeariam o Estado na medida em que atuações públicas tivessem a si e aos grupos que integram por destinatários ou beneficiários. A tributação de caráter remuneratório, é possível observar, tende a apresentar caráter regressivo – uma vez que leva à imposição de maior ônus fiscal aos de menores recursos – o que acirra, ainda mais, as diferenças sociais.

Mostra-se, portanto, mais adequado a uma sociedade que preze pela justa oportunidade, que as atuações públicas, tanto mais quando direcionadas à satisfação de necessidades básicas,



sejam custeadas mediante uma política distributiva, realizada por tributos graduados pela capacidade contributiva. Apenas desta forma, canalizam-se divisas, daqueles que possuem mais riquezas e na medida das suas riquezas, para a elaboração e manutenção de uma estrutura basilar, sem a qual não se possibilita o igual acesso ao mínimo necessário a uma vida social digna. Referido custeio, pelos que possuem maior aptidão econômica, ao minorar as desigualdades sociais, mostra-se fundamental à justa oportunidade, o que leva ao principal argumento a favor de um modelo tributário de caráter contributivo ou impositivo: à realização de um Estado democrático moderno é necessária a operacionalização de políticas de distribuição e redistribuição de renda e riqueza, de forma que todos tenham acesso a oportunidades equitativas para desenvolver os seus projetos de vida.

## 2.0 FATO GERADOR: A SUA RELEVÂNCIA À ESTRUTURAÇÃO DE UM JUSTO MODELO TRIBUTÁRIO

Mas o esforço de traçar as linhas basilares para um justo modelo tributário demanda um passo além: se faz necessário verificar as razões ou causas jurídicas possíveis da tributação, que no momento se adianta que o são a capacidade contributiva e a remuneração. Esta observação se faz tão e mais pertinente, em razão de que a doutrina e jurisprudência brasileiras têm dado ao perfil finalístico de algumas espécies tributárias, bem como à extrafiscalidade, um caráter inovador ao regime jurídico tributário que desconsidera as características do fato gerador. Mas tal não revela a melhor forma de se analisar a questão, o que se conclui com esteio em análise dogmática da Constituição brasileira, como do Código Tributário Nacional.

Quando o Código Tributário Nacional estipula que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador e que são irrelevantes, para qualificá-la, a denominação, as demais características formais adotadas pela lei, assim como a

destinação legal do produto da sua arrecadação (art. 4º, CTN), ele está a dispor que a relação fática que serve de conteúdo ao fato gerador constrange, informa e condiciona o regime tributário em três modalidades diversas: a do tributo com causa na capacidade contributiva, a do tributo com causa em atuação pública específica e divisível e a do tributo com causa em benefício particular gerado pelo poder público.

Ou dito de outra forma: o pressuposto fático permite análises referentes à razão do tributo, cuja importância não se esgota em uma empreitada formal, de cunho classificatório. O fato gerador, como se antecipou no parágrafo anterior, restringe, condiciona e informa o regime jurídico. Referida afirmação, por sua vez, se sustenta não apenas numa teoria da justa tributação, como também se alberga no texto constitucional. Isto, porque os princípios constitucionais tributários se organizam em torno de uma relação contributiva ou de remuneração: a primeira a ter por causa a capacidade contributiva (parágrafo primeiro do art. 145) e a segunda uma atuação pública específica e divisível ou um benefício particular decorrente de uma atividade do Estado.

Mas também se pode afirmar que a relevância do fato gerador como a liga do feixe de princípios e regras a se aplicar a determinada espécie tributária possui um caráter negativo da maior importância: sem que haja a riqueza privada, a geração de benefício particular ou atuação pública específica e divisível, não há válida razão para a tributação. Ou seja, o Código Tributário nacional, ao estipular que os tributos são taxa, contribuições de melhoria e impostos e que a finalidade ou destino das divisas tributárias não são relevantes à classificação das espécies de tributos, expressa as condições possíveis de existência da exação tributária: a remuneração por uma atuação pública específica e divisível ou por benefício particular gerado pelo Estado, bem como a riqueza de titularidade do contribuinte. E destas três razões, a mais relevante é a última, posto possibilitar a distribuição de riqueza, que é condição necessária à justa oportunidade e à

equidade.

Vai-se além: o Parágrafo primeiro do art.145 da CF, ao dispor que os impostos serão graduados de acordo com a capacidade econômica, tanto quanto definir como causa dos tributos de caráter contributivo a riqueza do contribuinte apta à tributação, está a assinalar que ela também será o critério tributário de quantificação. Esta escolha constitucional pela riqueza como critério de graduação de tributos de caráter contributivo apresenta relevâncias fundamentais ao regime jurídico tributário.

## 2.1. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, LIVRE CONCORRÊNCIA E MERCADO

A escolha da riqueza do contribuinte apta à tributação como a principal fonte de custeio do Estado apresenta-se adequada por possibilitar a distribuição e a redistribuição de riqueza que são fundamentais não apenas à justa oportunidade e equidade, como à livre concorrência e à neutralidade no mercado.

No momento, importa retomar a observação feita anteriormente, no sentido de que o mercado é condição à igualdade de liberdades que é elementar à equidade característica das democracias contemporâneas. Lembra-se: no mercado – se o fosse possível fazê-lo funcionar de forma eficiente – cada qual reúne o seu quinhão de bens de acordo com as suas preferências, gostos, necessidades e interesses, mas sob o custo estipulado pela soma das escolhas pessoais. Sob este pano de fundo, se pode pensar na neutralidade tributária: o Estado, ao atuar mediante políticas tributárias, deve ter por condicionamento a preservação da espontaneidade do mercado. Ou seja, não deve interferir nas escolhas de produção e consumo, que são função da igual liberdade de cada qual.

Por óbvio que a tributação já resulta, implica e participa da configuração de um modelo de sociedade e Estado específico: viu-se isso anteriormente, quando se falou que a experimentação

de novos modelos de Estado alterou o caráter da tributação. Ainda, portanto, que não se possa trabalhar com um modelo de neutralidade de resultados (RAWLS, 1999, P. 459-460), deve-se ter por limite à tributação a espontaneidade essencial de funcionamento do mercado, o que tem implicações elementares à escolha do critério de distribuição da carga tributária.

O processo de distribuição da carga tributária deve, portanto, respeitar e preservar as escolhas pessoais de produção e consumo. Para tanto, a adoção da capacidade contributiva e de seus corolários, como a seletividade, para a quantificação do tributo e consequente distribuição da carga tributária por entre a sociedade, mostra-se em absoluto pertinente à neutralidade. Ao se tributar de forma igual os que apresentam a mesma aptidão contributiva e de forma desigual os que a têm em escala diferente, na medida da diferença, o regime tributário tende a tributariamente impactar, com o mesmo peso, os vários agentes econômicos. E ao assim se realizar, não se criam nichos de privilégios fiscais – desonerações, totais ou parciais – que possibilitariam a determinado segmento maior excedente financeiro para gerir suas atividades, o que, por sua vez, teria impactos sobre as escolhas particulares de produção e consumo.

Por mais este motivo, a escolha constitucional da riqueza do particular ou contribuinte como a principal fonte de custeio do Estado revela-se adequada aos propósitos de equidade, informada pela ideia elementar da igual dignidade das individualidades. Ao tributar, se o deve fazer no firme propósito de igual respeito aos vários modelos de vida boa e, por conseguinte, de não interferir – o tanto quanto possível – nas escolhas de produção e consumo. A adoção, portanto, da capacidade contributiva ou da riqueza do contribuinte que se mostra apta ao custeio do Estado como principal critério de distribuição do ônus tributário por entre a sociedade se mostra em absoluto pertinente.

### 3.0 OS TRIBUTOS COM CAUSA NA CAPACIDADE

## CONTRIBUTIVA COMO FONTE PRINCIPAL DE CUSTEIO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

Pode-se assentar em uma breve retrospectiva do que até o momento se falou: o justo modelo de custeio do Estado, compatível com as democracias contemporâneas informadas pela equidade, é o do Estado Tributário Fiscal, cujas razões de incidência tributária são a remuneração e a riqueza, das quais a última é a mais relevante.

Mas para além dessa conclusão, é importante que se chame a atenção para o seguinte aspecto: quando se fala do Estado fiscal como modelo preferencial de custeio público não se está a tratar, tão somente, sobre o modelo de uma justa tributação nas democracias contemporâneas. Mais do que isso, se está a chamar a atenção para o fato de que o financiamento das políticas públicas deve ser feito, preferencialmente, mediante tributação de caráter contributivo e com causa na riqueza do contribuinte apta à tributação. Referida afirmação possui relevância e implicações, uma vez que, não raro, o Estado brasileiro atribui à iniciativa privada suas funções e responsabilidade, ao passo em que impõe o respectivo custeio por uma dinâmica horizontal por entre a sociedade civil e sob a forma de condicionamentos básicos ou mínimos de exercício de uma atividade.

Ou melhor explicando: sob o pretexto da solidariedade, criam-se condições mínimas para que se possa explorar a atividade econômica que, muitas vezes, nada mais são do que a transferência de funções e responsabilidades estatais ao particular. Mas ao assim se fazer, opta-se por um custeio de políticas públicas horizontal – por entre os particulares, no contexto das relações que mantém entre si –, no qual não se leva em consideração a capacidade contributiva.

Ocorre, e aqui se repete uma vez mais, que as políticas públicas devem ser preferencialmente custeadas por uma tributação com causa na capacidade contributiva, de maneira que se

realize uma justa distribuição de riqueza e se assegure o funcionamento das estruturas sociais numa dinâmica da igual dignidade das individualidades. Por tal razão, compreende-se que o referido argumento – o modelo constitucional para o justo custeio do Estado – deve ser considerado em situações nas quais se transfere e impõe à iniciativa privada o exercício de políticas públicas e se debate sobre a forma de financiá-las entre os particulares. Os custos, por exemplo, do salário mínimo, foram repassados à iniciativa privada como condição mínima de contratação do trabalho, o que implica impactos horizontais de financiamento que se distribuem pelo preço de serviços e mercadorias, sem consideração à capacidade econômica da empresa e do consumidor. Referida opção de horizontalidade é constitucional e integra o arcabouço do que se tem considerado um direito fundamental. Mas outras não o são, o que realça a oportunidade de se trazer ao debate o referido argumento proposto.

A solidariedade, ainda importa considerar, não é fórmula definitiva de justificação da horizontalidade (o que se está a denominar como atribuição da responsabilidade pela dignidade humana às relações privadas): antes, se ela serve de fundamento de legitimidade para a atribuição de direitos, ainda resta em aberto a metodologia do seu financiamento, para o quê não se pode olvidar que há um modelo constitucional preferencial para o custeio de políticas públicas voltadas à realização de funções e objetivos estabelecidos na Constituição.

#### 4.0. A QUESTÃO DA EXTRAFISCALIDADE

Outra questão importante para ser tratada no justo modelo de tributação é o da extrafiscalidade, que tem sido utilizada, junto às contribuições, como portal de fuga aos condicionamentos do regime tributário. Isto, porque se tem afirmado que a extrafiscalidade é, igualmente ao propósito arrecadatório, inerente ao Estado Democrático de Direito, que supera o caráter de

abstenção do Estado Burguês e se legitima à intervenção na economia de forma a garantir a função social da propriedade e da atividade econômica.

A extrafiscalidade, portanto, seria igualmente normal à tributação quanto o seu propósito arrecadatório. Isto, entretanto, é um perigoso engano. O modelo de tributação idealizado pela Constituição, que está em conformidade com a teoria da justiça própria às democracias contemporâneas, condiciona o custeio do Estado e das políticas públicas ao propósito elementar de se observar a espontaneidade de funcionamento do mercado. Esse condicionamento é da tributação como um todo e pensar de forma inversa implica desconsiderar a relação entre igualdade de liberdades, equidade e mercado.

Indo mais além, se pode afirmar que a adoção do Estado fiscal, ou seja, da capacidade contributiva como principal causa da tributação e como o critério prioritário para se distribuir o custo do Estado é um condicionamento de toda a tributação, que não pode ser superado por propósitos intervencionistas com respaldo na cláusula do Estado social. Razão pela qual a extrafiscalidade deve ser compreendida como exceção e não como normal propósito da tributação.

Na trilha do que se afirmou, lança-se, inclusive, o questionamento de se a extrafiscalidade, como exceção e abrandamento dos normais propósitos e condicionamentos da tributação, deveria se limitar aos casos expressos na Constituição federal, sob a pena de que o legislador possa livre, descuidada e casuísticamente excepcionar a Constituição. É bem verdade que de outra feita se pode arguir o caráter da tributação de instrumento à política econômica estatal, que seria matéria de discricionariedade dos entes federados. Não obstante, a colaborar com a primeira abordagem, está o perfil positivo da capacidade contributiva, reconhecido na fala de alguns ministros do STF: “a capacidade contributiva conciliaria dois interesses relevantes: do ponto de vista do Estado, asseguraria a solidariedade no custeio dos

serviços públicos, de modo que nenhuma atividade que gerasse riqueza pudesse se furtar à manutenção da máquina administrativa” (informativo 729).

São argumentos que devem ser considerados na necessária construção de limites à extrafiscalidade: resgatá-la do casuismo e da permissividade que não só quebra a equidade no custeio do Estado, como, muitas vezes, conforme a denúncia da *public choice*, ora revela a pressão de grupos organizados, ora uma mera política arbitrária ineficiente. A elaboração do direito tributário, conformada por direitos do contribuinte, remonta (o falam vários manuais) à Carta Magna. Se é um dado histórico ou ficcional, o fato é que relacionar o esforço de sistematização e teorização de um ramo jurídico à restrição estatal na forma de reconhecimento de direitos de liberdade é simbólico e expressivo da cultura de se construir um modelo de custeio do Estado que observa e respeita espaços de liberdade, que com a evolução conceitual de democracia passaram a ser qualificados pela igualdade.

## DAS CONCLUSÕES

O Liberalismo burguês, dentre as contribuições à política, à economia e à axiologia democrática, trouxe o modelo do Estado tributário fiscal como o de custeio do Estado. O que significa que o Estado e suas políticas devem ser custeadas, prioritariamente, por impostos.

Mesmo que superado o liberalismo nesse seu momento oitocentista, o modelo do Estado Fiscal mantém-se como o adequado ao custeio do Estado Democrático de Direito: isto, porque para além de possibilitar o custeio eficiente de políticas públicas, o imposto implica política distributiva de riqueza necessária à justa oportunidade e à equidade. Ademais, o modelo de custeio estatal com respaldo em impostos traz a capacidade contributiva como a principal causa de financiamento estatal e como o



critério preferencial de distribuição e atribuição do custo estatal por entre a iniciativa privada e os particulares, o que se mostra adequado aos condicionamentos da tributação pelas demandas do mercado.

Ou seja, a capacidade contributiva, ao servir de causa e critério de quantificação do Imposto, que é a principal fonte de custeio do Estado, possibilita que a exação fiscal se desenvolva de maneira a preservar as liberdades de escolhas de produção e consumo. Tais ilações, que a um primeiro momento foram justificadas na Teoria da Justiça, também foram trabalhadas nos textos normativos que delineiam o arcabouço jurídico do regime tributário brasileiro: Constituição e Código Tributário nacional. Da análise conjunta dos dois, extraiu-se o modelo do Estado Tributário fiscal como o instrumento prioritário de custeio do Estado, o que implica – repita-se: a capacidade contributiva se apresenta como a principal causa de custeio do Estado e como o critério prioritário de distribuição do custo estatal.

O modelo do Estado fiscal, portanto, não se limita ao regime tributário, mas antes se aplica ao custeio do Estado e de suas políticas. Por outro lado, não se pode fazer tábula rasa desse modelo de tributação desenhado pela Constituição e pelo CTN mediante a válvula de escape da extrafiscalidade: ela é exceção à capacidade contributiva e como tal deve ser trabalhada. Aqui, repita-se: o Estado tributário fiscal, a realizar-se pela capacidade contributiva como causa do financiamento público e como critério de distribuição do custo do Estado, é o normal modelo dentro do qual os entes federados devem operacionalizar o seu custeio.



## REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Fernando. *Teoria econômica do contrato*. Coimbra: Almedina, 2007.
- DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Virtude soberana: teoria e prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005
- ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el estado social y Democrático de derecho*. Madri: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2002.
- HAYEK, Friedrich A. *Law, legislation and liberty; rules and order*. Vol. I. Chicago: The University of Chicago Press, 1983.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1973.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.
- RAWLS, John. \_\_\_\_\_. The priority of right and ideas of the good. In: FREEMAN, Samuel (Org.). *John Rawls: collect papers*. Cambridge: Harvard University Press, 1999d. p. 449-472.
- \_\_\_\_\_. *Justiça e democracia*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- SIQUEIRA, Natércia Sampaio. *Tributo, mercado e neutralidade no Estado Democrático de Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.